

## LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan đây là công trình nghiên cứu của riêng tôi. Các số liệu trong luận án là trung thực. Những kết quả trong luận án chưa từng được công bố trong bất cứ một công trình nào khác.

*Tác giả luận án*

**Nguyễn Hoàn**

## MỤC LỤC

<b>LỜI CAM ĐOAN .....</b>	<b>i</b>
<b>DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT .....</b>	<b>iv</b>
<b>DANH MỤC BẢNG BIỂU, ĐỒ THỊ, SƠ ĐỒ .....</b>	<b>v</b>
<b>LỜI MỞ ĐẦU .....</b>	<b>1</b>
<b>CHƯƠNG 1: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP .....</b>	<b>11</b>
<b>1.1. Tổng quan về tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp .....</b>	<b>11</b>
1.1.1. Bản chất tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp.....	11
1.1.2. Yêu cầu và nguyên tắc tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp.....	14
1.1.3. Các nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp .....	16
<b>1.2. Nội dung tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp .....</b>	<b>19</b>
1.2.1. Tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp .....	19
1.2.2. <i>Tổ chức nội dung kế toán quản trị chi phí</i> .....	23
<b>1.3. Tổ chức kế toán quản trị chi phí của một số nước phát triển và bài học kinh nghiệm cho Việt Nam .....</b>	<b>65</b>
1.3.1. Tổ chức kế toán quản trị chi phí của một số nước phát triển.....	65
1.3.2. Bài học kinh nghiệm tổ chức kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam.....	67
<b>KẾT LUẬN CHƯƠNG 1 .....</b>	<b>69</b>
<b>CHƯƠNG 2: THỰC TRẠNG TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT BÁNH KẸO CỦA VIỆT NAM ...</b>	<b>70</b>
<b>2.1. Tổng quan về ngành sản xuất bánh kẹo của Việt Nam.....</b>	<b>70</b>
2.1.1. Lịch sử phát triển và đặc trưng của ngành sản xuất bánh kẹo của Việt Nam.....	70
2.1.2. Khái quát về đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh và tổ chức bộ máy quản lý trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam .....	74
2.1.3. Đặc điểm cơ chế tài chính ảnh hưởng tới tổ chức kế toán quản trị chi phí	83

<b>2.2. Thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam .....</b>	<b>86</b>
2.2.1. Thực trạng tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí.....	86
2.2.2. Thực trạng tổ chức nội dung kế toán quản trị chi phí.....	87
<b>2.3. Đánh giá thực trạng tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam .....</b>	<b>101</b>
2.3.1. Những ưu điểm.....	101
2.3.2. Những hạn chế.....	102
2.3.3. Phân tích nguyên nhân.....	103
<b>KẾT LUẬN CHƯƠNG 2 .....</b>	<b>106</b>
<b>CHƯƠNG 3: HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT BÁNH KẸO CỦA VIỆT NAM</b>	<b>107</b>
<b>3.1. Định hướng phát triển của ngành sản xuất bánh kẹo của Việt Nam .....</b>	<b>107</b>
<b>3.2. Sự cần thiết, nguyên tắc và yêu cầu hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam .....</b>	<b>109</b>
3.2.1. Sự cần thiết tổ chức kế toán quản trị chi phí.....	109
3.2.2. Nguyên tắc hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí .....	110
3.2.3. Yêu cầu của việc hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí .....	111
<b>3.3. Giải pháp hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam .....</b>	<b>113</b>
3.3.1. Hoàn thiện về mô hình tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí .....	113
3.3.2. Hoàn thiện về tổ chức nội dung kế toán quản trị chi phí.....	117
<b>3.4. Điều kiện để thực hiện giải pháp.....</b>	<b>153</b>
3.4.1. Đối với Nhà nước .....	153
3.4.2. Đối với các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam .....	154
<b>KẾT LUẬN CHƯƠNG 3 .....</b>	<b>157</b>
<b>KẾT LUẬN.....</b>	<b>158</b>
<b>DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU CỦA TÁC GIẢ.....</b>	<b>160</b>
<b>DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO .....</b>	<b>161</b>

## DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT

ABC	:Activity Based Costing
BCĐKT	:Bảng cân đối kế toán
BCKQKD	:Báo cáo kết quả kinh doanh
BCLC	:Báo cáo lưu chuyển tiền tệ
BMI	:Business Monitor International
CCDC	:Công cụ dụng cụ
CNTT	:Công nhân trực tiếp
CPSXC	:Chi phí sản xuất chung
CP	:Chi phí
DNNN	:Doanh nghiệp Nhà nước
DT	:Dự toán
ERP	:Enterprise Resource Planning
GTSP	:Giá thành sản phẩm
HĐ	:Hoạt động
KC	:Kaizen Costing
KTQT	:Kế toán quản trị
KTTC	:Kế toán tài chính
LN	:Lợi nhuận
NVL	:Nguyên vật liệu
NVLTT	:Nguyên vật liệu trực tiếp
PX	:Phân xưởng
QL	:Quản lý
SX	:Sản xuất
SXC	:Sản xuất chung
SXKD	:Sản xuất kinh doanh
TC	:Target Costing
TKKT	:Tài khoản kế toán
TSCĐ	:Tài sản cố định
TTSX	:Trực tiếp sản xuất

## **DANH MỤC BẢNG BIỂU, ĐỒ THỊ, SƠ ĐỒ**

### **I. BẢNG BIỂU**

Bảng 1.1: Bảng so sánh giá thành sản phẩm .....	45
Bảng 2.1: Bảng định mức hao phí nguyên vật liệu trực tiếp.....	91
Bảng 3.1: Báo cáo phân loại chi phí theo mức độ hoạt động.....	120
Bảng 3.2: Bảng định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.....	123
Bảng 3.3: Bảng định mức chi phí nhân công trực tiếp.....	123
Bảng 3.4: Bảng tổng hợp định mức chi phí sản xuất.....	124
Bảng 3.5: Lập dự toán linh hoạt phân xưởng sản xuất bánh Chewy .....	127
Bảng 3.6: Bảng phân tích chi phí dựa trên dự toán linh hoạt.....	128
Bảng 3.7: Bảng hệ số phân bổ chi phí sản xuất chung theo hoạt động.....	133
Bảng 3.8: Bảng phân bổ chi phí sản xuất chung theo hoạt động.....	133
Bảng 3.9: Bảng tính giá thành sản phẩm theo hai phương pháp .....	134
Bảng 3.10: Báo cáo tổng hợp chi phí .....	137
Bảng 3.11: Báo cáo nhân tố ảnh hưởng.....	138
Bảng 3.12: Báo cáo đánh giá kết quả trung tâm lợi nhuận.....	139
Bảng 3.13: Báo cáo kết quả kinh doanh theo bộ phận .....	139
Bảng 3.14: Báo cáo thu nhập theo đơn vị sản phẩm.....	145
Bảng 3.15: Báo cáo sản lượng tiêu thụ theo sản phẩm .....	145
Bảng 3.16: Báo cáo lợi nhuận theo lợi nhuận góp.....	146
Bảng 3.17: Báo cáo doanh thu tiêu thụ .....	147
Bảng 3.18: Bảng các chỉ tiêu phân tích điểm hòa vốn.....	147
Bảng 3.19: Báo cáo kết quả kinh doanh 3 mặt hàng.....	149
Bảng 3.21: Báo cáo chi phí sản xuất đầu ăn tính cả chi phí chìm .....	150
Bảng 3.22: Báo cáo chi phí sản xuất đầu ăn loại bỏ chi phí chìm.....	151
Bảng 3.23: Báo cáo kết quả kinh doanh.....	152

## II. ĐỒ THỊ

Đồ thị 1.1: Đồ thị biểu diễn biến phí.....	26
Đồ thị 1.2: Đồ thị biểu diễn định phí.....	27
Đồ thị 1.3: Đồ thị biểu diễn chi phí hỗn hợp.....	28
Đồ thị 1.4: Đồ thị phân tích điểm hòa vốn.....	51
Đồ thị 1.5: Đồ thị phân tích điểm hòa vốn theo đường cong.....	52
Đồ thị 2.1: Thị phần các công ty bánh kẹo.....	73

## III. SƠ ĐỒ

Sơ đồ 1.1: Sơ đồ thông tin tổ chức kế toán quản trị chi phí.....	14
Sơ đồ 1.2: Mô hình tổ chức bộ máy kế toán tài chính và kế toán quản trị kết hợp ..	20
Sơ đồ 1.3: Mô hình tổ chức bộ máy kế toán tài chính độc lập kế toán quản trị.....	21
Sơ đồ 1.4: Mô hình tổ chức bộ máy kế toán tài chính và kế toán quản trị theo kiểu hỗn hợp.....	22
Sơ đồ 1.5: Hệ thống dự toán ngân sách.....	33
Sơ đồ 1.6: Quá trình tập hợp chi phí sản xuất theo đơn đặt hàng.....	37
Sơ đồ 1.7: Quá trình tập hợp chi phí theo quá trình sản xuất.....	38
Sơ đồ 1.8: Quá trình tập hợp chi phí theo quá trình sản xuất song song.....	39
Sơ đồ 1.9: Sơ đồ biểu diễn Target Costing và chu trình phát triển sản phẩm.....	42
Sơ đồ 1.10. Sơ đồ hệ thống báo cáo trách nhiệm chi phí.....	54
Sơ đồ 1.11: Sơ đồ quá trình ra quyết định.....	60
Sơ đồ 2.1: Sơ đồ tổ chức bộ máy quản lý của các công ty cổ phần Bánh kẹo.....	77
Sơ đồ 2.2: Sơ đồ tổ chức bộ máy quản lý của các công ty cổ phần Bánh kẹo Kinh Đô.....	78
Sơ đồ 2.3: Sơ đồ tổ chức bộ máy quản lý của các công ty Bánh kẹo.....	79
Sơ đồ 2.4: Sơ đồ tổ chức bộ máy quản lý của công ty Bánh kẹo Hữu Nghị.....	79
Sơ đồ 2.5: Sơ đồ tổ chức kế toán theo hình thức Nhật ký chung công ty bánh kẹo Hải Hà.....	83
Sơ đồ 3.1: Mô hình tổ chức bộ máy kế toán tài chính và kế toán quản trị theo kiểu kết hợp trong các doanh nghiệp bánh kẹo.....	114
Sơ đồ 3.1: Mô hình lập dự toán sản xuất (chỉ đạo xuống).....	126
Sơ đồ 3.2: Mô hình phân bổ chi phí sản xuất chung dựa theo ABC.....	132
Sơ đồ 3.3: Sơ đồ tổ chức công ty cổ phần Kinh Đô.....	135

## LỜI MỞ ĐẦU

### 1. TÍNH CẤP THIẾT CỦA ĐỀ TÀI

Sản xuất bánh kẹo là một trong những ngành có thời gian hình thành và phát triển lâu dài ở Việt Nam cũng như nhiều nước khác trên thế giới. Tuy nhiên, trong những năm gần đây, khi nền kinh tế toàn cầu ngày càng phát triển cùng với công nghệ kỹ thuật cao, các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo đã cho ra nhiều sản phẩm chất lượng tốt và mang lại nhiều lợi nhuận cho ngành này.

Ngoài ra, với việc Việt Nam gia nhập WTO cũng đã gần nửa thập kỷ, việc hội nhập của nền kinh tế trong nước với thế giới đã và đang được diễn ra ngày càng sâu rộng, do đó các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo ngày càng phải đối mặt với tình trạng cạnh tranh gay gắt đến từ các sản phẩm ngoại nhập với chất lượng tốt, mẫu mã đẹp, các chiến lược Marketing khoa học và bài bản. Trước áp lực như vậy, đòi hỏi các doanh nghiệp phải tìm được hướng đi đúng cho mình để tồn tại và phát triển.

Một trong những hạn chế quan trọng của các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo Việt Nam hiện nay đó là hệ thống quản lý chi phí, giá thành sản phẩm chưa phản ánh đầy đủ, kịp thời và chính xác để các nhà quản trị đưa ra quyết định nhanh chóng nhằm tăng sức cạnh tranh trên thị trường. Hệ thống kế toán chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam hiện nay chủ yếu tập trung vào phục vụ các thông tin cho việc lập báo cáo tài chính mà chưa chú trọng nhiều đến thông tin cho các nhà quản trị nội bộ doanh nghiệp. Như vậy, khi nhà quản trị cần các thông tin hữu ích phục vụ việc ra các quyết định hay lập các kế hoạch sản xuất kinh doanh, hầu như không có cơ sở tin cậy từ thực tiễn chi phí của doanh nghiệp. Chính vì vậy, việc tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo là cần thiết bởi kế toán quản trị chi phí là thông tin không thể thiếu được, có vai trò quan trọng trong việc cung cấp cho nhà quản trị ra quyết định kinh doanh và kiểm soát chi phí. Kế toán quản trị chi phí cung cấp thông tin cho nhà quản trị xây dựng kế hoạch kinh doanh, lập dự toán chi phí sản xuất, xây dựng định mức chi phí phù hợp... giúp quản lý và kiểm soát chi phí

nhằm tối thiểu hóa chi phí theo mục tiêu kinh doanh. Ngoài ra thông tin kế toán quản trị chi phí cung cấp thông qua các báo cáo quản trị, báo cáo đặc thù... phân tích các trung tâm chi phí, định giá bán sản phẩm... giúp nhà quản trị ra các quyết định, lựa chọn các phương án kinh doanh tối ưu. Do vậy, đề tài: ***“Tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam”*** được tác giả lựa chọn nghiên cứu cho luận án của mình.

## **2. TỔNG QUAN ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU**

Kế toán quản trị là một phân hệ của hạch toán kế toán nhằm cung cấp các thông tin hữu ích cho các nhà quản trị ra quyết định kinh doanh [14, tr13]. Với vai trò quan trọng ảnh hưởng trực tiếp đến các quyết định kinh doanh góp phần tạo sự thành công hay thất bại của doanh nghiệp. Như vậy, kế toán quản trị nói chung và kế toán quản trị chi phí nói riêng mới được các nhà nghiên cứu của Việt Nam đề cập đến từ những năm 1990. Những năm gần đây, thông qua nhiều cách tiếp cận và giải quyết vấn đề khác nhau, các tác giả đã từng bước góp phần định hướng vận dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp. Diễn hình là:

Năm 1997, tác giả Phạm Văn Dược với đề tài “Phương hướng xây dựng nội dung và tổ chức vận dụng kế toán quản trị vào các doanh nghiệp Việt Nam” Trong luận án tiến sỹ, tác giả đưa ra các lý luận chung về kế toán nói chung và kế toán quản trị nói riêng như: Thông tin của kế toán với hoạt động sản xuất kinh doanh, tổ chức thông tin kế toán tài chính và kế toán quản trị trong nền kinh tế thị trường và vai trò của kế toán quản trị. Đồng thời tác giả đánh giá thực trạng hệ thống kế toán doanh nghiệp Việt Nam và thực tế vận dụng kế toán quản trị vào doanh nghiệp Việt Nam, tác giả đi sâu vào công tác tổ chức bộ máy kế toán doanh nghiệp. Trên cơ sở lý luận và thực tiễn nghiên cứu, tác giả đưa ra một số giải pháp về xây dựng nội dung và tổ chức vận dụng kế toán quản trị vào các doanh nghiệp Việt Nam với nội dung: Phân tích chi phí - doanh thu - lợi nhuận ảnh hưởng đến quá trình ra quyết định, phương pháp lập dự toán, phương pháp kiểm tra đánh giá, thực hiện. Xây dựng chuẩn mực chi phí, xây dựng các tiêu thức phân bổ chi phí, xử lý các thông tin kế toán phục vụ kế toán quản trị: chứng từ, sổ sách, tài khoản, phân loại chi phí, hệ



thống báo cáo quản trị báo cáo đặc thù... Như vậy, luận án mới chỉ đưa ra những giải pháp mang tính chung chung và chưa đầy đủ về kế toán quản trị. Bởi kế toán quản trị có tính linh hoạt và phụ thuộc nhiều vào đặc điểm ngành nghề kinh doanh, đặc điểm sản phẩm, qui trình công nghệ và tổ chức sản xuất và quản lý... Dù vậy, luận án cũng đã có những đóng góp nhất định về cả lý luận và thực tiễn đối với lĩnh vực kế toán quản trị nói chung, kế toán quản trị chi phí nói riêng trong quá trình phát triển và hoàn thiện. [7]

Sau năm 1997 hầu như rất ít tác giả đề cập đến kế toán quản trị, đến năm 2002 đã có nhiều tác giả công bố các nghiên cứu về lĩnh vực kế toán quản trị và kế toán quản trị chi phí của mình với hướng tiếp cận và giải quyết vấn đề mang tính cụ thể hơn với từng ngành sản xuất, từng lĩnh vực của doanh nghiệp. Trong đó, có một số quan điểm của các tác giả sau:

Năm 2002, tác giả Giang Thị Xuyên nghiên cứu về đề tài “Tổ chức kế toán quản trị và phân tích kinh doanh trong doanh nghiệp nhà nước” trong luận án tiến sĩ của mình. Luận án tập trung phân ánh nội dung về hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị và phân tích hoạt động kinh doanh trong doanh nghiệp nhà nước như: Kết hợp tổ chức kế toán quản trị và kế toán tài chính theo các phần hành kế toán; Hoàn thiện hệ thống thông tin kế toán quản trị: chứng từ, sổ sách, tài khoản, báo cáo quản trị. Đồng thời hoàn thiện các chỉ tiêu, phương pháp sử dụng trong phân tích, quá trình phân tích... luận án đi sâu vào phân tích hoạt động kinh doanh nhiều hơn tổ chức kế toán quản trị. Tuy nhiên, luận án cũng chưa đi vào phân tích vấn đề quản lý tài chính trong các doanh nghiệp Nhà nước có ảnh hưởng như nào đến công tác kế toán quản trị, với mô hình kế toán quản trị của mình, tác giả vẫn chưa nêu rõ được mối quan hệ giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị. [27]

Đồng thời gian với tác giả Giang Thị Xuyên, năm 2002 tác giả Lê Đức Toàn nghiên cứu về “Kế toán quản trị và phân tích chi phí sản xuất trong ngành sản xuất công nghiệp ở Việt Nam”, trong luận án tác giả đánh giá thực trạng kế toán quản trị và phân tích chi phí sản xuất của các doanh nghiệp sản xuất công nghiệp. Sau đó đi vào xây dựng mô hình kế toán quản trị và phân tích chi phí, tập trung vào tình hình

hoàn thiện dự toán chi phí, phân tích đánh giá tình hình tài chính theo biến động của các yếu tố, phân tích trung tâm phí... Luận án chú trọng đến phân tích nhiều hơn mặc dù có đưa ra một số nội dung kế toán quản trị như: phân loại chi phí, trung tâm trách nhiệm, trung tâm phí... luận án phân tích cho ngành sản xuất nói chung nhưng nhược điểm chính của luận án là các giải pháp vẫn mang nặng tính chủ trương hơn là vận dụng cụ thể, trong phần lựa chọn mô hình kế toán quản trị tác giả chưa chỉ rõ được các yếu tố nào ảnh hưởng đến việc lựa chọn mô hình của mình. [17]

Năm 2002, tác giả Phạm Quang nghiên cứu về “Phương hướng xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản trị và tổ chức vận dụng vào các doanh nghiệp Việt Nam”, luận án xây dựng hệ thống báo cáo kiểm soát như báo cáo hàng tồn kho, định mức hàng tồn kho, báo cáo chi phí, xây dựng qui trình thu thập, xử lý dữ liệu để lập báo cáo thu nhập, báo cáo ngân sách. Luận án đã trình bày một cách có hệ thống các cơ sở lý luận và nêu rõ được bản chất của kế toán quản trị và đã giải quyết được các vấn đề nêu ra một cách có hệ thống cả về mặt lý luận và thực tiễn. [14]

Năm 2002, tác giả Trần Văn Dung nghiên cứu về “Tổ chức kế toán quản trị và giá thành trong doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam”, luận án đề cập đến hoàn thiện kế toán quản trị và giá thành trong doanh nghiệp sản xuất như: Xây dựng trung tâm phí, phân loại chi phí theo yêu cầu quản trị, xác định đối tượng tập hợp chi phí và tính giá thành, vận dụng chứng từ, tài khoản, sổ sách, báo cáo vào kế toán quản trị, hoàn thiện các phương pháp phân bổ chi phí cũng như định mức chi phí. Xây dựng bộ máy kế toán quản trị chi phí và giá thành tổ chức các phần hành và bố trí nhân sự kế toán. [4]

Cũng trong năm 2002, tác giả Phan Thị Kim Vân với đề tài “Tổ chức kế toán quản trị chi phí và kết quả kinh doanh ở các doanh nghiệp kinh doanh Du lịch”, luận án đã nêu được những vấn đề cơ bản của kế toán quản trị trên hai phương diện là lý luận và thực tiễn. Trong luận án của mình, tác giả đã chỉ ra việc phân loại chi phí một cách cụ thể giúp các doanh nghiệp có thể ứng dụng ngay vào thực tiễn công việc, luận án cũng chỉ rõ được những mặt được và chưa được trong việc vận dụng

kế toán quản trị tại các công ty Du lịch trong thời gian qua để từ đó có những kiến nghị phù hợp. Tác giả luận án cũng đã tạo ra bước đột phá là đề nghị bỏ các tài khoản 621 và 622 để làm đơn giản hóa công việc của kế toán là hoàn toàn hợp lý nhưng lại không giải quyết triệt để được lý do và giải pháp sau khi bỏ các loại tài khoản này. [25]

Như vậy, qua nghiên cứu các luận án tiến sĩ bảo vệ năm 2002 cho thấy, các tác giả đã đi sâu vào nghiên cứu kế toán quản trị nhưng mới ở góc độ tổng quát cho từng ngành sản xuất kinh doanh cũng như các doanh nghiệp nhà nước, ngành sản xuất, ngành công nghiệp, hay cho nội dung về báo cáo quản trị chung cho tất cả các loại hình doanh nghiệp. Với đặc điểm của kế toán quản trị là linh hoạt và cung cấp thông tin hữu ích cho các nhà quản trị ra quyết định, nó phụ thuộc rất nhiều vào mục tiêu nhà quản trị cũng như đặc điểm của từng doanh nghiệp, đặc điểm sản phẩm, qui trình công nghệ sản xuất, mô hình tổ chức quản lý... Chính vì lý do đó những năm gần đây có nhiều tác giả đã nghiên cứu sâu vào từng lĩnh vực cụ thể để tổ chức cũng như xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí cho phù hợp, nhằm đạt hiệu quả cao trong việc cung cấp thông tin cho nhà quản trị lựa chọn các phương án kinh doanh, lập kế hoạch kinh doanh hiệu quả hơn. Cụ thể trong năm 2002, tác giả Nguyễn Văn Bảo với luận án “Nghiên cứu hoàn thiện cơ chế quản lý tài chính và kế toán quản trị trong doanh nghiệp nhà nước về xây dựng”, tác giả Nguyễn Thanh Quý nghiên cứu “Xây dựng hệ thống thông tin kinh tế phục vụ quản trị doanh nghiệp kinh doanh bưu chính viễn thông”.

Năm 2004 có hai tác giả tiếp cận với đề tài kế toán quản trị theo hướng ngành kinh doanh gắn kết với bối cảnh Việt Nam đang tích cực hoàn tất các thủ tục để gia nhập WTO với những quan điểm tương đối phù hợp với mục tiêu đề ra phần nào đã giải tỏa được nhu cầu định hướng trong nghiên cứu kế toán quản trị gắn với lĩnh vực hoạt động. Cụ thể:

Tác giả Dương Thị Mai Hà Trâm với đề tài “Xây dựng hệ thống kế toán quản trị trong các doanh nghiệp Dệt Việt Nam”, Tác giả Nguyễn Thị Hằng Nga nghiên cứu “Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp dầu khí

Việt Nam”. Trong luận án của mình, các tác giả thông qua việc hệ thống hóa các vấn đề lý luận về kế toán quản trị đã làm rõ đối tượng, mục tiêu, nội dung của kế toán quản trị và vai trò của kế toán quản trị với chức năng quản lý doanh nghiệp. Luận án cũng đã nghiên cứu thực tế tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp thuộc ngành, đặc biệt đi sâu vào các doanh nghiệp sản xuất từ đó chỉ ra được những nguyên nhân tồn tại trong việc vận dụng kế toán quản trị. Tuy nhiên, các vấn đề lý luận vẫn còn nặng tính trình bày, chưa đi vào cụ thể các chỉ tiêu cần nghiên cứu, các giải pháp chưa tập trung vào lĩnh vực nghiên cứu, vẫn còn chung chung và chưa có giải pháp chủ đạo cho ngành mà tác giả nghiên cứu. [23]

Năm 2007, Tác giả Phạm Thị Thủy nghiên cứu “Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam”. Năm 2008 tác giả Huỳnh Lợi với đề tài “Xây dựng kế toán quản trị trong doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam”. Năm 2008 tác giả Văn Thị Thái Thu với đề tài “Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí, doanh thu, kết quả kinh doanh trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn ở Việt Nam”. Năm 2010 tác giả Hoàng Văn Tường nghiên cứu đề tài “Tổ chức kế toán quản trị với việc tăng cường quản lý hoạt động kinh doanh trong các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam”, cùng thời gian với tác giả Hoàng Văn Tường có luận án của tác giả Nguyễn Quốc Thắng nghiên cứu “Tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam”. Như vậy, sau gần 15 năm nghiên cứu kế toán quản trị, các tác giả đã có xu hướng tập trung vào nghiên cứu các lĩnh vực sản xuất kinh doanh cụ thể hơn, phạm vi nghiên cứu đang dần được tập trung sâu vào từng phần cụ thể của kế toán quản trị. Với kinh nghiệm từ các đề tài nghiên cứu trước đó, các tác giả giai đoạn này đã tiến hành nghiên cứu và hệ thống hóa các vấn đề kế toán quản trị một cách có hệ thống, các quan điểm rất tập trung và làm nổi bật được vấn đề thuộc lĩnh vực nghiên cứu của đề tài. [21]

Như vậy, các công trình nghiên cứu của các tác giả đã hệ thống các nội dung cơ bản về kế toán quản trị và đề xuất phương hướng ứng dụng kế toán quản trị vào các ngành cụ thể theo phạm vi nghiên cứu của đề tài. Tuy nhiên, cho đến

hiện nay lĩnh vực sản xuất bánh kẹo, một lĩnh vực với rất nhiều đặc thù như sản xuất nhiều công đoạn, mỗi công đoạn khác nhau sẽ có thể cho ra những sản phẩm khác nhau... yêu cầu cần quản lý, kiểm soát chi phí hiệu quả giúp các doanh nghiệp có vị trí cạnh tranh trên thị trường. Chính vì vậy, tác giả đã lựa chọn hướng nghiên cứu là tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam nhằm đưa ra một mô hình kế toán quản trị phù hợp nhất cho loại hình doanh nghiệp này.

### **3. MỤC ĐÍCH VÀ PHẠM VI NGHIÊN CỨU**

#### **3.1. Mục đích nghiên cứu**

Để đạt được mục đích nghiên cứu của luận án, tác giả đã xây dựng và định hướng mục tiêu nghiên cứu của mình bao gồm các nội dung: Tập trung nghiên cứu một cách có hệ thống các vấn đề lý luận về tổ chức kế toán quản trị chi phí bao gồm các nội dung: Tổ chức thu thập thông tin ban đầu, tổ chức xử lý thông tin và tổ chức cung cấp thông tin cho nhà quản trị doanh nghiệp với định hướng trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo. Kết hợp với việc thực hiện khảo sát thực tiễn tại một số cơ sở sản xuất bánh kẹo, tiến hành khảo sát và đánh giá thực tế công tác tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp bánh kẹo của Việt Nam, qua đó đưa ra những nhận xét về thực tế tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp bánh kẹo. Từ đó, tác giả đưa ra những kiến nghị nhằm hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí góp phần nâng cao hiệu quả sản xuất kinh doanh.

Tuy nhiên, để thực hiện được mục tiêu nghiên cứu đã đề ra, nội dung chính được tác giả nghiên cứu trong toàn bộ luận án là: Nghiên cứu nội dung những vấn đề cơ bản về tổ chức kế toán quản trị chi phí. Có kết hợp tham khảo kinh nghiệm về tổ chức kế toán quản trị chi phí của một số nước phát triển trên thế giới như Mỹ, Pháp từ đó rút ra bài học kinh nghiệm cho các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam.

#### **3.2. Phạm vi nghiên cứu**

Đối với doanh nghiệp, thông thường có ba hoạt động là các hoạt động sản xuất kinh doanh, hoạt động tài chính, hoạt động đầu tư. Để luận án được tập trung,

tác giả chỉ đi sâu vào nghiên cứu tổ chức kế toán quản trị chi phí của các hoạt động sản xuất kinh doanh bánh kẹo. Các doanh nghiệp mà luận án nghiên cứu trực tiếp đó là khối các doanh nghiệp tư nhân, các công ty cổ phần gồm các doanh nghiệp là: Công ty bánh kẹo Hải hà, Công ty bánh kẹo Kinh đô, Công ty bánh kẹo Hữu nghị và công ty bánh kẹo Tràng an. Lý do hiện nay các doanh nghiệp bánh kẹo có nguồn gốc sở hữu Nhà nước đều đã được cổ phần hóa nên trong phạm vi nghiên cứu của mình tác giả không đề cập đến khối doanh nghiệp này.

Ngoài các doanh nghiệp nghiên cứu trực tiếp, tác giả đã tiến hành gửi phiếu điều tra tới các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh bánh kẹo trong cả nước để lấy số liệu bổ sung trong quá trình phân tích và đánh giá kết quả của luận án. Việc gửi phiếu điều tra được thực hiện bằng cách gửi phiếu qua đường bưu điện, Email, phỏng vấn trực tiếp một số chuyên gia kế toán của đơn vị khảo sát.

#### **4. ĐỐI TƯỢNG VÀ PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU**

##### **4.1. Đối tượng nghiên cứu**

Nghiên cứu những vấn đề cơ bản tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp. Đồng thời, với kinh nghiệm về tổ chức kế toán quản trị chi phí của một số nước trên thế giới kết hợp với nghiên cứu thực tế công tác kế toán quản trị trong các doanh nghiệp bánh kẹo, tác giả tiến tới nghiên cứu đề xuất mô hình tổ chức kế toán quản trị chi phí phù hợp cho các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam.

##### **4.2. Phương pháp nghiên cứu**

Để đạt được mục tiêu nghiên cứu, luận án đã sử dụng các phương pháp như: Phương pháp điều tra, phương pháp thống kê, phương pháp đối chiếu... các phương pháp này đều xuất phát trên quan điểm của chủ nghĩa duy vật biện chứng, duy vật lịch sử nhằm giải quyết các vấn đề liên quan một cách biện chứng và logic.

##### **4.2.1. Phương pháp thu thập tài liệu**

- Tài liệu thứ cấp: Tài liệu được thu thập thông qua việc nghiên cứu các văn bản của Bộ tài chính và các bộ, ban ngành liên quan, Tổng cục Thống kê về các số

liệu thu thập trong thời gian qua và các báo cáo tổng kết, báo cáo tình hình hoạt động của các doanh nghiệp bánh kẹo cũng như ngành bánh kẹo của Việt Nam.

- Tài liệu sơ cấp: Tài liệu sơ cấp được thu thập thông qua trao đổi trực tiếp và phỏng vấn các đối tượng có liên quan, cụ thể:

+ Trao đổi trực tiếp với lãnh đạo doanh nghiệp: Các cán bộ thuộc ban Giám đốc; Lãnh đạo các phòng ban như kế toán trưởng, trưởng các bộ phận sản xuất, trưởng phòng kinh doanh, trưởng bộ phận kế hoạch...

+ Trao đổi trực tiếp với các công nhân sản xuất, các cán bộ quản lý phân xưởng, nhân viên thuộc bộ phận quản lý nguyên liệu...

+ Phỏng vấn trực tiếp nhân viên kế toán phụ trách phần chi phí giá thành, để dữ liệu được kiểm chứng khách quan, tác giả kết hợp phỏng vấn ngẫu nhiên một số công nhân về tình hình chi trả lương, các phúc lợi xã hội...

#### **4.2.2. Phương pháp xử lý và phân tích tài liệu**

Số liệu sau khi thu thập được lựa chọn và xử lý bằng phần mềm Excel theo yêu cầu của nghiên cứu. Các phương pháp chính yếu được tác giả sử dụng trong quá trình xử lý dữ liệu gồm:

a, Phương pháp thống kê: Phương pháp này dùng để điều tra thu thập tài liệu liên quan đến quá trình hạch toán và theo dõi chi phí tại công ty, sau đó tổng hợp và hệ thống hoá tài liệu. Phương pháp này được sử dụng trong các phần: Nghiên cứu công việc kế toán quản trị chi phí do bộ phận kế toán cung cấp và nghiên cứu thực trạng các mô hình xác định chi phí trong kế toán do bộ phận kế toán của công ty cung cấp.

b, Phương pháp thu thập thông tin: Phương pháp này dùng để thu thập các tài liệu, số liệu và thông tin có sẵn qua các tạp chí, các kết quả nghiên cứu khoa học, báo cáo thống kê, báo cáo tổng kết tại các công ty bánh kẹo hoặc qua điều tra phỏng vấn trực tiếp nhằm phục vụ nội dung nghiên cứu của đề tài.

c, Phương pháp lấy ý kiến chuyên gia: Tác giả tập trung lấy ý kiến từ các nhà quản trị, các kế toán trưởng để nghiên cứu thực trạng xu hướng tổ chức kế toán

quản trị, các vấn đề mà nhà quản trị quan tâm và mong muốn kế toán quản trị cung cấp thông tin hữu ích.

d, Phương pháp đối chiếu và so sánh: Nội dung của phương pháp này là sử dụng hai chỉ tiêu để đối chiếu với nhau từ đó rút ra kết luận về sự chênh lệch giữa hai chỉ tiêu đó. Trong đề tài của mình, tác giả sử dụng phương pháp này để nhận diện các thông tin nhằm phục vụ cho việc ra quyết định.

Ngoài ra, các phương pháp cơ bản của kế toán quản trị và kế toán tài chính như phương pháp chứng từ, tài khoản, tính giá... cũng được tác giả sử dụng trong luận án.

## **5. NHỮNG ĐÓNG GÓP CỦA LUẬN ÁN**

Luận án dự kiến những đóng góp sau:

*Thứ nhất:* Luận án hệ thống hóa và nâng cao lý luận về tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp sản xuất.

*Thứ hai:* Luận án khảo sát và chỉ rõ thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp bánh kẹo của Việt Nam hiện nay.

*Thứ ba:* Luận án đưa ra một số quan điểm mới nhằm hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam.

## **6. BỐ CỤC CỦA LUẬN ÁN**

Ngoài phần mở đầu và kết luận, luận án được kết cấu gồm 3 chương

***Chương 1: Cơ sở lý luận về tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp***

***Chương 2: Thực trạng kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam***

***Chương 3: Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam***



# CHƯƠNG 1

## CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ TỔ CHỨC KẾ TOÁN

### QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP

#### **1.1. Tổng quan về tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp**

*1.1.1. Bản chất tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp [2], [4], [14], [25]*

Tổ chức là một công cụ được sử dụng bởi con người để kết hợp các hành động lại tạo ra một giá trị, hay đúng hơn là đạt được mục tiêu của một đơn vị. Như vậy, tổ chức thường được tạo ra để thỏa mãn một nhu cầu nào đó của cá nhân hay nhóm người, nó chính là công cụ để thực hiện một mục tiêu mà người lãnh đạo cao nhất trong đơn vị đặt ra.

Trong hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, việc hình thành các bộ phận, các phòng ban về mặt bản chất chính là việc xây dựng các nhóm tổ chức nhỏ trong một tổ chức lớn để thực hiện công việc của mình, việc bố trí và phân loại trong tổ chức đó được gọi là cơ cấu tổ chức. Với bất kỳ doanh nghiệp nào, đều có cơ cấu tổ chức của mình và trong đó cũng có các cơ cấu tổ chức con người với mục tiêu hoạt động do tổ chức lớn hơn nó đưa ra như: Tổ chức phòng kinh doanh; Tổ chức phòng kế toán... việc bố trí các công việc trong một tổ chức các phòng ban bao gồm hai nội dung chính là bố trí con người và tổ chức nội dung công việc. Hai nội dung này có quan hệ chặt chẽ với nhau và bổ trợ cho nhau. Trong khi tổ chức công việc kế toán là sự kết hợp một cách chặt chẽ các phương pháp nghiệp vụ của kế toán gồm phương pháp chứng từ, tính giá, tài khoản và phương pháp tổng hợp - cân đối thì tổ chức bộ máy kế toán trong doanh nghiệp là tập hợp những người làm kế toán tại doanh nghiệp cùng với các phương tiện trang thiết bị dùng để ghi chép, tính toán xử lý toàn bộ thông tin liên quan đến công tác kế toán tại doanh nghiệp từ khâu thu nhận, kiểm tra, xử lý đến khâu tổng hợp, cung cấp những thông tin kinh tế về các hoạt động của đơn vị. Vấn đề nhân sự để thực hiện công tác kế toán có ý nghĩa quan

trọng hàng đầu trong tổ chức kế toán của doanh nghiệp. Tổ chức nhân sự như thế nào để từng người phát huy được cao nhất sở trường của mình, đồng thời tác động tích cực đến những bộ phận hoặc người khác có liên quan là mục tiêu của tổ chức bộ máy kế toán. Trong hoạt động cung cấp thông tin của mình, kế toán được chia tách thành hai nhóm công việc chính dựa trên mục đích cung cấp thông tin đó là Kế toán tài chính và Kế toán quản trị. Tuy nhiên, do kế toán quản trị khác kế toán tài chính trên góc độ pháp lệnh, tức là việc tổ chức kế toán tài chính là bắt buộc, theo một quy trình công việc cụ thể và được quy định bởi cơ quan Nhà nước trong khi kế toán quản trị hoàn toàn phụ thuộc vào nhu cầu của doanh nghiệp và nhận thức của nhà quản trị nên việc tổ chức kế toán quản trị phải dựa trên các điều kiện khác nhau của doanh nghiệp như quy mô hoạt động, môi trường kinh doanh... Do đó, để tổ chức được bộ máy kế toán quản trị chi phí thì trước hết phải xác định được nội dung của kế toán quản trị bao gồm những nội dung nào. Theo hướng dẫn của Thông tư số 53/2006/TT-BTC ngày 12 tháng 6 năm 2006 của Bộ Tài chính: Kế toán quản trị nhằm cung cấp các thông tin về hoạt động nội bộ của doanh nghiệp, như: Chi phí của từng bộ phận (trung tâm chi phí), từng công việc, sản phẩm; Phân tích, đánh giá tình hình thực hiện với kế hoạch về doanh thu, chi phí, lợi nhuận; Quản lý tài sản, vật tư, tiền vốn, công nợ; Phân tích mối quan hệ giữa chi phí với sản lượng và lợi nhuận; Lựa chọn thông tin thích hợp cho các quyết định đầu tư ngắn hạn và dài hạn; Lập dự toán ngân sách sản xuất, kinh doanh;... nhằm phục vụ việc điều hành, kiểm tra và ra quyết định kinh tế. [2, tr1]

Từ những vấn đề đã nêu, có thể thấy nội dung của kế toán quản trị rất phong phú, dựa vào thông tư hướng dẫn trên, cho thấy nội dung cụ thể của kế toán quản trị là:

*Kế toán quản trị các yếu tố sản xuất:* Nhằm cung cấp các thông tin về tình hình hàng tồn kho. Cung cấp các thông tin về tình hình sử dụng lao động, quản lý và sử dụng một cách khoa học nguồn lao động hiện có, theo dõi và giám sát việc huy động và sử dụng TSCĐ trong quá trình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, từ đó khai thác tối đa công suất các tài sản đã đầu tư.

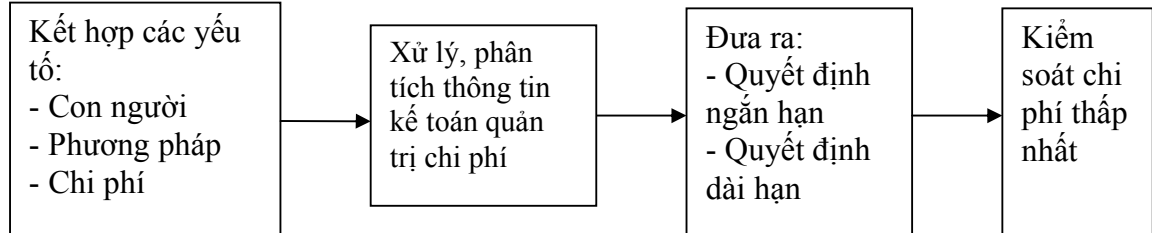
*Kế toán quản trị chi phí:* Nhằm cung cấp thông tin cụ thể về chi phí phát sinh tại những thời điểm cụ thể, với những đặc điểm và bối cảnh chi tiết để từ đó có những giải pháp nhằm kiểm soát chi phí. Với nội dung này kế toán quản trị ghi chép chi phí theo loại sản phẩm hoặc công việc, theo đơn vị hạch toán nội bộ, theo mối quan hệ với mức độ hoạt động.

*Kế toán quản trị doanh thu và xác định kết quả kinh doanh:* Cần thực hiện việc theo dõi doanh thu, thu nhập theo từng hoạt động, để xác định hiệu quả theo từng loại hoạt động, theo đơn vị hạch toán và theo mức độ hoạt động.

Trên cơ sở hướng dẫn của Thông tư số 53/2006/TT-BTC ngày 12 tháng 6 năm 2006 của Bộ Tài chính thì nội dung chủ yếu của kế toán quản trị trong doanh nghiệp gồm: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm, kế toán quản trị bán hàng và kết quả kinh doanh, phân tích mối quan hệ giữa chi phí, sản lượng và lợi nhuận, lựa chọn thông tin thích hợp cho việc ra quyết định, lập dự toán ngân sách sản xuất, kinh doanh, kế toán quản trị một số khoản mục khác... từ đó có thể thấy, nội dung công việc của kế toán quản trị chi phí bao gồm những nội dung: Lập dự toán chi phí sản xuất kinh doanh, xác định giá phí đơn vị sản phẩm, phân tích và đánh giá tình hình thực hiện chi phí bộ phận theo từng trung tâm chi phí, phân tích mối quan hệ giữa chi phí với sản lượng và lợi nhuận, phân tích thông tin chi phí để lựa chọn thông tin thích hợp cho các quyết định kinh doanh. [1]

Như vậy, tổ chức kế toán quản trị chi phí chính là một trong những nội dung cơ bản của tổ chức kế toán quản trị doanh nghiệp nằm trong hệ thống tổ chức kế toán của đơn vị. Xét về mặt bản chất thì *tổ chức kế toán quản trị chi phí chính là hoạt động của doanh nghiệp trong việc vận dụng các phương pháp khoa học kết hợp với các phương tiện và con người để thu thập, xử lý và phân tích các thông tin về chi phí trong doanh nghiệp phục vụ cho công tác quản trị doanh nghiệp được hiệu quả hơn.* Đó chính là bản chất của việc tổ chức kế toán quản trị chi phí.

Mặt khác, tổ chức kế toán quản trị chi phí là sự kết hợp giữa đối tượng, phương pháp sử dụng và con người nhằm đạt được các thông tin hữu ích phục vụ cho các nhà quản trị ra quyết định kinh doanh.



### Sơ đồ 1.1: Sơ đồ thông tin tổ chức kế toán quản trị chi phí

Qua sơ đồ 1.1 [4], [14], [25] cho thấy, với những công cụ của mình, bao gồm các phương pháp cũng như cách thức của kế toán quản trị, các chuyên gia kế toán lựa chọn đối tượng chi phí phù hợp để tác động nhằm kiểm soát chi phí dưới dạng thông tin cung cấp để nhà quản trị ra các quyết định kinh doanh bao gồm các quyết định ngắn hạn cũng như dài hạn với mục tiêu cuối cùng là kiểm soát chi phí ở mức thấp nhất có thể. Việc quản trị chi phí tốt, có ảnh hưởng trực tiếp tới kết quả kinh doanh, cũng như lợi nhuận của doanh nghiệp chính vì lý do này khiến tổ chức kế toán quản trị chi phí trở thành bộ phận không thể thiếu trong các doanh nghiệp.

#### ***1.1.2. Yêu cầu và nguyên tắc tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp [19], [25]***

Việc nhận diện được vai trò và vị trí của tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp đã có tác động rất lớn đến cách thức quản lý của doanh nghiệp. Việc tổ chức kế toán quản trị chi phí là phần không thể tách rời trong hệ thống kế toán quản trị nhất là với các doanh nghiệp sản xuất. Do vậy, việc tổ chức kế toán quản trị chi phí có thành công hay không hoàn toàn phụ thuộc vào việc doanh nghiệp có đáp ứng được các yêu cầu và nguyên tắc tổ chức kế toán quản trị hay không.

##### 1.1.2.1. Các yêu cầu tổ chức kế toán quản trị chi phí

Để tổ chức kế toán quản trị chi phí đạt hiệu quả cao nhất, khi tiến hành tổ chức kế toán quản trị chi phí cần tuân thủ các yêu cầu sau:

Cung cấp kịp thời và đầy đủ các thông tin theo yêu cầu quản lý về chi phí của từng công việc, bộ phận, dự án, sản phẩm.

Cung cấp kịp thời, đầy đủ các thông tin thực hiện, các định mức, đơn giá,... phục vụ cho việc lập kế hoạch, dự toán, kiểm tra, điều hành và ra quyết định.

Cung cấp chính xác các thông tin theo yêu cầu quản lý của nhà quản trị. Mặc dù, thông tin kế toán quản trị chủ yếu mang tính dự báo vì vậy rất khó để có độ chính xác tuyệt đối, nhưng người làm kế toán quản trị phải tuân thủ yêu cầu này để giảm thiểu đến mức thấp nhất sai số có thể của thông tin kế toán quản trị. Các thông tin kế toán quản trị cung cấp phải luôn bám sát các nghiệp vụ kinh tế phát sinh của doanh nghiệp.

Các thông tin kế toán quản trị cung cấp phải đảm bảo cung cấp các thông tin chi tiết, cụ thể hơn so với kế toán tài chính.

Thông tin kế toán quản trị cung cấp phải đảm bảo tính so sánh được nhằm nhận diện thông tin nhanh và chính xác.

#### 1.1.2.2. Các nguyên tắc tổ chức kế toán quản trị chi phí

Với mục tiêu phát huy tối đa vai trò của kế toán quản trị chi phí trong hệ thống kế toán quản trị, khi tổ chức kế toán quản trị chi phí cần phải thực hiện các nguyên tắc sau:

Nguyên tắc khách quan: Kinh tế thị trường là một nền kinh tế có tính cạnh tranh rất cao, nơi các quy luật về giá trị, cung - cầu... được phát huy tối đa tác dụng của nó, vì vậy doanh nghiệp muốn tồn tại và phát triển thì cần phải luôn đổi mới về sản phẩm cũng như nâng cao trình độ quản lý và sản xuất. Tổ chức kế toán quản trị chi phí cũng không nằm ngoài quy luật khách quan của nền kinh tế thị trường, như tính phù hợp với trình độ quản lý hiện tại và nhu cầu mở rộng cũng như nâng cấp trong tương lai, có như vậy hệ thống kế toán quản trị chi phí mới có thể cung cấp kịp thời và đầy đủ thông tin cho nhà quản trị.

Nguyên tắc phù hợp: Bộ máy kế toán quản trị chi phí phải phù hợp với đặc điểm sản xuất kinh doanh cũng như trình độ quản lý của nhà quản trị. Ngoài ra, cần phải dựa trên yêu cầu của nhà quản trị để lựa chọn nội dung kế toán quản trị chi phí sao cho phù hợp nhất.

Nguyên tắc tiết kiệm và hiệu quả: Khi tổ chức phải quan tâm đến tính hiệu quả của bộ máy, tránh tình trạng tổ chức bộ máy quá cồng kềnh, vận hành không linh hoạt và kém hiệu quả. Các thông tin kế toán quản trị cung cấp phải là thông tin tốt nhất, phù hợp nhất cho nhà quản trị.

Nguyên tắc phối hợp: Thông tin do kế toán quản trị chi phí cung cấp phải có giá trị sử dụng đối với kế toán tài chính, tránh tình trạng khi kế toán tài chính muốn dùng thông tin của kế toán quản trị chi phí thì lại phải điều chỉnh lại gây lãng phí cho doanh nghiệp.

### ***1.1.3. Các nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp [4], [19]***

Việc tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp hoàn toàn mang tính chủ quan của con người trong tổ chức, nếu doanh nghiệp thấy cần thiết thì tổ chức và tổ chức đến đâu cũng tùy theo quan điểm và nhu cầu thông tin của nhà quản trị, mọi vấn đề liên quan đến kế toán quản trị đều không được luật hóa một cách cụ thể. Do vậy, việc phát huy được tối đa khả năng của kế toán quản trị chi phí thì không phải doanh nghiệp nào cũng giống nhau, mà nó hoàn toàn chịu tác động bởi các nhân tố chủ quan và khách quan trọng nội tại doanh nghiệp bao gồm các nhân tố như: Chính sách của Nhà nước, hình thức kế toán đang áp dụng, quy mô doanh nghiệp, quy trình công nghệ mà doanh nghiệp đang áp dụng... những nhân tố này, có tác động rất lớn đến tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp, do vậy, người làm kế toán quản trị cần chú ý đến các nhân tố ảnh hưởng này để làm định hướng cho việc triển khai kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp mình.

#### **1.1.3.1. Các nhân tố khách quan**

Các nhân tố khách quan có ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp chính là Luật kế toán, đây vốn là kim chỉ nam trong quá trình xây dựng và tổ chức hệ thống kế toán, dưới đó là các chế độ, thông tư hướng dẫn về kế toán trong doanh nghiệp, nếu quy định hướng dẫn cụ thể sẽ là thuận lợi cho doanh nghiệp trong việc tổ chức và xây dựng hệ thống kế toán,

ngược lại sẽ gây lúng túng trong các doanh nghiệp trong khâu triển khai. Việc quy định chi tiết hay không phải phù hợp với đặc điểm của loại kế toán. Với kế toán tài chính thì các quy định cần chi tiết và cụ thể, tuy nhiên với kế toán quản trị thì chỉ cần tạo ra hành lang pháp lý là đủ, vì thông tin kế toán quản trị nhằm phục vụ lợi ích cho nhà quản trị doanh nghiệp, vì vậy nó phụ thuộc rất nhiều vào đặc điểm sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp và trình độ quản lý của nhà quản trị. Việc xây dựng hành lang pháp lý là cần thiết vì nó giúp doanh nghiệp có định hướng phù hợp trong quá trình xây dựng và tổ chức bộ máy kế toán quản trị của mình.

Ngoài ra, quy mô và đặc điểm hoạt động của doanh nghiệp cũng có tác động không nhỏ đến quá trình tổ chức kế toán quản trị chi phí của doanh nghiệp. Một doanh nghiệp có quy mô hoạt động nhỏ, địa bàn hẹp thì khi xây dựng kế toán quản trị chi phí cần chú trọng đến việc tổ chức kế toán quản trị chi phí chuyên sâu theo nhóm sản phẩm cụ thể, theo bộ phận quản lý. Tuy nhiên, nếu quy mô doanh nghiệp lớn, có nhiều công ty thành viên thì việc tổ chức kế toán quản trị chi phí cần phân tán theo địa bàn, khu vực để quản trị chi phí được hiệu quả hơn.

Nhân tố môi trường kinh doanh của doanh nghiệp cũng có tác động không nhỏ tới việc tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp. Cụ thể, với môi trường kinh doanh minh bạch và ít có sự biến động thì việc tổ chức kế toán quản trị chi phí khi đó thường tập trung vào việc cải tiến giám sát vấn đề về chi phí các yếu tố đầu vào. Nhưng với môi trường kinh doanh không minh bạch và có nhiều biến động thì tổ chức kế toán quản trị cần định hướng tập chung vào việc cung cấp thông tin để ra các quyết định kinh doanh, lựa chọn hướng đầu tư sản xuất sản phẩm.

#### 1.1.3.2. Các nhân tố chủ quan

Ngoài các nhân tố khách quan tác động đến việc tổ chức kế toán quản trị chi phí của doanh nghiệp, các nhân tố này doanh nghiệp không thể kiểm soát được mà chỉ có thể dựa trên đó để điều chỉnh các hoạt động nghiệp vụ của mình thì các nhân

tổ chủ quan lại hoàn toàn ngược lại, đây là các nhân tố mà doanh nghiệp có thể điều chỉnh và thay đổi sao cho phù hợp với quy mô cũng như loại hình kinh doanh của doanh nghiệp mình. Các nhân tố đó bao gồm:

*Thứ nhất:* Loại hình kinh doanh của doanh nghiệp. Việc doanh nghiệp kinh doanh thuộc lĩnh vực nào có ảnh hưởng rất lớn đến cách thức tổ chức của doanh nghiệp, nếu doanh nghiệp thuộc lĩnh vực sản xuất thì khi tổ chức kế toán quản trị chi phí cần chú trọng đến các yếu tố cần phải "quản trị" như chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm... để cung cấp thông tin cho nhà quản lý. Tuy nhiên, với doanh nghiệp thương mại thì việc tổ chức kế toán quản trị cần phải chú trọng đến quá trình thu mua hàng hóa đầu vào và xác định giá vốn hàng bán.

*Thứ hai:* Quy trình công nghệ sản xuất. Với doanh nghiệp sản xuất có quy trình công nghệ phức tạp sản phẩm đầu ra cuối cùng là kết quả của nhiều công đoạn sản xuất khác nhau thì việc tính giá thành sản xuất cho nhiều giai đoạn công nghệ là rất phức tạp do vậy khi tổ chức kế toán quản trị chi phí cần chú trọng xây dựng các báo cáo phân xướng, báo cáo trách nhiệm... để xác định nguyên nhân quản trị chi phí cho từng giai đoạn sản xuất của sản phẩm. Ngoài ra, với doanh nghiệp sản xuất sản phẩm hàng loạt sẽ khác với doanh nghiệp chỉ sản xuất đơn chiếc.

*Thứ ba:* Trình độ nhận thức và quản lý của nhà quản trị doanh nghiệp. Với doanh nghiệp có trình độ quản lý cao, nhân viên dưới quyền được đào tạo tốt thì tất yếu nhu cầu cung cấp thông tin và khả năng đáp ứng thông tin sẽ rất đa dạng và phong phú hơn với những doanh nghiệp còn đang trong quá trình hoàn thiện quy trình quản lý của mình. Thực tiễn cho thấy, kế toán quản trị chi phí cung cấp thông tin cho nhà quản lý do vậy, một nhà quản lý có trình độ và năng lực quản lý cao thường có yêu cầu về thông tin quản trị chi phí một cách khoa học và kịp thời trong khi với những nhà quản trị có trình độ và năng lực thấp thường ít có yêu cầu rõ ràng đối với kế toán quản trị chi phí.



*Kết luận:* Với các nhân tố chủ quan và khách quan như trên, khi tổ chức kế toán quản trị chi phí cần phải quan tâm đến các yếu tố đó để xác định một cách chính xác thông tin mà kế toán quản trị chi phí sẽ cung cấp sao cho để đảm bảo tính đầy đủ và kịp thời nhưng vẫn đảm bảo hiệu quả về mặt thông tin cho doanh nghiệp.

## **1.2. Nội dung tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp**

### **1.2.1. Tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp [14]**

Tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí của một doanh nghiệp là việc tổ chức xây dựng một mô hình kế toán quản trị chi phí kết hợp với các phương tiện trang thiết bị dùng để ghi chép, tính toán và xử lý thông tin về chi phí đáp ứng nhu cầu thông tin cho nhà quản trị các cấp. Do vậy, tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí cần phải căn cứ vào qui mô, đặc điểm tổ chức sản xuất và quản lý cũng như vào yêu cầu quản lý của doanh nghiệp. Ngoài ra, cũng cần phải xem xét đến trình độ quản lý của cả lãnh đạo và người thực hiện để đạt hiệu quả cao trong việc cung cấp thông tin phục vụ quản trị doanh nghiệp.

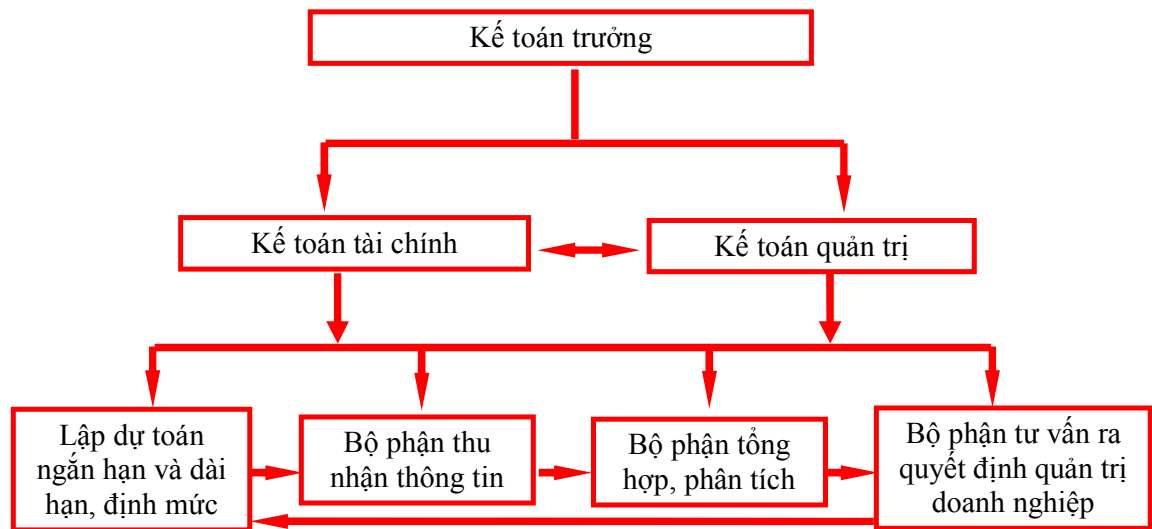
Về cơ cấu tổ chức, nhân viên kế toán quản trị chi phí chính là một bộ phận cấu thành bộ máy kế toán quản trị. Vì vậy, việc tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí cũng chính là việc tổ chức bộ máy kế toán quản trị trong doanh nghiệp. Các doanh nghiệp, căn cứ vào điều kiện cụ thể của mình để tổ chức bộ máy kế toán quản trị theo một trong các mô hình sau:

#### **1.2.1.1. Mô hình tổ chức bộ máy kế toán quản trị kết hợp với kế toán tài chính**

Theo mô hình kết hợp, kế toán tài chính và kế toán quản trị được thực hiện trong cùng một bộ máy kế toán. Về mặt tổ chức bộ máy kế toán theo mô hình này không phân chia thành bộ phận kế toán tài chính và kế toán quản trị riêng biệt mà chỉ chia thành các bộ phận kế toán thực hiện từng phần hành công việc kế toán theo nhiệm vụ được phân công. Nhân viên kế toán đảm nhận từng bộ phận, đồng thời thực hiện cả công việc kế toán tài chính và kế toán quản trị.

Mô hình này có ưu điểm là tiện lợi, dễ điều hành, gọn nhẹ. Mô hình này thường được vận dụng vào các doanh nghiệp có quy mô nhỏ và vừa có số lượng

nghiệp vụ phát sinh không nhiều. Kế toán tài chính bộ phận nào kết hợp kế toán quản trị bộ phận đó. Tuy nhiên, cách tổ chức này đòi hỏi người tổ chức phân công công việc phải hiểu được trình độ, năng lực cụ thể của nhân viên kế toán và phải xác định rõ công việc của kế toán tài chính và kế toán quản trị trong từng phần hành, ngược lại, cũng yêu cầu nhân viên kế toán cần phải hiểu rõ công việc của kế toán tài chính và kế toán quản trị. Nhược điểm của mô hình này là rất khó chuyên môn hóa từng lĩnh vực, đôi khi người làm công việc kế toán tài chính hay nhầm lẫn với công việc của kế toán quản trị. [14, tr28]



### Sơ đồ 1.2: Mô hình tổ chức bộ máy kế toán tài chính và kế toán quản trị kết hợp

#### 1.2.1.2. Mô hình tổ chức bộ máy quản trị độc lập với kế toán tài chính

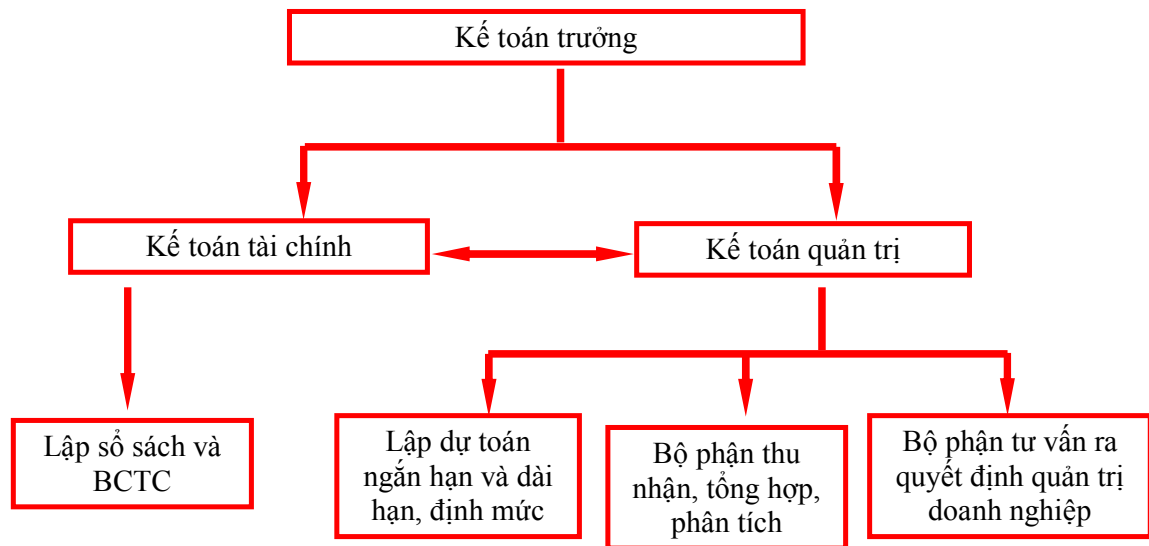
Đây là mô hình tổ chức riêng biệt giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị trong công ty, doanh nghiệp sẽ tự thiết kế và xây dựng một hệ thống thông tin kế toán quản trị hoàn toàn độc lập với hệ thống kế toán tài chính, cách bố trí nhân sự cũng như quy định hoạt động độc lập hoàn toàn với kế toán tài chính. Mô hình này thường được vận dụng vào các doanh nghiệp có quy mô lớn.

Bộ máy kế toán trong doanh nghiệp theo mô hình này sẽ gồm hai bộ phận chính là bộ phận kế toán tài chính và kế toán quản trị. Hai bộ phận này có thể ở

trong cùng một phòng và cũng có thể thành hai phòng chức năng. Dù có hình thức nào thì công việc cũng được phân chia cụ thể như sau:

- Với bộ phận Kế toán tài chính: Có chức năng phản ánh và ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh của đơn vị vào các tài khoản tổng hợp và ghi nhận báo cáo tài chính theo quy định của chế độ hiện tại.

- Với bộ phận Kế toán quản trị: Có chức năng thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin từ các chứng từ ban đầu đáp ứng nhu cầu quản trị các cấp. Lập các dự toán chi tiết, tổ chức phân tích, xử lý, thông tin và lập các báo cáo kế toán quản trị theo yêu cầu của nhà quản lý. Cung cấp thông tin phục vụ cho việc lập kế hoạch sản xuất kinh doanh của đơn vị và giúp các nhà quản trị ra các quyết định kinh doanh một cách chính xác và kịp thời. [14, tr29]

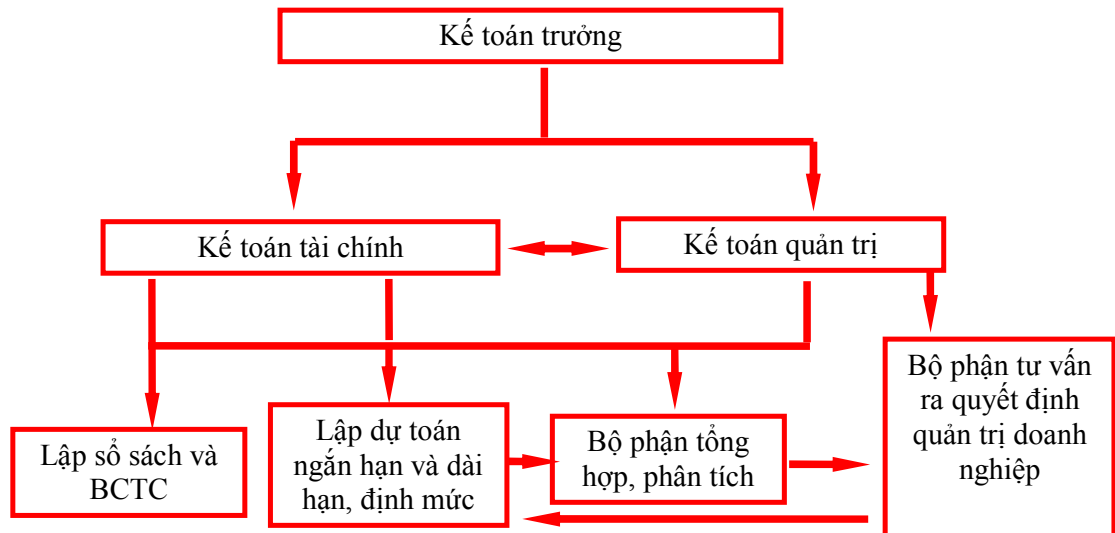


### Sơ đồ 1.3: Mô hình tổ chức bộ máy kế toán tài chính độc lập kế toán quản trị

Mô hình này có ưu điểm là phân định ranh giới công việc rõ ràng, mang tính chuyên môn hóa cao, giúp cho từng bộ phận có điều kiện nâng cao trình độ chuyên môn nghiệp vụ. Tuy nhiên, mô hình này chỉ thích hợp với những doanh nghiệp có quy mô lớn, nghiệp vụ nhiều vì việc tổ chức hai hệ thống độc lập sẽ gây tốn kém chi phí và việc tổng hợp thông tin từ hai bộ phận độc lập cung cấp đòi hỏi đội ngũ cán bộ có kinh nghiệm và trình độ cao.

### 1.2.1.3. Mô hình tổ chức bộ máy Kế toán tài chính và Kế toán quản trị theo kiểu hỗn hợp

Là việc kết hợp cách thức tổ chức của hai mô hình kết hợp và mô hình độc lập. Theo quan điểm của mô hình này thì một số bộ phận kế toán quản trị được tổ chức độc lập với kế toán tài chính, trong khi một số bộ phận khác lại tổ chức kết hợp. Cụ thể, khi tổ chức kế toán quản trị theo mô hình này, bộ phận kế toán quản trị chi phí sẽ được tổ chức độc lập với kế toán tài chính. Mô hình này có ưu điểm là làm bước đệm cho các công ty muốn tiến thẳng lên mô hình kế toán độc lập nhưng trình độ quản lý cũng như quy mô chưa đủ để tổ chức ngay bộ máy kế toán quản trị độc lập. [14, tr29]



**Sơ đồ 1.4: Mô hình tổ chức bộ máy kế toán tài chính và kế toán quản trị theo kiểu hỗn hợp**

*Kết luận:* Vào thời điểm hiện nay, các doanh nghiệp Việt Nam vẫn chủ yếu áp dụng mô hình hỗn hợp giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị do bởi hệ thống này khá phù hợp với quy mô cũng như yêu cầu về quản lý của doanh nghiệp. Ngoài ra, trình độ kế toán của các doanh nghiệp Việt Nam hiện còn chưa cao, thói quen làm việc chưa có tính chuyên nghiệp cũng như đòi hỏi tiết kiệm chi phí khiến cho mô hình hỗn hợp là mô hình phù hợp nhất.

### ***1.2.2. Tổ chức nội dung kế toán quản trị chi phí***

#### **1.2.2.1. Tổ chức thu nhận thông tin ban đầu kế toán quản trị chi phí**

Để nhà quản trị có thể ra các quyết định nhanh chóng, kịp thời và có độ chính xác cao, ngoài việc phân tích và đưa ra các ý kiến đề xuất thì việc thu thập và xử lý thông tin là rất quan trọng. Thông tin ban đầu chính là cơ sở để các nhà chuyên môn tổng hợp và phân tích, nếu thông tin ban đầu không chính xác và đầy đủ sẽ kéo theo các kết quả phân tích sẽ thiếu độ tin cậy. Với kế toán quản trị chi phí cũng chịu sự chi phối của quy luật này, để có thông tin cho nhà quản trị có thể kiểm soát chi phí thì khâu thu nhận thông tin kế toán quản trị chi phí cần phải được chú trọng và thực hiện theo các nội dung bao gồm, tổ chức hệ thống chứng từ, tổ chức hệ thống định mức, dự toán và tổ chức nguồn lực thu nhận và tổng hợp thông tin kế toán quản trị chi phí. Cụ thể như sau:

Chứng từ để ghi nhận thông tin ban đầu của kế toán quản trị chi phí chủ yếu dựa vào chứng từ của kế toán tài chính như các phiếu chi, phiếu xuất kho, các hóa đơn giá trị gia tăng... Tuy nhiên, các chứng từ ghi nhận thông tin chi phí của kế toán quản trị thường hướng tới tính đầy đủ của chi phí nhằm phản ánh trung thành của đối tượng chịu chi phí. Từ đó có cơ sở chính xác đưa ra các quyết định tối ưu.

Bên cạnh đó, hệ thống ghi nhận thông tin ban đầu của kế toán quản trị chi phí còn có hệ thống định mức, dự toán chi phí kỳ trước nhằm để phân tích và đánh giá tình hình biến động chi phí giữa kỳ hiện tại với kỳ trước, để nhà quản trị có các quyết định thích hợp.

Mặt khác, hệ thống thông tin thu nhận ban đầu của kế toán quản trị không những mang tính chất định lượng mà còn mang tính chất định tính. Tính định tính phụ thuộc vào trình độ chuyên môn, tuy duy, phán đoán của các chuyên gia kế toán nhằm đưa ra các quyết định nhanh, kịp thời để chớp lấy cơ hội kinh doanh.

### 1.2.2.2. Tổ chức phân tích, xử lý và cung cấp thông tin kế toán quản trị chi phí

Phân tích là một hoạt động nhằm tìm hiểu rõ hơn các vấn đề mà đối tượng phân tích cần quan tâm, từ đó chỉ ra các nguyên nhân, những mối quan hệ giữa các vấn đề với nhau. Việc tổ chức phân tích thông tin kế toán quản trị chi phí nhằm tìm hiểu và giải quyết các vấn đề về chi phí, tiến hành xử lý và cung cấp thông tin về chi phí cho nhà quản trị ra các quyết định kinh doanh. Do vậy, trước khi tiến hành phân tích chi phí thì cần phải phân loại chi phí.

#### 1.2.2.2.1. Phân loại chi phí

Quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh trong doanh nghiệp là một quá trình hoạt động chi phí diễn ra liên tục. Ban đầu, doanh nghiệp dùng vốn bằng tiền để mua các yếu tố đầu vào như nguyên vật liệu, thuê mướn nhân công, máy móc thiết bị, nhà xưởng... với sự kết hợp các yếu tố đầu vào đó sẽ cho ra sản phẩm như định hướng ban đầu của doanh nghiệp sau đó là mang bán sản phẩm tới tay người tiêu dùng, tiền thu về có thể lớn hơn hoặc nhỏ hơn lúc đầu doanh nghiệp bỏ ra. Như vậy, chi phí trong doanh nghiệp là gì và được hiểu như thế nào. Hiện nay, có nhiều quan điểm khác nhau về chi phí, những quan điểm này khác nhau không phải vì cách nhìn nhận khác nhau của một vấn đề, mà chúng khác nhau bởi chúng được xem xét dưới nhiều khía cạnh khác nhau. Nhưng, điểm chung nhất trong các khái niệm này đó là cùng nghiên cứu về hoạt động của một tổ chức.

Theo quan điểm của kế toán tài chính thì chi phí được coi là những khoản phí tổn phát sinh gắn liền với hoạt động sản xuất kinh doanh trong một kỳ hạch toán. Theo kế toán tài chính có những khoản chi phí phát sinh của kỳ này nhưng không được tính vào chi phí trong kỳ để xác định kết quả hoặc ngược lại có những khoản chi phí chưa phát sinh của kỳ này nhưng đã được tính vào chi phí trong kỳ để xác định.

Theo quan điểm của các nhà kinh tế chính trị thì chi phí kinh doanh là sự tiêu hao về lao động sống và lao động vật hóa của doanh nghiệp trong một thời kỳ nhất định.

Dưới góc độ của nhà quản lý thì chi phí kinh doanh là sự bỏ ra của nguyên vật liệu, tiền công, dịch vụ mua ngoài và các khoản chi phí khác để tạo ra các kết

quả của một tổ chức hoạt động nhằm thỏa mãn nhu cầu của thị trường. Trong nền kinh tế thị trường, các nhà quản trị thường quan tâm tới nhu cầu của khách hàng để sản xuất các sản phẩm, dịch vụ với chất lượng cao và chi phí thấp nhằm tối đa hóa lợi nhuận của doanh nghiệp.

Với kế toán quản trị thì chi phí được coi là những khoản phí tồn thực tế gắn liền với các phương án sản xuất kinh doanh, các sản phẩm, dịch vụ. Chi phí theo quan điểm của kế toán quản trị bao giờ cũng mang tính cụ thể nhằm để xem xét hiệu quả của các bộ phận như thế nào, đó chính là cơ sở để đưa ra các quyết định đầu tư, chọn phương án tối ưu.

Do đặc thù của kế toán quản trị là cung cấp thông tin cho nhà quản trị để ra quyết định quản lý kịp thời, nên việc phân loại chi phí trong kế toán quản trị khác với kế toán tài chính. Trong kế toán tài chính, chi phí thường được phân loại theo yếu tố chi phí hoặc theo khoản mục phí. Trong kế toán quản trị thường phân loại chi phí theo mục đích sử dụng thông tin của nhà quản trị, tức là tách riêng các chi phí mà chúng sẽ biến động ở mức hoạt động khác nhau hoặc sắp xếp theo nhu cầu của một số nhà quản trị cá biệt có trách nhiệm về chi phí đó và có thể kiểm soát chúng.

Như vậy, với kế toán quản trị, việc lựa chọn cách thức phân loại chi phí khác nhau, sẽ cung cấp cho nhà quản trị những khái niệm và góc nhìn khác nhau về bản chất của chi phí. Việc phân loại đa dạng này giúp nhà quản trị có thể kiểm soát và nhận diện một cách chính xác và đầy đủ về chi phí.

#### a, Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động của chi phí

Theo cách phân loại chi phí này, thì chi phí sản xuất kinh doanh được chia làm hai loại chi phí đó là chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất.

\* *Chi phí sản xuất*: Là toàn bộ các loại chi phí gắn trực tiếp với quá trình sản xuất sản phẩm, dịch vụ. Bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

Như vậy, khi sản phẩm hoàn thành thì toàn bộ những chi phí này được xác định là chi phí sản xuất sản phẩm, khi sản phẩm đem bán thì chi phí đó được gọi là

giá vốn hàng bán, nhưng khi sản phẩm chưa bán được thì nó tạm gọi là giá thành sản phẩm và xuất hiện trên bảng cân đối kế toán với tên gọi hàng tồn kho.

\* *Chi phí ngoài sản xuất*: Là những khoản chi phát sinh ngoài quá trình sản xuất sản phẩm. Những chi phí này không tạo ra sản phẩm nhưng chúng phát sinh nhằm thúc đẩy quá trình bán sản phẩm được tốt hơn, đó là các chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp. Những chi phí này có ảnh hưởng đến lợi nhuận của doanh nghiệp do đó nếu việc kiểm soát khoản chi phí này không tốt thì sẽ ảnh hưởng rất lớn đến các quyết định kinh doanh của doanh nghiệp.

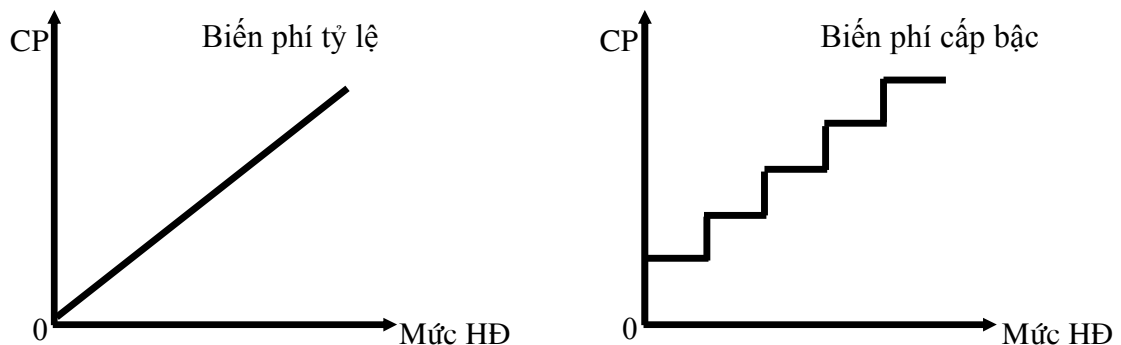
b, Phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động

Dựa vào cách ứng xử của chi phí theo sự biến đổi của mức hoạt động, chi phí của tổ chức được phân loại thành chi phí biến đổi (biến phí) và chi phí cố định (định phí)

**b1. Biến phí**: Là những khoản chi phí thường thay đổi theo kết quả sản xuất hoặc quy mô hoạt. Đặc điểm của biến phí là: Khi các mức hoạt động thay đổi, tổng biến phí thay đổi trong khi biến phí đơn vị không đổi. Các loại biến phí gồm:

Biến phí tỷ lệ: là những khoản biến phí biến đổi tỷ lệ thuận trực tiếp với biến động của mức độ hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

Biến phí cấp bậc: là khoản biến phí chỉ thay đổi khi mức độ hoạt động thay đổi nhiều và rõ ràng. Cách khác, biến phí cấp bậc không biến đổi liên tục với mức độ hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Sự hoạt động phải đạt đến một mức độ nào đó mới dẫn đến sự biến đổi về biến phí cấp bậc.



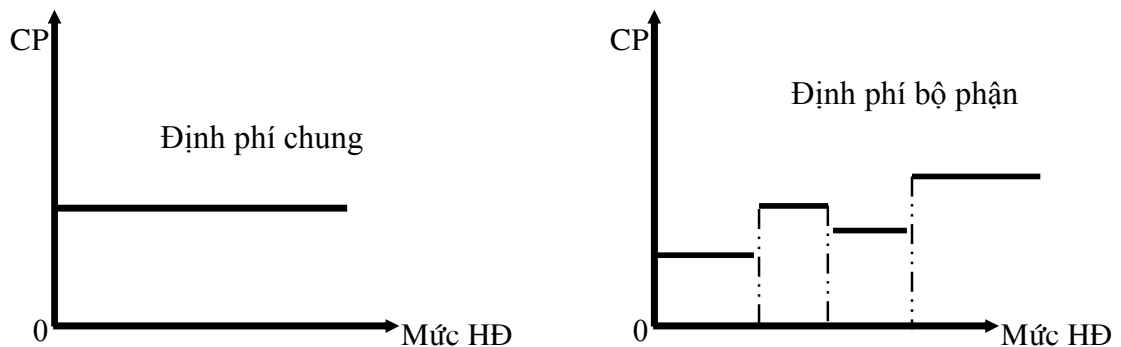
Đồ thị 1.1: Đồ thị biểu diễn biến phí [14]



**b2. Định phí:** Định phí là những khoản chi phí thường không thay đổi trong giới hạn của quy mô hoạt động. Định phí có đặc điểm: Khi các mức hoạt động thay đổi, tổng định phí không đổi nhưng định phí đơn vị thay đổi. Các loại định phí gồm:

Định phí bộ phận: là những khoản định phí có thể thay đổi nhanh bằng hành động quản trị. Định phí bộ phận có đặc điểm là có bản chất sử dụng trong ngắn hạn và có thể giảm đến 0 trong một thời gian ngắn.

Định phí chung: là những định phí không thể thay đổi một cách nhanh chóng, thường liên quan đến tài sản cố định và cấu trúc tổ chức cơ bản của doanh nghiệp. Định phí chung có đặc điểm: Có bản chất sử dụng lâu dài và không thể giảm đến 0 trong một thời gian ngắn.



**Đồ thị 1.2: Đồ thị biểu diễn định phí [14]**

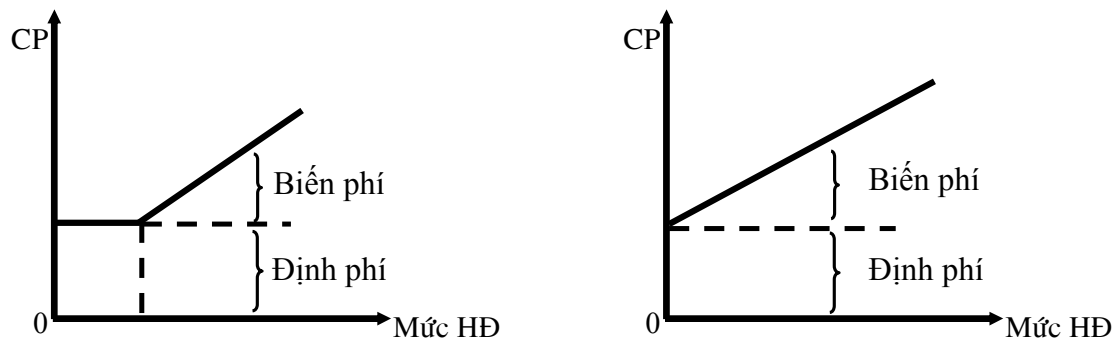
Định phí chung và định phí bộ phận là những khái niệm có tính chất tương đối, tùy thuộc vào nhận thức chủ quan của nhà quản trị.

Thông thường định phí bộ phận sẽ bị cắt giảm trước tiên trong chương trình cắt giảm chi phí, còn định phí bắt buộc không thay đổi hoặc nếu có thì rất ít. Tuy nhiên, nếu định phí bộ phận bị cắt giảm một cách tùy tiện thì cũng gây ảnh hưởng lâu dài đến khả năng sinh lời của doanh nghiệp.

“Định phí” không ngụ ý là chi phí không thay đổi bất kể mức độ hoạt động nào, định phí chỉ không thay đổi trong một phạm vi hoạt động nhất định. Phạm vi này được gọi là phạm vi phù hợp. Khi mức độ hoạt động vượt qua phạm vi phù hợp thì định phí phải thay đổi, phù hợp với mức độ hoạt động tăng lên.

**b3. Chi phí hỗn hợp:** Là các khoản chi phí bao gồm cả biến phí và định phí. Thông thường ở mức độ hoạt động cơ bản thì chi phí hỗn hợp thể hiện định phí, khi

vượt khỏi mức độ hoạt động căn bản thì chi phí hỗn hợp bao gồm cả biến phí. Trong thực tế hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, chi phí hỗn hợp thường bao gồm chi phí sản xuất chung, chi phí sử dụng máy thi công, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp.



**Đồ thị 1.3: Đồ thị biểu diễn chi phí hỗn hợp [14]**

Như vậy, các nhà quản trị kinh doanh muốn kiểm soát các khoản mục chi phí này cần có các biện pháp tách chi phí hỗn hợp thành biến phí và định phí bằng các phương pháp phổ biến như: phương pháp cực đại - cực tiểu, phương pháp bình phương nhỏ nhất, phương pháp hồi quy bội, phương pháp đồ thị phân tán.

c, Phân loại chi phí theo mối quan hệ của chi phí với kỳ hạch toán

Theo cách phân loại này, chi phí được chia thành hai loại là chi phí kết thúc và chi phí chưa kết thúc:

*Chi phí kết thúc* là loại chi phí liên quan đến việc tạo ra thu nhập trong kỳ hiện tại, không có khả năng tạo ra thu nhập trong tương lai cho doanh nghiệp. Ví dụ: chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp, giá vốn hàng bán...

*Chi phí chưa kết thúc* hay còn gọi là chi phí chưa hết hiệu lực: là loại chi phí tiếp tục tham gia vào quá trình sản xuất kinh doanh và sẽ tạo ra thu nhập trong tương lai cho doanh nghiệp. Ví dụ: chi phí sản phẩm dở dang, hàng hoá, thành phẩm tồn kho...

Việc xác định chi phí kết thúc và chi phí chưa kết thúc là một vấn đề có ý nghĩa hết sức quan trọng với kế toán quản trị trong việc xác định lợi nhuận và đánh giá tài sản của doanh nghiệp.

Ngoài các cách phân loại chi phí theo một số tiêu thức chính trên, kế toán quản trị còn có nhiều cách thức phân loại chi phí khác đó là:

*Phân loại chi phí dựa vào mối quan hệ của chi phí với đối tượng chịu chi phí:*

Chi phí trực tiếp: các khoản chi phí mà kế toán có thể tập hợp trực tiếp cho từng đối tượng chịu chi phí như chi phí NVL trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp...

Chi phí gián tiếp: các khoản chi phí mà kế toán không thể tập hợp trực tiếp cho từng đối tượng chịu chi phí, do vậy từng yếu tố chi phí gián tiếp kế toán phải phân bổ cho từng đối tượng chịu chi phí.

*Phân loại chi phí căn cứ vào mối quan hệ của chi phí với mức độ kiểm soát của nhà quản trị:*

Chi phí kiểm soát được: là các khoản chi phí phát sinh trong phạm vi kiểm soát của các nhà quản trị đối với các khoản chi phí đó.

Chi phí không kiểm soát được: là các khoản chi phí phát sinh ngoài phạm vi kiểm soát của các nhà quản trị.

*Phân loại chi phí dựa vào mối quan hệ của chi phí với quyết định kinh doanh:*

Chi phí cơ hội: là lợi ích bị mất đi vì chọn phương án và hành động này thay cho phương án và hành động khác.

Chi phí chênh lệch: là các khoản chi phí có ở phương án này nhưng chỉ có một phần hoặc không có ở phương án khác. Chi phí chênh lệch có thể là biến phí hoặc định phí.

Chi phí chìm: là khoản chi phí doanh nghiệp vẫn phải chịu mặc dù các nhà quản trị lựa chọn bất kỳ một phương án kinh doanh nào.

Chi phí tránh được: là khoản chi phí mà nhà quản trị có thể giảm được khi thực hiện quyết định kinh doanh tối ưu.

Chi phí không tránh được: là khoản chi phí cho dù nhà quản trị lựa chọn các phương án hay không thì vẫn phải chịu.

1.2.2.2.2. Xây dựng định mức và dự toán chi phí [4], [19], [14], [25]

a, Xây dựng hệ thống định mức chi phí

Định mức chi phí là sự kết tinh các khoản chi phí tiêu hao cho một đơn vị sản phẩm thông qua sản xuất thử hoặc thí nghiệm. Định mức là thước đo xác định các khoản chi phí cho một đơn vị sản phẩm cần thiết. Hay nói cách khác, *Định mức chi phí là những chi phí dự tính để sản xuất ra một sản phẩm hay thực hiện một dịch vụ nào đó cho khách hàng*. Định mức chi phí không phải là chi phí dự toán, nó đơn giản là một điểm cố định để làm căn cứ cho chi phí thực tế xoay quanh nó. Như vậy, định mức trong sản xuất bao gồm các nội dung sau:

Việc xây dựng định mức chi phí là rất quan trọng, vì nó gần như là hoa tiêu dẫn đường cho các đơn vị sản xuất, nếu định mức thấp quá sẽ không khả thi, nếu cao quá sẽ gây lãng phí nguồn lực, việc lãng phí thể hiện trên hai khía cạnh là lãng phí trong khi thực hiện và lãng phí khi dự trữ nguồn lực sản xuất.

Hiện nay, phổ biến bao gồm hai loại định mức đó là định mức lý tưởng và định mức thực tế. Định mức lý tưởng là định mức được xây dựng trong điều kiện hoàn hảo. Loại định mức thứ hai đó là định mức thực tế, đây là loại định mức được xây dựng dựa trên các điều kiện thực tế của doanh nghiệp như máy móc, công nhân, đồng thời có lường trước các vấn đề về gián đoạn sản xuất, các yếu tố đầu vào, ý thức của người lao động... định mức này nói chung là sát với thực tế, có thể là căn cứ để phân tích và xây dựng kế hoạch sản xuất. Định mức thực tế chính là cơ sở quan trọng để lập các dự toán như dự toán tiền, dự toán nguyên vật liệu... các định mức trong doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo phổ biến gồm:

+ *Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp*: Là việc xây dựng chỉ tiêu hao phí nguyên vật liệu trực tiếp bao gồm số lượng và đơn giá của nguyên vật liệu. Khi xác định được số lượng nguyên vật liệu tiêu hao, căn cứ vào giá thực tế tại thời điểm xây dựng để xác định giá trị tiêu hao nguyên vật liệu cho một đơn vị sản phẩm sản xuất. Với mỗi loại sản phẩm khác nhau sẽ có định mức tiêu hao nguyên vật liệu khác nhau, công thức chung để xác định định mức nguyên vật liệu trực tiếp như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Định mức} \\ \text{lượng NVL} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng NVL sản xuất} \\ \text{một đơn vị sản phẩm} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Phần trăm hao hụt} \\ \text{định mức cho phép} \end{array} \quad (1.1)$$

$$\text{Định mức giá NVL} = \text{Đơn giá mua thực tế} + \text{Chi phí hợp lý khác} \quad (1.2)$$

$$\text{Định mức chi phí NVL} = \text{Định mức lượng} \times \text{Định mức giá} \quad (1.3)$$

Việc xây dựng định mức nguyên vật liệu hao phí bao gồm hai bộ phận đó là nguyên vật liệu cần thiết cho một sản phẩm và phần hao hụt nguyên vật liệu trong quá trình sản xuất, bao gồm hao hụt tự nhiên và hư hỏng trong giới hạn cho phép.

+ *Định mức chi phí nhân công trực tiếp*: Là những chi phí cần thiết của lao động phải bỏ ra để hoàn thành một đơn vị sản phẩm bao gồm thời gian hao phí lao động sống và giá trị quy đổi cho mỗi đơn vị lao động. Việc xác định định mức nhân công cho một đơn vị sản phẩm được thực hiện theo công thức sau:

$$\begin{array}{l} \text{Định mức chi phí} \\ \text{tiền lương cho 1 đơn} \\ \text{vị sản phẩm} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định mức lượng thời} \\ \text{gian lao động cho 1} \\ \text{đơn vị sản phẩm} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Định mức đơn giá} \\ \text{tiền lương cho 1} \\ \text{đơn vị sản phẩm} \end{array} \quad (1.4)$$

$$\begin{array}{l} \text{Định mức chi phí} \\ \text{nhan công cho 1} \\ \text{đơn vị sản phẩm} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định mức chi phí tiền} \\ \text{lương cho 1 đơn vị sản} \\ \text{phẩm} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ trích BHXH,} \\ \text{BHYT, KPCD,} \\ \text{BHTN} \end{array} \quad (1.5)$$

+ *Định mức chi phí chung*: Định mức chi phí chung bao gồm hai bộ phận là chi phí chung trực tiếp sản xuất và chi phí chung trong các bộ phận tiếp thị, bán hàng và chi phí quản lý. Theo quan điểm của mô hình quản lý chi phí cũ thì giá thành sản phẩm chỉ là giá thành công xưởng, nhưng theo quan điểm hiện đại thì đó chính là giá thành toàn bộ, nó bao gồm cả những chi phí đưa sản phẩm đến tay người tiêu dùng. Do vậy, khi xây dựng định mức chi phí chung cần phải có đủ các loại chi phí này nhưng cũng cần phải có sự chia tách phù hợp để khi cần phân tích, nhà quản trị có thể biết rõ chi phí nào là trực tiếp tham gia vào quá trình tạo ra sản phẩm để làm căn cứ xác định giá bán nội bộ trong doanh nghiệp.

Như vậy, định mức chi phí chính là thước đo tiêu chuẩn cho hệ thống chi phí của doanh nghiệp. Nó là cơ sở cho việc thiết lập các hệ thống dự toán chi phí trong quá trình sản xuất sản phẩm. Qua đó có thể thấy, một hệ thống định mức chi phí phù hợp thì chắc chắn sẽ là tiền đề cho việc lập hệ thống dự toán với sai số không lớn. Ngoài ra, định mức chi phí còn có ý nghĩa ràng buộc trách nhiệm của người lao động đối với các hao phí trong quá trình sản xuất kinh doanh như hao phí nguyên vật liệu, hao phí công cụ... nếu việc hao phí vượt quá định mức cho phép thì vấn đề về quản lý các yếu tố đầu vào buộc nhà quản trị phải có phương án xử lý phù hợp.

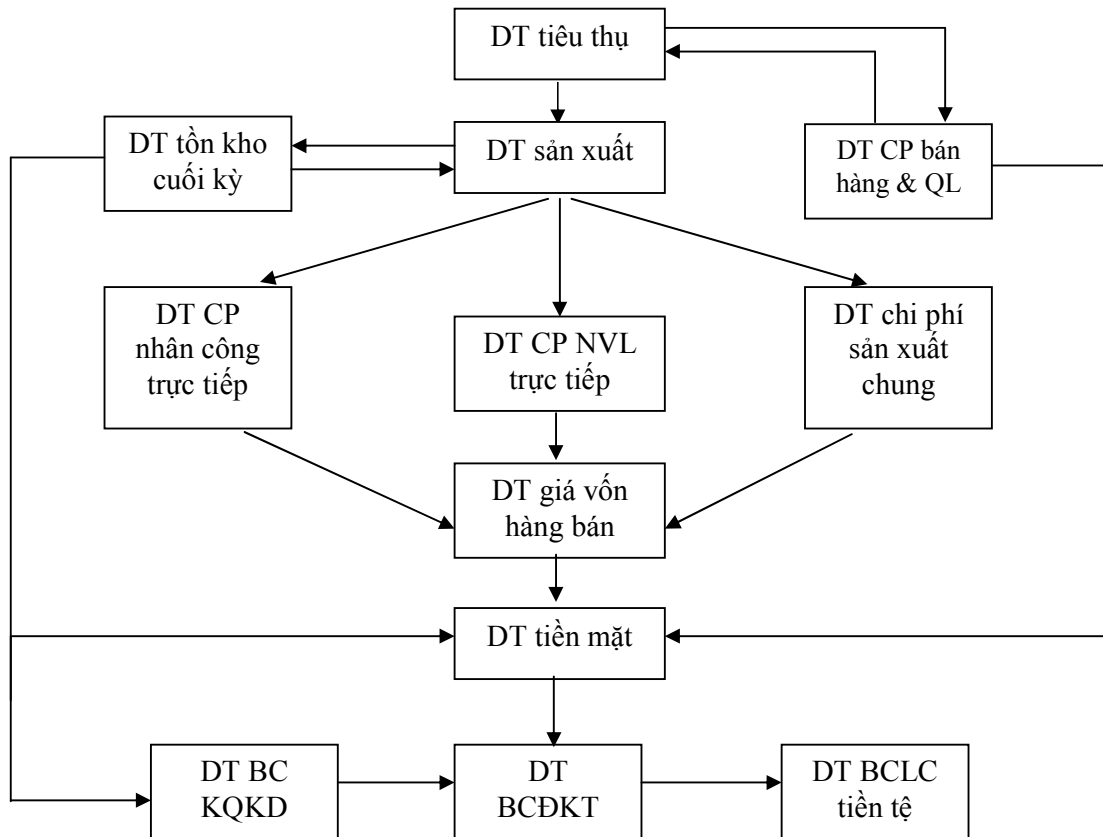
#### b, Xây dựng hệ thống dự toán

Dự toán là căn cứ để phân tích giữa kết quả thực hiện so với các dự toán đã xây dựng, từ đó có những thông tin đánh giá về tính kế hoạch của dự toán đã xây dựng hoặc sự thay đổi bất thường của các yếu tố thuộc về điều kiện sản xuất. Do đó, tác dụng của dự toán là căn cứ để phê duyệt các quyết toán về nguồn lực sử dụng và cấp phát giúp cho các nhà quản trị chủ động trong việc phân bổ các nguồn nguồn lực, đồng thời góp phần nâng cao hiệu quả sử dụng nguồn lực.

Dự toán về hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp thường được xây dựng từ cấp cơ sở (phân xưởng, đội sản xuất) do các chuyên gia có trình độ chuyên môn trong từng hoạt động sẽ xây dựng phù hợp với đặc điểm kinh doanh của cơ sở sau đó thông qua các cấp chuyên môn (phòng, ban) đóng góp về tính khả thi của các dự toán và gửi cho cấp cao nhất để xem xét phê duyệt các dự toán. Hội đồng quản trị căn cứ trên số liệu chi tiết của cấp dưới gửi lên, kết hợp với chiến lược mục tiêu của doanh nghiệp cũng như năng lực của doanh nghiệp xây dựng lên bảng dự toán có tính thống nhất và khả thi nhất. Cuối cùng bảng dự toán được gửi xuống cấp cơ sở để thực hiện.

Khi tiến hành xây dựng hệ thống dự toán các thành phần cần phải căn cứ vào trước hết là định mức chi phí tiêu chuẩn cho một đơn vị kết quả mà doanh nghiệp đã xây dựng, sau đó căn cứ vào điều kiện thực tiễn của quá trình hoạt động kinh doanh, giá cả các yếu tố đầu vào, diện tích mặt bằng thực hiện sản xuất, máy móc thiết bị thực hiện quá trình sản xuất, trình độ của cán bộ công nhân viên thực hiện quá trình

sản xuất cũng như kết quả thực hiện của các kỳ trước đó. Từ các căn cứ đó, kế toán quản trị tiến hành xây dựng hệ thống dự toán sản xuất kinh doanh cho doanh nghiệp. [14, tr150]



**Sơ đồ 1.5: Hệ thống dự toán ngân sách**

Hệ thống dự toán của doanh nghiệp căn cứ vào mối quan hệ với mức độ hoạt động chia thành dự toán tĩnh và dự toán linh hoạt. Trong đó, dự toán tĩnh là dự toán được lập theo một mức độ hoạt động nhất định, dự toán linh hoạt là những dự toán được lập với nhiều mức độ hoạt động khác nhau trong cùng một phạm vi hoạt động. Trong quá trình tác nghiệp của mình, các doanh nghiệp thường tiến hành xây dựng hệ thống dự toán cho các đối tượng sau:

- Dự toán nguyên vật liệu trực tiếp: Dự toán nguyên liệu trực tiếp được soạn thảo để chỉ ra nhu cầu nguyên liệu cần thiết cho quá trình sản xuất. Việc lập dự toán nguyên liệu nhằm mục đích đảm bảo đầy đủ nguyên liệu phục vụ sản xuất và nhu

cầu tồn kho nguyên liệu cuối kỳ. Một phần của nhu cầu nguyên liệu này đã được đáp ứng bởi nguyên liệu tồn kho đầu kỳ, số còn lại phải được mua thêm trong kỳ.

Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được xác định theo công thức: [14]

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán chi phí nguyên} \\ \text{vật liệu trực tiếp} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng sản phẩm} \\ \text{sản xuất kế hoạch} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Định mức chi phí} \\ \text{nguyên vật liệu/ 1} \\ \text{sản phẩm} \end{array} \quad (1.6)$$

- Dự toán chi phí nhân công trực tiếp: Dự toán lao động trực tiếp được soạn thảo dựa trên dự toán sản xuất. Nhu cầu lao động trực tiếp cần được tính toán để doanh nghiệp biết được lực lượng lao động có đáp ứng được nhu cầu sản xuất hay không. Nhu cầu về lao động trực tiếp được tính toán dựa trên tổng số lượng sản phẩm cần sản xuất ra trong kỳ và định mức thời gian lao động trực tiếp cần thiết cho một đơn vị sản phẩm. Nếu có nhiều loại lao động khác nhau gắn với quá trình sản xuất thì việc tính toán phải dựa theo nhu cầu từng loại lao động.

Dự toán chi phí nhân công trực tiếp được xác định theo công thức sau: [14]

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán chi phí} \\ \text{nhân công trực} \\ \text{tiếp} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng sản} \\ \text{phẩm sản xuất} \\ \text{kế hoạch} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Định mức chi} \\ \text{phí NCTT/ 1} \\ \text{sản phẩm} \end{array} \quad (1.7)$$

- Dự toán chi phí sản xuất chung: Chi phí sản xuất chung được lập dự toán theo định phí và biến phí sản xuất chung, dựa trên đơn giá phân bổ và tiêu thức được lựa chọn để phân, tiêu thức được chọn để phân bổ chi phí sản xuất chung phổ biến là thời gian lao động trực tiếp.

Như vậy, chi phí sản xuất chung bao gồm tất cả các chi phí còn lại ngoài chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp. Các chi phí này được chia thành chi phí cố định và chi phí biến đổi.

Đối với chi phí sản xuất chung biến đổi, cần thiết phải tính hệ số chi phí sản xuất chung biến đổi và định mức thời gian cho một đơn vị sản phẩm.

Hệ số chi phí sản xuất chung biến đổi có thể căn cứ vào số liệu kỳ trước và điều chỉnh cho phù hợp với kỳ này, hệ số này được xác định theo công thức sau: [14]



$$\frac{\text{Hệ số chi phí sản xuất chung biến đổi}}{=} = \frac{\text{Tổng chi phí sản xuất chung biến đổi}}{\text{Tổng số giờ máy hoạt động hoặc tổng số giờ công lao động trực tiếp}} \quad (1.8)$$

Đối với phần chi phí sản xuất chung cố định được ước tính theo tổng số tiền chi ra trong kỳ kế hoạch và khi dự toán tiền mặt thì phải trừ đi phần chi phí khấu hao.

- Dự toán chi phí bán hàng và chi phí doanh nghiệp: Dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý là dự kiến các khoản chi phí sẽ phát sinh trong kỳ dự toán ngoài lĩnh vực sản xuất. Dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý có thể được lập từ nhiều bảng dự toán của những người có trách nhiệm trong khâu bán hàng và quản lý lập ra. Nếu số lượng các khoản mục chi phí quá nhiều sẽ có nhiều bảng dự toán riêng biệt được lập theo từng chức năng lưu thông và quản lý.

Do mang bản chất là chi phí hỗn hợp nên việc lập dự toán cho các khoản chi phí này cũng tương tự như việc lập dự toán chi phí sản xuất chung. Có thể lập riêng dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp cũng như dự toán cụ thể theo từng yếu tố chi phí biến đổi và chi phí cố định đối với mỗi loại chi phí. [14]

$$\frac{\text{Dự toán chi phí bán hàng biến đổi}}{=} = \frac{\text{Số lượng sản phẩm tiêu thụ kế hoạch}}{\text{Định mức chi phí bán hàng/ 1 sản phẩm}} \quad (1.9)$$

Đối với chi phí quản lý doanh nghiệp biến đổi, do chi phí quản lý doanh nghiệp là chi phí có tính chất chung liên quan đến toàn doanh nghiệp mà không liên quan trực tiếp đến bộ phận cụ thể nào, nên việc dự toán chi phí quản lý biến đổi thường dựa vào kinh nghiệm, dựa vào tỷ lệ chi phí quản lý doanh nghiệp biến đổi so với tổng chi phí sản xuất biến đổi ở các kỳ trước để xác định tỷ lệ chi phí quản lý biến đổi bình quân giữa các kỳ.

- Dự toán linh hoạt: Để trợ giúp cho việc hoạch định, kiểm soát, và đánh giá hiệu quả công việc các nhân viên kế toán quản trị thường thiết lập các dự toán theo các mức hoạt động khác nhau. Những dự toán như vậy gọi là dự toán linh hoạt, lý

do dự toán như vậy có tên là dự toán linh hoạt là bởi vì dự toán thay đổi theo sự thay đổi của mức hoạt động.

Dự toán linh hoạt là dự toán được thiết lập cho nhiều mức hoạt động khác nhau trong phạm vi hoạt động phù hợp của tổ chức. Ngược lại, dự toán tĩnh chỉ được thiết lập cho một mức hoạt động kế hoạch.

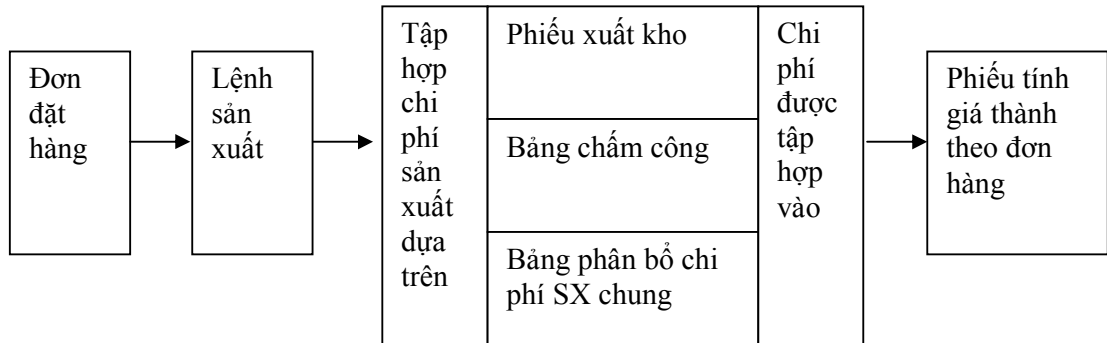
#### 1.2.2.2.3. Các phương pháp xác định chi phí cho từng đối tượng chịu phí

Đến thời điểm hiện nay, kế toán đã có một bước tiến khá dài so với thời kỳ đầu của hàng ngàn năm trước đây, trong quá trình phát triển đó, kế toán luôn luôn tự hoàn thiện mình để ngày một hiệu quả hơn trong công tác quản trị của doanh nghiệp. Một trong số đó là các phương pháp xác định chi phí và tính giá thành sản phẩm của doanh nghiệp. Có thể nhận diện nhóm các phương pháp xác định chi phí thành hai phương pháp đó là phương pháp xác định chi phí truyền thống và phương pháp xác định chi phí hiện đại.

\* **Các phương pháp xác định chi phí truyền thống:** Theo phương pháp truyền thống có phương pháp xác định chi phí sản xuất sản phẩm theo đơn đặt hàng (theo công việc) và phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất.

**Phương pháp xác định chi phí theo đơn hàng** được áp dụng cho những sản phẩm thực hiện theo đơn đặt hàng và theo yêu cầu của từng khách hàng riêng biệt. Sản phẩm dễ nhận diện, có giá trị cao và có sản lượng lớn. Phương pháp này thường được áp dụng trong các doanh nghiệp xây dựng, thiết kế... Tuy nhiên, trên thực tế các doanh nghiệp bán kẹo cũng thường sử dụng phương pháp này cho các đơn hàng đặc thù như sản xuất sản phẩm bánh khuyến mại cho các công ty làm quà tặng cho khách hàng hoặc nhân viên.

Quá trình tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành theo đơn hàng được thực hiện theo một trình tự riêng biệt với các phương pháp khác nhau, kế toán cần phải nắm vững các quy trình này để thực hiện việc kiểm soát chi phí được chính xác hơn. Quá trình tập hợp chi phí theo đơn hàng được khái quát theo sơ đồ sau: [14, tr83]



**Sơ đồ 1.6: Quá trình tập hợp chi phí sản xuất theo đơn đặt hàng [14]**

Theo phương pháp này, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được xác định trên cơ sở phiếu xuất kho nguyên vật liệu hoặc các chứng từ mua trực tiếp của người bán nếu vật liệu sử dụng ngay mà không qua kho. Chi phí nhân công trực tiếp, được xác định dựa trên bảng chấm công của công nhân hoặc phiếu giao nhận sản phẩm, hợp đồng giao khoán công việc. Chi phí sản xuất chung được xác định theo mức phân bổ dự toán, mức phân bổ chi phí sản xuất chung được xác định như sau: [14]

$$\text{Hệ số phân bổ chi phí sản xuất chung} = \frac{\text{Tổng chi phí sản xuất chung ước tính}}{\text{Tổng mức hoạt động chung ước tính}} \quad (1.10)$$

$$\begin{array}{l} \text{Mức phân bổ ước} \\ \text{tính CPSXC cho} \\ \text{từng đơn hàng} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Hệ số phân bổ chi} \\ \text{phí sản xuất} \\ \text{chung} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Mức hoạt động ước} \\ \text{tính chung của từng} \\ \text{đơn hàng} \end{array} \quad (1.11)$$

Mức hoạt động chung ước tính tùy thuộc vào đặc điểm kinh doanh của từng doanh nghiệp để lựa chọn cho phù hợp, có thể là số giờ lao động trực tiếp, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp...

**Phương pháp tính giá thành sản phẩm theo quy trình sản xuất** thường được áp dụng ở những doanh nghiệp mà sản phẩm sản xuất được qua nhiều bước chế biến (Phân xưởng sản xuất) và cho tới phân xưởng cuối cùng mới tạo ra sản phẩm hoàn thành đáp ứng nhu cầu sử dụng.

- Đặc điểm của sản phẩm sản xuất theo quy trình

Thông thường các sản phẩm sản xuất đồng loạt theo các tiêu thức phổ biến được nghiên cứu trên thị trường.

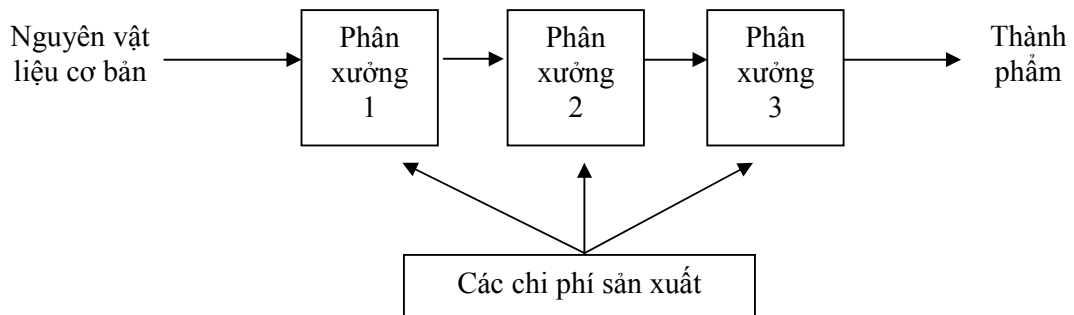
Sản phẩm sản xuất xong mới được đi tiêu thụ do vậy doanh nghiệp thường tốn các khoản chi phí bán hàng.

Giá bán của sản phẩm thường căn cứ vào quan hệ cung cầu trên thị trường và tính cạnh tranh của sản phẩm tương đương.

- Quá trình tập hợp chi phí theo quá trình sản xuất: Căn cứ vào qui trình công nghệ sản xuất sản phẩm có thể được chia thành hai dạng cơ bản sau:

*a1, Chi phí sản xuất của những doanh nghiệp này được tập hợp theo từng phân xưởng sản xuất được thực hiện một phiếu tập hợp chi phí.*

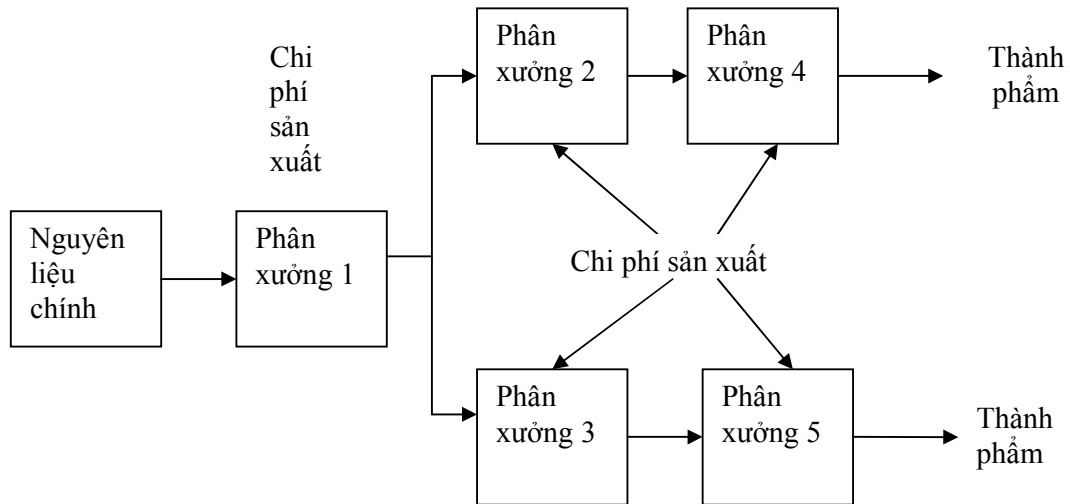
Thông thường các phân xưởng đầu tiên sẽ bao gồm các khoản chi phí cơ bản cho sản phẩm, còn các phân xưởng tiếp theo bao gồm các khoản chi phí chế biến. Chi phí sản xuất của mỗi phân xưởng cũng chia thành ba khoản mục: Chi phí NVL trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Kế toán căn cứ vào các chứng từ như phiếu xuất kho, bảng chấm công để tổng hợp chi phí.



**Sơ đồ 1.7: Quá trình tập hợp chi phí theo quá trình sản xuất [14]**

*a2, Đối với sản phẩm theo qui trình công nghệ sản xuất theo kiểu song song*

Theo hình thức này mỗi phân xưởng có nhiệm vụ sản xuất ra một chi tiết của sản phẩm. Do vậy, các khoản chi phí phát sinh trong phân xưởng sẽ được tập hợp cho từng chi tiết đó và chuyển đến phân xưởng cuối cùng để xác định chi phí cho sản phẩm hoàn thành. [14, tr97]



### Sơ đồ 1.8: Quá trình tập hợp chi phí theo quá trình sản xuất song song

Phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất song song thường phù hợp trong các ngành nghề chế tạo cơ khí, thiết bị điện... việc tập hợp chi phí theo từng phân xưởng, theo từng giai đoạn công nghệ để tính giá thành sản phẩm của các chi tiết góp phần tăng cường công tác quản lý chi phí sản xuất trong doanh nghiệp.

#### \* Các phương pháp xác định chi phí hiện đại: [14]

+ Phương pháp kế toán chi phí dựa trên hoạt động (ABC): Xuất phát từ nhược điểm của phương pháp kế toán truyền thống là việc giá thành sản phẩm được tính dựa trên việc thu thập các loại chi phí tham gia sản xuất sản phẩm gồm: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung phân bổ. Việc phân bổ chi phí sản xuất chung dựa trên một tiêu thức nào đó do kế toán lựa chọn. Vào những năm 1970 - 1980 CAM-I tên gọi tắt của hiệp hội quản lý cao cấp quốc tế đã đưa ra một số quan điểm về quản lý chi phí làm tiền đề cho phương pháp ABC. Theo nội dung của phương pháp ABC thì chi phí sản phẩm không chỉ đơn thuần là chi phí trực tiếp tham gia sản xuất sản phẩm, mà còn phải bao gồm cả các loại chi phí gián tiếp khác như chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp. Ngoài ra, khác với phương pháp truyền thống, coi việc phân bổ các chi phí gián tiếp bằng cách sử dụng các tỷ lệ phần trăm tùy ý. Phương pháp ABC tìm kiếm để xác định các mối quan hệ giữa các hoạt động với việc tạo ra và tiêu thụ sản phẩm. Nói

cách khác, tại các hoạt động khác nhau, sản phẩm nào tiêu tốn nhiều chi phí gián tiếp hơn sẽ được phân bổ chi phí nhiều hơn. Do đó, các tiêu thức phân bổ chi phí phản ánh chính xác hơn mức độ tiêu hao nguồn lực thực tế của từng sản phẩm.

Qua nội dung của phương pháp trên ta có thể thấy, trái ngược với phương pháp truyền thống, phương pháp ABC đã chỉ ra một cách rất đầy đủ toàn bộ chi phí của doanh nghiệp trong quá trình tạo ra sản phẩm một cách chính xác và toàn diện. Với phương pháp ABC không còn quan điểm "cào bằng" chi phí gián tiếp giữa các sản phẩm khác nhau nữa, mà sản phẩm nào tiêu tốn nhiều chi phí, trong giai đoạn nào sẽ được chỉ rõ trong phương pháp này. Trong cuốn sách "Management Challenges of the 21st Century" của tác giả Peter F. Drucker năm 1999 đã chỉ rõ, kế toán chi phí truyền thống tập trung vào những gì nó chi ra để sản xuất một sản phẩm nào đó. Ví dụ kế toán chi phí truyền thống ghi nhận chi phí sản xuất một con ốc vít trong khi kế toán theo phương pháp ABC ghi nhận cả những chi phí "không sản xuất" như chi phí bán hàng, chi phí quản lý...

Như vậy, nếu được thực hiện, phương pháp ABC sẽ là một công cụ quản lý mạnh mẽ và hiệu quả để quản lý chi phí sản xuất sản phẩm, dịch vụ. Đây cũng là công cụ để đánh giá hiệu quả sản xuất, xây dựng chiến lược giá, đưa các chi phí bán hàng vào trong quyết định sản xuất sản phẩm. Tuy nhiên, trong quá trình vận dụng phương pháp ABC, vấn đề khó nhất đó là kiểm soát chi phí. Việc chỉ ra các chi phí chung dựa trên mức độ hoạt động của mỗi sản phẩm là việc làm không phải dễ, đặc biệt, với các sản phẩm có quy trình sản xuất phức tạp, nếu sản xuất với sản lượng thấp thì việc áp dụng ABC sẽ dẫn tới làm tăng chi phí sản phẩm hơn là theo phương pháp truyền thống.

Để áp dụng phương pháp ABC đạt hiệu quả trước hết cần xây dựng được hệ thống tiêu thức phân bổ chi phí hợp lý căn cứ trên các hoạt động diễn ra trong quá trình sản xuất kinh doanh. Xác định mức chi phí phân bổ cho từng hoạt động trong từng thời kỳ, cuối cùng xác định chi phí phân bổ cho từng sản phẩm. Việc áp dụng phương pháp ABC giúp nhà quản trị có các thông tin chi tiết về chi phí cho từng

hoạt động, từ đó có những quyết định cắt giảm chi phí của từng hoạt động cho hiệu quả và phù hợp với mục tiêu kinh doanh.

Từ đó ta có thể thấy, phương pháp ABC chỉ thực sự phát huy hiệu quả khi những thay đổi đó được lên kế hoạch từ trước khi áp dụng. Các doanh nghiệp cần lập kế hoạch rõ ràng cho các bộ phận thực hiện theo các cách thức dựa trên ABC đối với từng quy trình từ sản xuất, bán hàng, quản lý... Nếu không, việc áp dụng ABC chắc chắn sẽ không thể mang lại hiệu quả như mong đợi. Như vậy, ABC không chỉ đơn thuần là một kỹ thuật phân tích chi phí mà nó còn là một cách thức quản lý doanh nghiệp hoàn toàn mới, không chỉ riêng lẻ một bộ phận nào mà đối với toàn bộ công ty.

+ Phương pháp Target costing (TC): Phương pháp này được đưa ra lần đầu tiên vào năm 1965 bởi Toyota, xuất phát từ hai quan điểm chính là 80% đến 90% vòng đời của chi phí được ghi nhận ở giai đoạn thiết kế sản phẩm (Tanaka) và việc xác định trước chi phí mục tiêu để nhằm cắt giảm chi phí thực tế.

Như vậy, TC là phương pháp quản trị chi phí được sử dụng nhằm đạt được lợi nhuận đã đặt ra. Với mỗi loại sản phẩm, để đạt được mức lợi nhuận mong muốn họ phải tìm cách giảm chi phí đến mức mong muốn trong giai đoạn nghiên cứu, thiết kế và cung ứng vật tư. Hay nói cách khác, TC được định nghĩa là một công cụ quản lý chi phí để cắt giảm chi phí tổng thể của một sản phẩm trên toàn bộ chu trình của nó, thông qua sự phối hợp của công đoạn: Thiết kế, nghiên cứu, kỹ thuật và sản xuất.

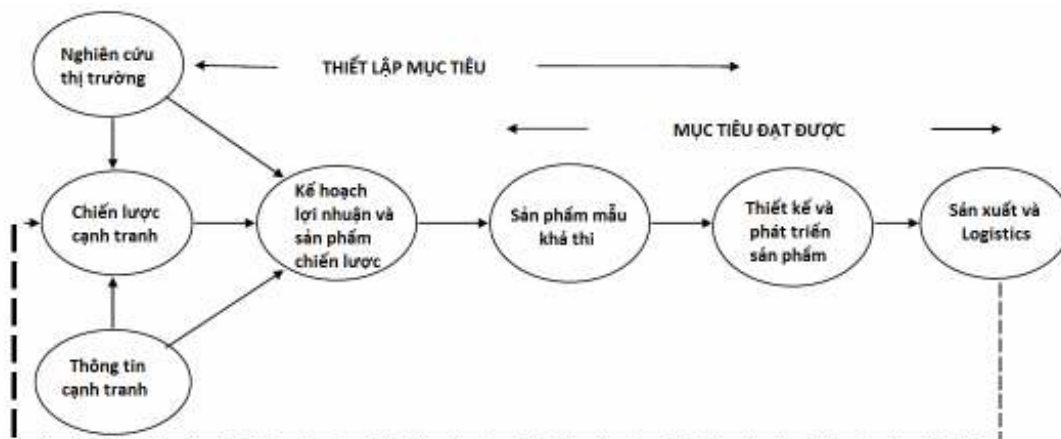
Định nghĩa này bao gồm các khái niệm chính: sản phẩm phải được dựa trên một đánh giá chính xác về những kỳ vọng và nhu cầu của khách hàng trong các phân khúc thị trường khác nhau, và mục tiêu chi phí cần tối thiểu là bao nhiêu sau khi lấy giá mà khách hàng sẵn sàng chi ra để mua sản phẩm tại thời điểm sản phẩm được giới thiệu trừ đi lợi nhuận mong muốn của doanh nghiệp. Những khái niệm này được hỗ trợ bởi bốn bước cơ bản của mục tiêu chi phí:

- (1) Xác định các sản phẩm.
- (2) Thiết lập các giá và mục tiêu Chi phí.
- (3) Đạt được các mục tiêu.

## (4) Duy trì chi phí cạnh tranh.

Để cạnh tranh hiệu quả, các tổ chức liên tục phải thiết kế lại sản phẩm của họ (hoặc dịch vụ) để rút ngắn chu kỳ sống của sản phẩm. Giai đoạn lập kế hoạch, phát triển và thiết kế của sản phẩm do đó quan trọng đối với quá trình chi phí của một tổ chức quản lý. Xem xét giảm chi phí có thể ở giai đoạn này của chu kỳ sống của sản phẩm (chứ không phải trong quá trình sản xuất) hiện nay là một trong những vấn đề quan trọng nhất đối với kế toán quản trị trong ngành sản xuất công nghiệp.

Phương pháp này được áp dụng thành công trong thời gian dài tại Nhật. Cùng thời gian đó, tại các nước phương tây vẫn trung thành với phương pháp truyền thống, cho đến năm 1990 công ty Chrysler nhận thấy sự bất ổn trong tình hình tài chính của công ty, lợi nhuận sụt giảm, dòng tiền bị thất chặt, cổ phiếu được giao dịch với mức giá dưới 10 đô la/1 cổ phiếu. Trước sức mạnh của các thế lực sản xuất ô tô Nhật, Chrysler hiểu rằng, họ cần phải thay đổi cách thức quản lý để có thể thay đổi tình hình kinh doanh hiện tại. Hơn ai hết, Chrysler là người biết rõ nhất vì sao các doanh nghiệp Nhật lại có sự phát triển mạnh mẽ như vậy, đó chính là nhờ vào vũ khí bấy lâu nay của các doanh nghiệp Nhật được gọi là TC. Từ đó, TC đã được Chrysler áp dụng cho việc sản xuất tất cả các loại sản phẩm của mình, mà dòng xe mang tên "NEON" là một ví dụ điển hình về thành công của Chrysler khi áp dụng phương pháp quản lý chi phí TC. Sau sự thành công của Chrysler, các doanh nghiệp Mỹ đã nhìn nhận TC không những là một phương pháp quản lý chi phí mà còn được hiểu như là một phương pháp lập kế hoạch lợi nhuận.



Sơ đồ 1.9: Sơ đồ biểu diễn Target Costing và chu trình phát triển sản phẩm [31]



Từ sơ đồ trên ta thấy, chi phí theo mục tiêu là sự gắn kết trực tiếp giữ thị trường, với công ty và mục tiêu lợi nhuận trong dài hạn. Quá trình được bắt đầu với việc nghiên cứu thị trường, xác định sản phẩm tiềm năng với những khách hàng tiềm năng, từ đó xây dựng một mức giá phù hợp cho một số lượng khách hàng nhất định. Như vậy, giá bán lúc này không phải phản ánh giá hiện tại mà là trong tương lai. Từ các thông tin về giá bán, lợi nhuận mục tiêu, doanh nghiệp có thể điều chỉnh để đưa ra một mức chi phí phù hợp cho quá trình thiết kế và sản xuất sản phẩm. Khi đó, chi phí mục tiêu là giao điểm giữa chi phí cho phép và chi phí ước tính hiện tại.

Trong tính toán lợi nhuận mục tiêu, các doanh nghiệp Nhật Bản thường sử dụng tỷ lệ lợi nhuận trên doanh thu (ROS) hơn là tỷ suất lợi tức đầu tư (ROI). ROS có nhiều thuận tiện về mặt kỹ thuật khi xác định lợi nhuận trong điều kiện tiêu thụ sản phẩm không nhiều. Thực tế này phản ánh các nhà sản xuất Nhật Bản có xu hướng tập trung về lợi nhuận của các sản phẩm liên quan hơn là sản phẩm đơn lẻ. Sau khi tổng chi phí mục tiêu được đặt ra cho một sản phẩm kế hoạch vừa được phê duyệt, các nhà hoạch định kỹ thuật và nhân viên quản lý chi phí phân chia mục tiêu tổng chi phí cho sản phẩm vào các yếu tố chi phí sản phẩm khác nhau dựa trên thiết kế kỹ thuật và các yêu cầu chi phí. Việc đạt được các mục tiêu chi phí kỹ thuật đòi hỏi sự phối hợp cao độ trong hoạt động và sự hợp tác chặt chẽ giữa các bộ phận như kỹ thuật, sản xuất và tiếp thị.

+ Phương pháp Kaizen costing (KC): Kaizen costing là phương pháp giảm chi phí do Yashuhiro Monden phát triển trên cơ sở phương pháp quản trị Kaizen. Theo ngôn ngữ Nhật bản thì thuật ngữ Kaizen nghĩa là "cải tiến" hay "thay đổi cho tốt hơn" đây là triết lý tập trung vào cải tiến liên tục của các quá trình sản xuất, kỹ thuật, hỗ trợ quy trình kinh doanh, và quản lý. Nó đã được áp dụng trong lĩnh vực y tế, tâm lý, chính phủ, ngân hàng, và nhiều ngành công nghiệp khác. Khi được sử dụng trong ý nghĩa kinh doanh và áp dụng vào nơi làm việc, kaizen đề cập đến các hoạt động cải tiến liên tục tất cả các chức năng, và liên quan đến tất cả nhân viên từ giám đốc điều hành cho công nhân dây chuyền lắp ráp. Nó cũng áp dụng cho các quá trình, chẳng hạn như mua và hậu cần, các chuỗi cung ứng. Bằng cách cải thiện các hoạt động tiêu chuẩn hóa và các quy trình, kaizen nhằm loại bỏ lãng phí. Kaizen lần đầu tiên được thực hiện tại một số doanh nghiệp Nhật Bản sau Thế chiến thứ

hai, chịu ảnh hưởng một phần bởi doanh nghiệp Hoa Kỳ. Từ đó nó lan rộng ra khắp thế giới.

Mục tiêu chính của KC là doanh nghiệp phải liên tục cắt giảm chi phí. Để làm được điều này, các nhà quản trị phải liên tục phân tích sự thay đổi chi phí thực tế với các quy trình sản xuất để cắt giảm tối đa chi phí về nguyên vật liệu, chi phí về nhân công. Với mục tiêu luôn luôn cải tiến, luôn luôn thay đổi với các mục tiêu được chia nhỏ như cải tiến năng suất lao động, cải tiến cắt giảm hao hụt nguyên vật liệu... Do đặt ra các mục tiêu nhỏ nên dễ thực hiện vì vậy KC nhanh chóng trở lên phổ biến với các công ty và góp phần không nhỏ vào thành công của các tập đoàn lớn như Toyota, Honda, Mishubishi...

Như vậy, chức năng của KC cũng giống như một hệ thống kiểm soát ngân sách trong hệ thống kế toán thông thường. Nếu như kế toán chi phí chú trọng đến các chi tiêu chi phí thì KC ngược lại, nó tiết kiệm chi phí thông qua các hoạt động cải tiến liên tục, những hoạt động này có cách thức và quy định riêng cho từng bộ phận khác nhau sẽ khác nhau.

\* **Các loại giá thành sản phẩm:** Giá thành là một trong những chỉ tiêu quan trọng ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả kinh doanh và quan hệ mật thiết trong việc kiểm soát, hoạch định và ra quyết định của nhà quản trị. Chính vì vậy mà mỗi doanh nghiệp cần lựa chọn cho mình hệ thống tính giá thành cho phù hợp với đặc điểm sản phẩm, ngành nghề kinh doanh, qui trình công nghệ cũng như yêu cầu về thông tin cho công tác quản lý. Trong hệ thống tính giá thành, phương pháp xác định chi phí sản xuất sản phẩm là một trong những nội dung tiên quyết đến giá thành sản phẩm. Mặc dù có nhiều phương pháp xác định chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm, nhưng phổ biến hiện nay có hai phương pháp thường dùng đó là: Phương pháp toàn bộ và phương pháp trực tiếp.

+ Phương pháp toàn bộ: Phương pháp này thường được mô tả với cách thức là phương pháp tập hợp đầy đủ các chi phí. Theo phương pháp này thì toàn bộ các chi phí liên quan đến sản xuất sản phẩm đều được tập hợp vào, những chi phí này bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Hiện nay, chủ yếu các doanh nghiệp bán kẹo sử dụng hệ thống thông tin của kế toán tài chính để ra các quyết định cho kế toán quản trị nên kế toán quản

trị chủ yếu áp dụng cách tập hợp chi phí này. Việc tập hợp chi phí theo từng khoản mục riêng lẻ cũng phần nào cho thấy vai trò của phương pháp toàn bộ với hệ thống kế toán quản trị của doanh nghiệp. Phương pháp toàn bộ có hai hệ thống tính giá thành sản phẩm là: Hệ thống tính giá thành sản phẩm theo công việc hay còn được gọi là giá thành theo đơn đặt hàng và hệ thống tính giá thành sản phẩm theo quá trình sản xuất. Hai hệ thống phương pháp này được áp dụng chủ yếu trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo do phù hợp với đặc thù sản xuất.

+ Phương pháp trực tiếp: Phương pháp này còn được gọi là phương pháp chi phí biến đổi. Do giá thành sản phẩm chỉ bao gồm chi phí biến đổi phát sinh tại nơi sản xuất bao gồm các chi phí: Nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung biến đổi. Còn các chi phí sản xuất cố định không được tính vào giá thành sản phẩm và được coi là chi phí thời kỳ và được tính vào chi phí kinh doanh ngay sau khi phát sinh chi phí.

Như vậy, hai phương pháp này chỉ khác nhau duy nhất phần định phí, do vậy, khi lập báo cáo kết quả kinh doanh của hai phương pháp trên sẽ cho hai kết quả khác nhau khá nhiều đối với doanh nghiệp sản xuất có tỷ trọng đầu tư tài sản cố định lớn. Để rõ hơn ta có bảng so sánh cách xác định chi phí sản xuất sản phẩm theo phương pháp toàn bộ và phương pháp trực tiếp. [14]

**Bảng 1.1: Bảng so sánh giá thành sản phẩm**

<b>Chi phí</b>	<b>Z theo biến phí sản xuất</b>	<b>Z theo biến phí toàn bộ</b>	<b>Z sản phẩm sản xuất</b>	<b>Z sản phẩm toàn bộ</b>
NVL trực tiếp	x	x	x	x
NC trực tiếp	x	x	x	x
Biến phí SXC	x	x	x	x
Định phí SXC	0	0	x	x
Biến phí bán hàng & quản lý	0	x	0	x
Định phí bán hàng & quản lý	0	0	0	x

(Ký hiệu: x: có, 0: không có)

Theo phương pháp xác định chi phí trực tiếp định phí sản xuất chung không được tính vào giá thành sản phẩm được tách ra và coi là chi phí thời kỳ cùng với chi phí bán hàng và quản lý, ảnh hưởng trực tiếp đến lãi (lỗ) của doanh nghiệp. Còn theo phương pháp xác định chi phí toàn bộ, chi phí sản xuất bao gồm cả biến phí sản xuất chung và định phí sản xuất chung. Như vậy, sự khác biệt trong chi phí sản xuất sản phẩm giữa hai phương pháp toàn bộ và phương pháp trực tiếp là phần Định phí sản xuất chung trong hàng tồn kho, hay chính là thời gian được chọn để tính định phí sản xuất chung. Trong trường hợp doanh nghiệp sản xuất và tiêu thụ hết và không có hàng tồn kho thì lợi nhuận của hai báo cáo kết quả kinh doanh được lập theo hai phương pháp trên là bằng nhau.

Thực tế hiện nay, các doanh nghiệp hầu hết mới chỉ tính giá thành sản phẩm theo phương pháp xác định chi phí toàn bộ, với mục đích lập Báo cáo kết quả kinh doanh theo chức năng, còn phương pháp xác định chi phí trực tiếp chưa được áp dụng nhiều. Các doanh nghiệp nên áp dụng thêm phương pháp xác định chi phí theo phương pháp trực tiếp bởi:

Nếu tình hình tiêu thụ hàng hoá không thuận lợi, gặp nhiều rủi ro về hàng tồn kho thì khi doanh nghiệp chọn phương pháp chi phí toàn bộ để hạch toán thì lợi nhuận sẽ cao hơn phương pháp trực tiếp. Khi đó việc đánh giá kết quả kinh doanh của doanh nghiệp là không chính xác. Ngoài ra, doanh nghiệp xác định chi phí theo phương pháp trực tiếp còn thuận lợi trong việc phân tích điểm hoà vốn, và phân tích mối quan hệ chi phí - sản lượng và lợi nhuận qua đó giúp nhà quản trị tính được các chỉ tiêu kinh tế phục vụ việc ra quyết định trong kinh doanh.

Xác định chi phí theo phương pháp trực tiếp còn là cơ sở để lập kế hoạch, xác định được chi phí tại các mức sản lượng khác nhau, từ đó so sánh được kết quả hoạt động thực tế và kế hoạch, xây dựng giá bán và có thể kiểm soát được chi phí tại doanh nghiệp. Tuy nhiên, để áp dụng được phương pháp xác định chi phí trực tiếp đòi hỏi doanh nghiệp cần phải phân loại chi phí theo cách ứng xử chi phí, chi phí được phân thành biến phí và định phí.

#### 1.2.2.2.4. Phân tích mối quan hệ chi phí, sản lượng và lợi nhuận

Phân tích mối quan hệ chi phí - sản lượng - lợi nhuận là một công cụ kế hoạch hóa và quản lý hữu dụng. Qua việc phân tích này, các nhà quản trị sẽ biết ảnh hưởng của từng yếu tố như giá bán, sản lượng, kết cấu mặt hàng và đặc biệt là ảnh hưởng của kết cấu chi phí đối với lợi nhuận của doanh nghiệp. Ngoài ra, thông qua việc phân tích dựa trên những số liệu mang tính dự báo sẽ phục vụ cho các nhà quản trị trong lĩnh vực điều hành hiện tại và cả hoạch định kế hoạch trong tương lai.

Mục tiêu chính của các nhà quản trị thường là lợi nhuận, nhà quản trị quyết định doanh nghiệp có nên tăng số lượng sản phẩm, hay đầu tư thêm tài sản cố định hoặc tăng giá bán để tăng lợi nhuận. Doanh nghiệp hoạt động đến mức nào thì hòa vốn... Phân tích mối quan hệ chi phí, sản lượng và lợi nhuận (C-V-P) sẽ cung cấp thông tin hữu ích giúp nhà quản trị trả lời được câu hỏi trên và có những phương án lựa chọn để có quyết định tối ưu. Như vậy, nội dung của phân tích mối quan hệ chi phí, sản lượng và lợi nhuận bao gồm những nội dung chính sau:

Làm rõ các chỉ tiêu, ý nghĩa các chỉ tiêu trong phân tích C-V-P như lợi nhuận gộp đơn vị, tỷ lệ lợi nhuận gộp, cơ cấu chi phí, độ lớn đòn bẩy kinh doanh.

Phân tích điểm hòa vốn, xác định sản lượng, doanh thu và thời gian tương ứng để đạt lợi nhuận kế hoạch, đánh giá các chỉ tiêu an toàn.

Ứng dụng phân tích C-V-P trong việc phân tích các yếu tố giá bán, biến phí, định phí, cơ cấu tiêu thụ ảnh hưởng đến lợi nhuận như thế nào.

*Các khái niệm cơ bản của mối quan hệ chi phí - sản lượng - lợi nhuận:*

Lợi nhuận gộp: Là số tiền còn lại của doanh thu bán hàng chưa thuế sau khi đã trừ đi biến phí như vậy ta có công thức: Lợi nhuận gộp = Doanh thu - Biến phí

Đồng thời, khái niệm lợi nhuận gộp chỉ cho doanh nghiệp thấy rõ khi lượng bán thay đổi sẽ làm cho doanh thu thay đổi, sự thay đổi đó sẽ tác động như thế nào đến lãi thuần. Khi doanh nghiệp đã đạt được mức hòa vốn thì toàn bộ phần tăng của lợi nhuận gộp chính là lợi nhuận. [14]

$$\text{Lợi nhuận thuần} = \left( \begin{array}{c} \text{Số lượng SP} \\ \text{tiêu thụ} \end{array} - \begin{array}{c} \text{Số lượng SP} \\ \text{hòa vốn} \end{array} \right) \times \text{Lợi nhuận gộp đơn vị sản phẩm} \quad (1.12)$$

Tỷ lệ lợi nhuận gộp: Là tỷ số giữa lợi nhuận gộp và doanh thu hay giữa lợi nhuận gộp đơn vị với giá bán chưa có thuế. Tỷ lệ lợi nhuận gộp cho doanh nghiệp biết khi doanh nghiệp thu được một đồng doanh thu tiêu thụ thì trong đó bao nhiêu đồng thuộc về lợi nhuận gộp, bao nhiêu đồng thuộc về biến phí. Trong trường hợp các sản phẩm có mức tăng doanh thu như nhau, sản phẩm nào có tỷ lệ lợi nhuận gộp cao thì mức độ tạo ra thu nhập thuần nhanh hơn. Tỷ lệ này là căn cứ để các nhà quản trị đưa ra các quyết định đầu tư vào những sản phẩm có tỷ lệ cao để khai thác hết thị phần tiêu thụ. [4], [14], [25]

$$\text{Tỷ lệ lợi nhuận gộp} = \frac{\text{Lợi nhuận gộp}}{\text{Doanh thu}} \quad (1.13)$$

Nếu doanh nghiệp đã vượt qua điểm hòa vốn, khi đó lợi nhuận được xác định như sau:

$$\text{Lợi nhuận thuần} = \left( \begin{array}{c} \text{Doanh thu} \\ \text{tiêu thụ} \end{array} - \begin{array}{c} \text{Doanh thu} \\ \text{hòa vốn} \end{array} \right) \times \text{Tỷ lệ lợi nhuận gộp} \quad (1.14)$$

Trong trường hợp doanh nghiệp sản xuất và tiêu thụ nhiều loại sản phẩm thì có thể xác định lợi nhuận gộp bình quân và tỷ lệ lợi nhuận gộp bình quân.

+ Lợi nhuận gộp bình quân (đối với doanh nghiệp sản xuất sản phẩm đồng chất).

Sản phẩm đồng chất là những sản phẩm cùng tiêu hao một khoản chi phí như nhau và cùng có công dụng tương đương, nhưng chỉ khác nhau về kích cỡ, sản lượng và một số chỉ tiêu khác. [14]

$$\text{Lợi nhuận gộp bình quân đơn vị sản phẩm} = \frac{\text{Tổng lợi nhuận gộp}}{\text{Tổng số lượng sản phẩm tiêu thụ}} \quad (1.15)$$

+ Tỷ lệ lợi nhuận gộp bình quân

$$\text{Tỷ lệ lợi nhuận gộp bình quân} = \frac{\text{Tổng lợi nhuận gộp}}{\text{Tổng doanh thu}} \quad (1.16)$$

Đòn bẩy kinh doanh là tỷ số giữa tổng lợi nhuận góp với lợi nhuận của doanh nghiệp hoặc giữa tốc độ tăng giảm của lợi nhuận. [4], [14], [25]

$$\text{Đòn bẩy kinh doanh} = \frac{\text{Tổng lợi nhuận góp}}{\text{Tổng lợi nhuận thuần}} \quad (1.17)$$

Hoặc

$$\text{Đòn bẩy kinh doanh} = \frac{\% \Delta \text{ Lợi nhuận}}{\% \Delta \text{ Doanh thu tiêu thụ}} \quad (1.18)$$

Độ lớn của đòn bẩy kinh doanh là sự đo lường cho thấy, trong điều kiện bình thường, khi có 1% thay đổi trong doanh thu thì sẽ ảnh hưởng như thế nào đến lợi nhuận.

Cơ cấu chi phí: Cơ cấu chi phí là mối quan hệ giữa tổng chi phí biến đổi và tổng chi phí cố định hoặc tổng chi phí biến đổi so với tổng chi phí hay tổng chi phí cố định so với tổng chi phí của một tổ chức kinh tế. Căn cứ vào cơ cấu chi phí trong doanh nghiệp, có thể phân tích được đặc điểm kinh doanh cũng như loại hình của doanh nghiệp, qua đó có thể dự báo được những dấu hiệu bất thường trong hoạt động của đơn vị. Với những doanh nghiệp sản xuất, thông thường tổng định phí bao giờ cũng chiếm tỷ trọng lớn và ngược lại với những doanh nghiệp thương mại.

*Phân tích điểm hòa vốn:* Bất kỳ một doanh nghiệp nào cũng mong muốn kinh doanh có lãi, muốn vậy các nhà quản trị cần xác định được tại mức sản xuất và tiêu thụ là bao nhiêu để doanh thu vừa đủ bù đắp chi phí và doanh nghiệp hoạt động ở mức nào, với giá bán bao nhiêu để tối thiểu là không bị thua lỗ, để trả lời được câu hỏi đó, doanh nghiệp phải tiến hành phân tích điểm hòa vốn. Như vậy, Điểm hòa vốn là điểm mà tại đó lợi nhuận bằng không hay Tổng doanh thu = Tổng chi phí, Tổng lợi nhuận góp = Tổng định phí.

Phân tích điểm hòa vốn cho phép doanh nghiệp xác định ba yếu tố đó là: Số lượng sản phẩm hòa vốn, doanh thu tiêu thụ tại điểm hòa vốn và thời gian đạt điểm hoà vốn.

Để phân tích điểm hòa vốn cần phân loại chi phí thành biến phí và định phí. Xác định điểm hòa vốn có ý nghĩa quan trọng đối với nhà quản trị, bởi nó là căn cứ

để nhà quản trị đưa ra các quyết định kinh doanh như chọn phương án kinh doanh, chọn cơ cấu tiêu thụ sản phẩm cho hợp lý, xác định mức sản lượng doanh thu để đạt lợi nhuận mong muốn... đối với từng trường hợp cụ thể, có thể sử dụng một số cách sau để xác định điểm hòa vốn:

+ **Xác định điểm hòa vốn bằng phương trình** [4], [14], [20], [25]

Để xác định được điểm hòa vốn cần dựa trên việc xây dựng các phương trình đường doanh thu và chi phí có dạng như sau:

Phương trình doanh thu:  $y = gx$

Phương trình chi phí:  $y = a + bx$

Trong đó:

$g$ : Giá bán 1 đơn vị sản phẩm       $x$ : Số lượng sản phẩm bán ra

$a$ : Tổng định phí                               $b$ : Biến phí đơn vị

Như vậy, doanh nghiệp sẽ đạt điểm hòa vốn khi tại đó doanh thu và chi phí cân bằng nhau. Từ đó có thể thiết lập phương trình sau:

$$\text{Doanh thu} = \text{Chi phí} \Leftrightarrow gx = a + bx$$

Từ phương trình trên ta có thể tính được các chỉ tiêu sau:

$$\text{Sản lượng hòa vốn} = \frac{a}{g - b} = \frac{\text{Tổng định phí}}{\text{Lợi nhuận góp đơn vị}} \quad (1.19)$$

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \text{Sản lượng hòa vốn} \times \text{Giá bán 1 sản phẩm} = \frac{\text{Tổng định phí}}{\text{Lợi nhuận góp đơn vị}} \quad (1.20)$$

Hoặc

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \frac{\text{Tổng định phí}}{\text{Tỷ lệ lợi nhuận góp}} \quad (1.21)$$

$$\text{Thời gian hoà vốn} = \frac{\text{Sản lượng hoà vốn}}{\text{Sản lượng kỳ phân tích}} \times \text{Thời gian kỳ phân tích} \quad (1.22)$$

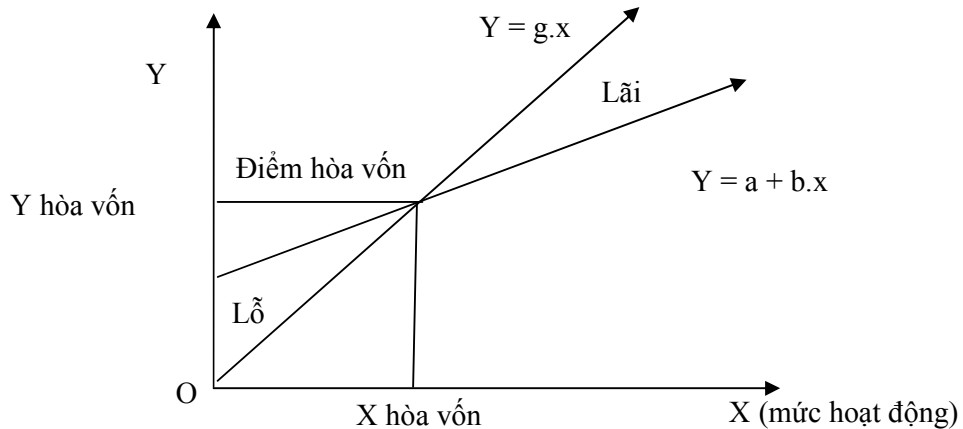
Hoặc

$$\text{Thời gian hoà vốn} = \frac{\text{Doanh thu hoà vốn}}{\text{Doanh thu kỳ phân tích}} \times \text{Thời gian kỳ phân tích} \quad (1.23)$$

+ **Xác định điểm hòa vốn bằng đồ thị:** [4], [14], [20], [25]



Điểm hòa vốn là điểm cắt giữa hai đường chi phí và doanh thu trong đó đường doanh thu có dạng:  $y = gx$ , đường chi phí có dạng:  $y = a + bx$ . [14]



#### Đồ thị 1.4: Đồ thị phân tích điểm hòa vốn

Trục Y biểu diễn doanh thu (OY), trục X biểu diễn mức độ hoạt động (OX). Xác định điểm cắt của đường chi phí với trục OY chính là định phí. Điểm hòa vốn là điểm giao nhau giữa hai đường doanh thu và chi phí. Chiều điểm hòa vốn xuống trục X ta được sản lượng hòa vốn, chiều điểm hòa vốn sang trục Y ta được doanh thu hòa vốn. Những giá trị X lớn hơn X hòa vốn doanh nghiệp hoạt động có lãi, nếu X nhỏ hơn X hòa vốn doanh nghiệp bị lỗ.

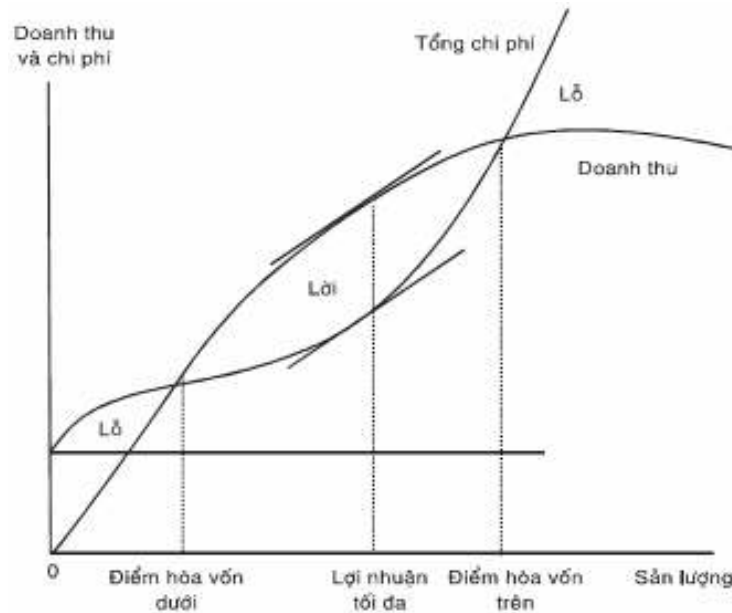
Ngoài ra, ta có thể xác định được sản lượng và doanh thu hoà vốn để đạt được mức lợi nhuận mong muốn. [4], [14], [20], [25]

$$\text{Doanh thu để đạt lợi nhuận mong muốn} = \frac{\text{Tổng định phí} + \text{LN mong muốn}}{\text{Tỷ lệ lợi nhuận góp}} \quad (1.24)$$

$$\text{Sản lượng để đạt lợi nhuận mong muốn} = \frac{\text{Tổng định phí} + \text{LN mong muốn}}{\text{Lợi nhuận góp đơn vị}} \quad (1.25)$$

Trong thực tế, khi sản lượng sản xuất đạt một mức nhất định, có thể doanh nghiệp sẽ cần phải giảm giá mới bán được sản lượng và số lượng sản xuất tăng, có thể tiết kiệm các khoản chi phí trực tiếp nhờ kinh nghiệm sản xuất. Đôi khi tăng số lượng sản xuất, cần mở rộng qui mô đầu tư thêm trang thiết bị, máy móc, chi phí khấu hao tăng. Như vậy, sẽ xuất hiện những điểm hòa vốn ứng với từng qui mô sản

xuất và xuất hiện các điểm lời, lỗ khác nhau. Trong trường hợp này có thể sử dụng phân tích điểm hòa vốn theo đường cong.



**Đồ thị 1.5: Đồ thị phân tích điểm hòa vốn theo đường cong**

Khi phân tích điểm hòa vốn trong trường hợp thay đổi các yếu tố như biến phí đơn vị, giá bán sản phẩm, định phí, phân tích C - V - P cung cấp cho nhà quản trị thông tin về mặt giá trị và số liệu còn trên thực tế còn phụ thuộc vào mục tiêu của nhà quản trị để làm căn cứ ra quyết định.

#### 1.2.2.2.5. Tổ chức kế toán trách nhiệm chi phí

Kế toán trách nhiệm chi phí là một nội dung cơ bản của tổ chức kế toán quản trị chi phí. Kế toán trách nhiệm chi phí có vai trò và vị trí quan trọng trong quản lý ở các doanh nghiệp trên thế giới. Đối với các doanh nghiệp Việt Nam, kế toán quản trị chi phí nói chung và kế toán trách nhiệm chi phí nói riêng là một lĩnh vực vẫn còn khá mới mẻ. Vì vậy, việc nghiên cứu và tổ chức vận dụng kế toán trách nhiệm chi phí là một yêu cầu cấp thiết.

Có thể nói, kế toán trách nhiệm chi phí là một hệ thống thừa nhận mỗi bộ phận (người hoặc nhóm người) trong một tổ chức có quyền chỉ đạo và chịu trách nhiệm về những nghiệp vụ riêng biệt thuộc phạm vi quản lý của mình. Họ xác định, đánh giá và báo cáo lên cấp trên trong tổ chức. Thông qua đó, các cấp quản lý cao hơn sử

dụng các thông tin này để đánh giá thành quả của các bộ phận trong tổ chức. Như vậy, kế toán trách nhiệm chi phí bao gồm hai mặt: thông tin và trách nhiệm. Trong đó, mặt thông tin có nghĩa là sự tập hợp, báo cáo, đánh giá các thông tin mang tính nội bộ về hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp từ cấp quản lý thấp đến cấp quản lý cao hơn. Mặt trách nhiệm nghĩa là việc quy trách nhiệm về những sự kiện tài chính xảy ra. Tùy thuộc vào việc sử dụng hai mặt này mà ảnh hưởng đến thái độ của người quản lý và hiệu quả của việc phân cấp trách nhiệm trong đơn vị.

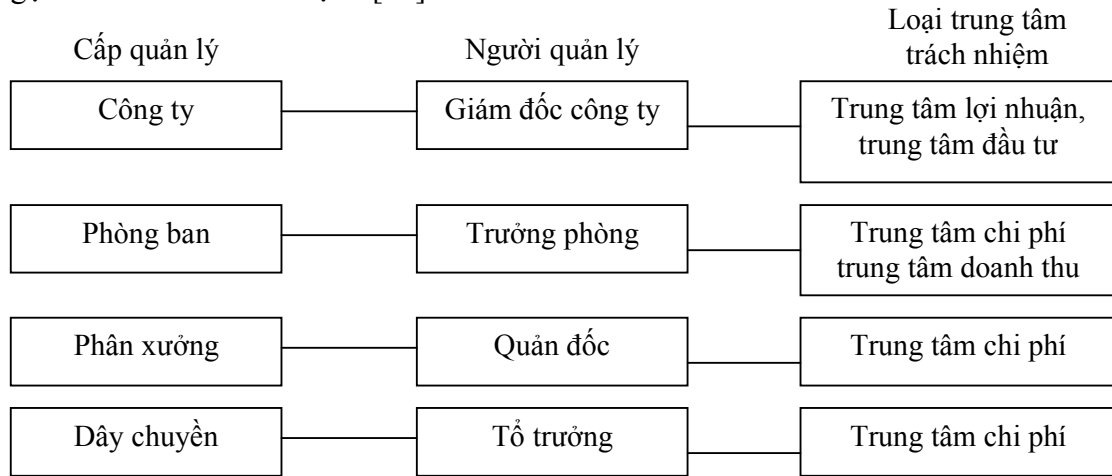
Như vậy, trung tâm trách nhiệm là một bộ phận trong tổ chức, nơi mà nhà quản trị bộ phận chịu trách nhiệm về kết quả hoạt động của bộ phận mình. Theo đó, căn cứ vào cơ cấu tổ chức và mức độ phân cấp quản lý của doanh nghiệp mà có hệ thống các trung tâm trách nhiệm tương ứng. Các trung tâm trách nhiệm tạo thành một hệ thống thang bậc trách nhiệm từ cấp lãnh đạo thấp nhất đến cấp lãnh đạo cao nhất.

*Trung tâm chi phí:* Chịu trách nhiệm về chi phí đầu vào của tổ chức. Trách nhiệm chính của trung tâm này là kiểm soát và báo cáo chi riêng về chi phí. Một trung tâm chi phí có thể có nhiều đơn vị chi phí tùy thuộc vào việc cân nhắc về lợi ích và chi phí của việc vận hành, kiểm soát. Phân tích chênh lệch dựa trên chi phí định mức và các kế hoạch ngân sách được theo dõi và điều chỉnh liên tục chính là phương thức điển hình của việc đo lường hiệu quả hoạt động của trung tâm chi phí.

*Trung tâm đầu tư:* Trung tâm đầu tư cũng tương tự như trung tâm lợi nhuận, chịu trách nhiệm trong việc tạo ra doanh thu, lập kế hoạch và kiểm soát chi phí. Ngoài ra, người quản lý của trung tâm đầu tư có thẩm quyền điều phối, sử dụng, đầu tư tài sản để tìm kiếm mức lợi nhuận cao nhất. Sự thành công của nó được đo lường không chỉ bởi số lợi nhuận tạo ra mà là lợi nhuận trong mối tương quan với tổng vốn đầu tư, tức khả năng sinh lời của đồng vốn. Điều này cho thấy hiệu quả của trung tâm đầu tư cao chứng tỏ việc kiểm soát chi phí của trung tâm.

\* **Hệ thống báo cáo kế toán trách nhiệm chi phí:** Để cấp quản lý cao nhất trong một tổ chức có thể nắm được toàn bộ tình hình hoạt động của tổ chức, định kỳ các trung tâm trách nhiệm từ cấp thấp nhất phải báo cáo dần lên các cấp cao hơn

trong hệ thống về những chỉ tiêu tài chính chủ yếu của trung tâm trong một báo cáo gọi là báo cáo trách nhiệm. [14]



**Sơ đồ 1.10. Sơ đồ hệ thống báo cáo trách nhiệm chi phí**

Hệ thống kế toán trách nhiệm chi phí có thể ảnh hưởng rất lớn đến hành vi và thái độ của các nhà quản lý. Ảnh hưởng có thể là tích cực hoặc tiêu cực tùy thuộc vào cách sử dụng hệ thống kế toán trách nhiệm chi phí. Hệ thống kế toán trách nhiệm chi phí có hai mặt đó là thông tin và trách nhiệm. Ảnh hưởng đến hành vi của nhà quản lý của hệ thống kế toán trách nhiệm chi phí tùy thuộc vào khía cạnh nào được nhấn mạnh.

Khi hệ thống kế toán trách nhiệm chi phí nhấn mạnh đến khía cạnh thông tin thì sẽ ảnh hưởng tích cực đến hành vi của nhà quản lý. Việc nhấn mạnh đến việc cung cấp thông tin cho các nhà quản trị giúp họ nắm bắt được tình hình hoạt động của tổ chức cũng như hiểu được nguyên nhân của việc hoạt động kém hiệu quả, tạo điều kiện nâng cao chất lượng hoạt động trong tương lai.

Nhìn chung, khi vận dụng hệ thống kế toán trách nhiệm chi phí, cần tập trung vào vai trò thông tin của hệ thống. Điều này sẽ ảnh hưởng tích cực đến hành vi và thái độ của nhà quản lý, khuyến khích họ cố gắng cải thiện hiệu quả hoạt động.

**\* Xây dựng hệ thống báo cáo bộ phận để đánh giá trung tâm trách nhiệm:**

Với bất kể một đơn vị sản xuất kinh doanh nào đều được cấu thành từ nhiều bộ phận, mỗi bộ phận thực hiện các chức năng riêng và gọi là trung tâm trách nhiệm.

Để đánh giá trách nhiệm của các bộ phận thường thông qua việc phân tích báo cáo bộ phận sau một kỳ hoạt động hoặc dự toán các chỉ tiêu kinh tế cho kỳ tiếp theo.

*Báo cáo bộ phận là báo cáo về một bộ phận hoặc một mặt hoạt động nào đó của doanh nghiệp, có nội dung chính phản ánh tình hình chi phí sản xuất và thu nhập của bộ phận đó.*

Ví dụ như: Báo cáo tình hình sản xuất của từng phân xưởng, báo cáo tình hình kinh doanh của từng quầy hàng, báo cáo tình hình chất lượng sản phẩm của doanh nghiệp... Báo cáo bộ phận trong các doanh nghiệp có những đặc điểm chính sau đây:

- Báo cáo bộ phận thường lập theo cách ứng xử của chi phí. Bởi vì theo cách lập này có tác dụng thiết thực giúp cho các cấp quản trị trong nội bộ doanh nghiệp phân tích, đánh giá các mặt hoạt động của từng bộ phận và của toàn doanh nghiệp một cách sâu sắc và toàn diện. Báo cáo phân chia chi phí của doanh nghiệp thành biến phí và định phí. (gồm: định phí trực tiếp và định phí chung)

- Báo cáo bộ phận của doanh nghiệp thường được lập ở những mức độ hoạt động khác nhau hoặc các phạm vi hoạt động khác nhau phụ thuộc vào nhu cầu sử dụng thông tin của các cấp quản trị và đặc điểm hoạt động kinh doanh cụ thể của từng cấp. Thông thường cấu trúc hệ thống báo cáo bắt đầu từ cấp quản lý thấp nhất và xây dựng ngược lên cấp quản lý cao nhất. Mỗi nhà quản lý trong tổ chức nhận được báo cáo của chính bộ phận mình quản lý và các báo cáo của các bộ phận dưới quyền. Bằng cách này, nhà quản lý có thể đánh giá hiệu quả công việc của bộ phận mình và các bộ phận trực thuộc. Ví dụ: Báo cáo của Giám đốc tổng hợp toàn bộ số liệu của toàn công ty. Vì các biên độ đã được cung cấp nên giám đốc có thể xác định được nơi nào cần lưu ý, kiểm tra và giám sát chặt chẽ hơn. Hay báo cáo của Trưởng phòng sản xuất phản ánh tình hình thực hiện của các Quản đốc phân xưởng được tổng hợp lại. Số liệu tổng cộng trên báo cáo của các trưởng phòng sản xuất được chuyển lên cấp trách nhiệm tiếp theo. Báo cáo của Quản đốc phân xưởng: thực hiện việc giám sát các dây chuyền sản xuất được tổng hợp trong báo cáo thực hiện của Quản đốc phân xưởng. Số tổng cộng được chuyển lên cho trưởng phòng sản xuất...

- Báo cáo bộ phận không chỉ phản ánh những chi phí trực tiếp phát sinh ở các bộ phận mà còn phản ánh bao gồm cả những khoản chi phí chung khác được các cấp quản lý cao hơn phân bổ vào và nó nằm ngoài tầm kiểm soát của người quản lý ở cấp đó.

- Báo cáo bộ phận được lập chỉ nhằm mục đích sử dụng trong nội bộ doanh nghiệp mà không cung cấp ra bên ngoài doanh nghiệp.

\* **Phân tích báo cáo bộ phận:** Báo cáo bộ phận là báo cáo kết quả kinh doanh được lập chi tiết cho các bộ phận. Để có ích, báo cáo bộ phận phải cung cấp được thông tin đáp ứng được hai nhu cầu:

- Đánh giá sự đầu tư các nguồn lực của công ty cho các bộ phận: Thông qua phân tích báo cáo bộ phận, các nhà quản trị có thể đánh giá khả năng sinh lời ngắn hạn và khả năng sinh lời dài hạn của từng bộ phận để đưa ra các quyết định thích hợp...

- Đánh giá thành quả quản lý của các nhà quản trị bộ phận: Lợi nhuận bộ phận có thể kiểm soát là phần còn lại của lợi nhuận gộp sau khi trừ định phí có thể kiểm soát của nhà quản trị bộ phận. Chỉ tiêu này phản ánh thành quả quản lý của nhà quản trị bộ phận và là thước đo thành quả của nhà quản trị bộ phận.

#### 1.2.2.2.6. Xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí

Báo cáo kế toán là kết quả cuối cùng của một quy trình kế toán quản trị chi phí, việc xây dựng một hệ thống báo cáo tốt sẽ phản ánh được toàn bộ những kết quả đánh giá và phân tích của bộ phận kế toán quản trị chi phí, ngược lại, báo cáo sẽ không thể hiện hết được những ý nghĩa của quá trình ghi chép và tổng hợp số liệu của kế toán quản trị chi phí. Như vậy, báo cáo kế toán quản trị chi phí chính là sự chi tiết hóa thông tin thu nhận được theo các chỉ tiêu phù hợp với nhu cầu sử dụng thông tin của nhà quản trị trong quá trình quản lý doanh nghiệp. Do đó, nội dung, kết cấu và hình thức thể hiện của báo cáo phải thể hiện được các chỉ tiêu mà nhà quản trị yêu cầu theo dõi, phân tích và đánh giá.

Từ những lý do trên, việc tổ chức hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí phải khoa học, hợp lý, hiệu quả về mặt chi phí nhưng vẫn phải đảm bảo cung cấp đúng, đủ thông tin cho nhà quản trị.

Trong các doanh nghiệp khác nhau, hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí không nhất thiết phải giống nhau, đây chính là điểm khác biệt quan trọng giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị chi phí. Việc khác nhau này phụ thuộc vào quy mô doanh nghiệp, đặc thù sản phẩm và quan trọng là trình độ và nhận thức của các cấp lãnh đạo cũng như nhân viên thực hiện công việc của kế toán quản trị. Ngoài ra, với tính động của mình, nội dung cũng như yêu cầu của thông tin kế toán quản trị chi phí là thay đổi liên tục trong từng kỳ thậm chí là từng nhịp độ sản xuất vì yêu cầu thông tin quản trị là luôn thay đổi.

Mặc dù vậy, hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí vẫn có những tư tưởng xuyên suốt đó là với những báo cáo chi tiết thường đi sâu vào các bộ phận, các trung tâm trách nhiệm, phân tích và đánh giá từng phần nhỏ trong các công việc thực hiện của doanh nghiệp như phân tích và đánh giá biến động của vật tư, tài sản... trong khi những báo cáo kế toán quản trị chi phí tổng hợp thường mang tính khái quát, tính dự báo cao hơn. Các loại báo cáo kế toán quản trị chi phí thường bao gồm những báo cáo sau:

Báo cáo chi phí sản xuất theo yếu tố: Báo cáo này được sử dụng để cung cấp thông tin cho nhà quản trị về tình hình thực hiện chi phí sản xuất sản phẩm và so sánh giữa dự toán và thực tế sản xuất, thông qua báo cáo này, bộ phận kiểm soát chi phí trong doanh nghiệp có những đánh giá nguyên nhân chênh lệch chi phí để có biện pháp khắc phục cũng như điều chỉnh dự toán cho các kỳ tiếp theo. Cơ sở dữ liệu để lập báo cáo là căn cứ vào thực tế phát sinh chi phí tại các phân xưởng. (**Phụ lục 1**)

Báo cáo sản xuất theo phương pháp bình quân (**Phụ lục 2**) và Báo cáo sản xuất theo phương pháp FIFO: (**Phụ lục 3**) Đây là những báo cáo chi tiết về tình hình chi phí phát sinh tại phân xưởng và kết quả hoàn thành nhằm cung cấp thông tin cho các cấp quản trị để từ đó có các quyết định thích hợp. Đây chính là báo cáo mô tả các hoạt động sản xuất diễn ra trong kỳ ở phân xưởng sản xuất nhằm đánh giá trách nhiệm của quản đốc phân xưởng.

Báo cáo giá thành theo sản phẩm (**Phụ lục 4**) và Báo cáo giá thành toàn bộ: (**Phụ lục 5**) Báo cáo này cung cấp tình hình thực hiện chi phí để sản xuất sản phẩm trong doanh nghiệp, với báo cáo giá thành theo sản phẩm cung cấp khái quát các chi phí tham gia sản xuất sản phẩm trong phạm vi phân xưởng nhằm đánh giá trách nhiệm của bộ phận sản xuất, trong khi báo cáo giá thành toàn bộ cung cấp thông tin đầy đủ hơn về cả chi phí để đưa sản phẩm đến tay người tiêu dùng. Với báo cáo giá thành toàn bộ, trách nhiệm được chỉ rõ tới từng bộ phận phát sinh chi phí.

Báo cáo tình hình sử dụng lao động (**Phụ lục 6**) và Báo cáo biến động chi phí nguyên vật liệu: (**Phụ lục 7**) Thuộc nhóm báo cáo chi tiết về tình hình khai thác, sử dụng và quản lý nguồn lực lao động và các nguyên liệu đầu vào của doanh nghiệp, những báo cáo này rất có ý nghĩa với những doanh nghiệp sản xuất, việc lập báo cáo vừa có thể đánh giá trách nhiệm của bộ phận quản lý nhân sự cũng như tăng khả năng tiết kiệm chi phí sản xuất cho nhà quản trị.

Báo cáo biến động sản phẩm hàng hóa: (**Phụ lục 8**) Báo cáo cung cấp tình hình mua sắm, sử dụng và sản xuất sản phẩm của doanh nghiệp. Thông qua báo cáo này, nhà quản trị có thể hình dung khái quát khả năng phát sinh chi phí cũng như nguồn gốc phát sinh chi phí trong doanh nghiệp.

Báo cáo tiến độ sản xuất: (**Phụ lục 9**) Báo cáo cung cấp khái quát tình hình sản xuất và tiến độ sản xuất của từng sản phẩm, đây là báo cáo quan trọng với các doanh nghiệp sản xuất vì đây là báo cáo khái quát cung cấp thông tin về chi phí sản xuất của sản phẩm.

Báo cáo dự toán vật tư theo kế hoạch sản xuất: (**Phụ lục 10**) Căn cứ vào kế hoạch sản xuất, bộ phận sản xuất sẽ lập báo cáo lên kế hoạch mua sắm vật tư phục vụ sản xuất, dựa trên báo cáo này, nhà quản trị sẽ ra quyết định về số lượng vật tư được mua để tránh hiện tượng dư thừa gây tổn thất về chi phí sản xuất trong doanh nghiệp.

Báo cáo kết quả kinh doanh phân loại theo chi phí, doanh thu: (**Phụ lục 11**) Đây là dạng báo cáo kết quả kinh doanh chi tiết theo từng sản phẩm, từng



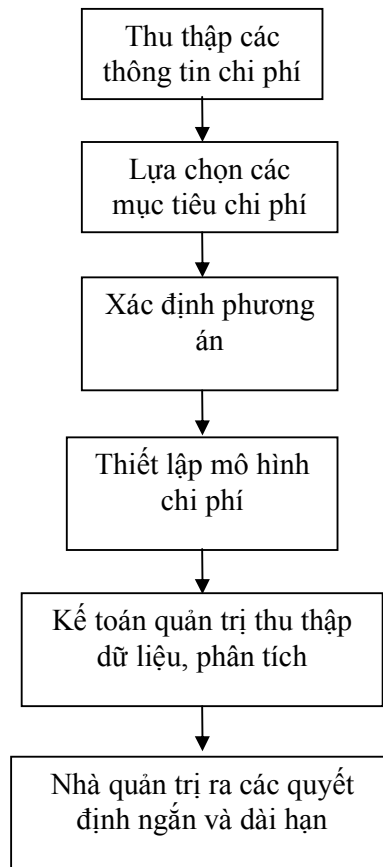
bộ phận. Báo cáo này được lập nhằm đánh giá sơ bộ hiệu quả kinh doanh của từng loại sản phẩm, từ báo cáo này có thể xác định được với mỗi sản phẩm thì chi phí tại công đoạn nào phát sinh cao nhất để có phương án quản lý chi phí hợp lý hơn.

Tùy vào quy mô của từng loại doanh nghiệp cũng như hệ thống dự toán và định mức chi phí được thiết kế đến đâu mà doanh nghiệp có thể vận dụng một cách linh hoạt các loại báo cáo trên. Việc xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí có ý nghĩa quan trọng trong công tác quản trị chi phí sản xuất của doanh nghiệp trong việc tổng hợp, đánh giá và ra các quyết định sản xuất kinh doanh. Thông qua các báo cáo này, nhà quản trị có thể biết được thông tin về tình hình sản xuất cũng như sử dụng các khoản chi phí của doanh nghiệp, từ đó có kế hoạch điều chỉnh phù hợp cũng như làm căn cứ đánh giá các bộ phận sản xuất giúp nâng cao khả năng kiểm soát chi phí trong doanh nghiệp của nhà quản trị.

#### 1.2.2.2.7. Đánh giá hiệu quả hoạt động và phân tích thông tin đưa ra quyết định

Trong quản trị doanh nghiệp, các nhà quản lý luôn luôn phải đối mặt với vấn đề lựa chọn các phương án sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, các phương án kinh doanh bao gồm những quyết định mang tính ngắn hạn và dài hạn. Trước khi quyết định lựa chọn phương án nào trong tập hợp nhiều phương án thì cần phải phân tích và đánh giá để lựa chọn phương án hiệu quả nhất.

Trong vấn đề đánh giá hiệu quả của một phương án kinh doanh thì điều tất yếu là phải xem xét đến hiệu suất giữa doanh thu và chi phí. Với những phương án kinh doanh phải lựa chọn, thông thường có thể xác định được doanh thu (nhờ hợp đồng, kỳ vọng, mục tiêu...) nhưng chi phí chính là vấn đề khó kiểm soát nhất. Như vậy, để có được quyết định thành công thì cần phải có thông tin của kế toán quản trị chi phí để làm căn cứ ra các quyết định của nhà quản trị. [14]



**Sơ đồ 1.11: Sơ đồ quá trình ra quyết định**

a, Thông tin kế toán quản trị chi phí trong việc ra các quyết định ngắn hạn

Quyết định ngắn hạn là quyết định thường liên quan đến một chu kỳ sản xuất kinh doanh hoặc trong phạm vi thời hạn một năm. Đó là những quyết định chủ yếu phục vụ cho quản trị tác nghiệp. Do quyết định có thời gian ngắn nên tác động của nó tới ngay trong kỳ kinh doanh của doanh nghiệp do đó, việc ra các quyết định đúng sẽ có tác động ngay tới hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp trong kỳ. Nội dung của việc phân tích ra các quyết định ngắn hạn bao gồm những tình huống sau:

\* **Quyết định tiếp tục hay chấm dứt hoạt động của một bộ phận:** Trong thực tế các doanh nghiệp thường sản xuất nhiều loại sản phẩm và đa ngành nghề. Các sản phẩm và ngành nghề đó thường có mối quan hệ mật thiết với nhau. Do vậy, để quyết định chấm dứt hay tiếp tục kinh doanh là một quyết định phức tạp nhất và nó chịu ảnh hưởng của nhiều yếu tố.

Đa số các doanh nghiệp có nhiều bộ phận kinh doanh phụ thuộc hoặc kinh doanh nhiều mặt hàng. Trong quá trình hoạt động có bộ phận hoặc mặt hàng bị lỗ là điều có thể xảy ra. Một số nhà quản lý cho rằng những bộ phận hoặc mặt hàng bị lỗ thì không nên tiếp tục sản xuất nữa bởi vì chúng đã làm giảm lợi nhuận của công ty. Như thế là không hoàn toàn đúng. Những quyết định có nên loại bỏ hoặc ngừng hoặc tiếp tục kinh doanh một bộ phận hoặc mặt hàng cá biệt nào đó là một trong các quyết định có tính phức tạp vì nó chịu tác động của nhiều nhân tố. Để có quyết định đúng đắn, nhanh chóng và kịp thời trong tình huống này nhất thiết các nhà quản trị phải sử dụng đến thông tin thích hợp để phân tích và đánh giá ảnh hưởng của quyết định đó đến lợi nhuận của toàn công ty.

Tuy nhiên, việc xem xét một quyết định có nên loại bỏ hay tiếp tục duy trì một bộ phận sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp thường có nhiều phương án khác nhau. Thực tế có nhiều doanh nghiệp đã thay thế bằng việc chuyển hướng kinh doanh sang các sản phẩm khác. Do vậy, tùy tình hình của từng doanh nghiệp mà nhà quản trị ra quyết định cụ thể.

**\* Quyết định tự sản xuất chi tiết sản phẩm hay mua ngoài:** Hầu hết các sản phẩm được sản xuất từ những thành phần riêng lẻ, sau đó với quy trình công nghệ của riêng mình, những thành phần này được phối hợp với nhau tạo ra sản phẩm mới. Những nguyên liệu rời này có thể mua sẵn ngoài thị trường của những công ty chuyên sản xuất như nhà máy Đường, hay các sản phẩm khác như: Bột mì, chất tạo màu, hương liệu... Như vậy, nhà quản trị sẽ phải quyết định nên tự sản xuất hay mua ngoài thì có lợi hơn. Các căn cứ để lựa chọn việc tự sản xuất hay mua ngoài đó bao gồm những căn cứ sau:

Lợi nhuận thuần của các phương án mang về, theo căn cứ này thì những phương án nào có thu nhập thuần cao nhất sẽ được xem xét lựa chọn.

Khả năng sản xuất của các doanh nghiệp đó gắn với tình hình tài chính, đồng thời cần xem xét khả năng sản xuất gắn với các quyết định dài hạn.

Khả năng cung ứng của nhà cung cấp cũng cần được phân tích trong mối quan hệ dài hạn.

Chất lượng của sản phẩm khi lựa chọn phương án tự sản xuất hay mua ngoài. Các vấn đề về giải quyết công ăn việc làm cho người lao động, ô nhiễm môi trường.

Nguyên tắc để đi đến quyết định tự sản xuất hay mua ngoài là chi phí sản xuất phải nhỏ hơn chi phí mua ngoài thì lựa chọn phương án tự sản xuất và ngược lại. Mặt khác, còn phải xem xét đến các chi phí cơ hội nếu không tự sản xuất thì bộ phận hiện đang sản xuất các linh kiện, chi tiết đó sẽ như thế nào, nó có được sử dụng nữa hay không. Giả sử như bộ phận đó sẽ được chuyển sang sản xuất mặt hàng khác, sử dụng để cho thuê hoặc với các mục đích khác, thì lợi nhuận hàng năm nó mang lại cho doanh nghiệp là bao nhiêu. So sánh chi phí tiết kiệm được của tự sản xuất với mua ngoài, nếu số lợi nhuận đó lớn hơn chi phí tiết kiệm được thì lại chọn phương án mua ngoài linh kiện, chi tiết, vật liệu hay bao bì đóng gói.

**\* Quyết định tiếp tục chế biến để sản xuất sản phẩm hay bán bán thành phẩm:** Một số sản phẩm và ngành nghề sản xuất có đặc điểm sản xuất theo từng giai đoạn và có thể tính giá thành từng bước, từng phân xưởng và có thể bán bán thành phẩm ở các khâu. Ví dụ như công ty Hải Hà, công ty Hải Châu... có thể bán bán thành phẩm là mạch nha, nhưng cũng có thể bán thành phẩm là kẹo cứng... ra thị trường. Khi đó nhà quản trị cần cân nhắc xem cần sản xuất tiếp hay bán bán thành phẩm luôn. Trong trường hợp này cần dựa vào những căn cứ sau để lựa chọn:

Nếu thu nhập tăng thêm lớn hơn chi phí tăng thêm khi tiếp tục sản xuất thì tiếp tục sản xuất.

Nếu thu nhập tăng thêm nhỏ hơn chi phí tăng thêm khi tiếp tục sản xuất thì nên bán bán thành phẩm.

Các khoản chi phí sẽ tăng thêm khi doanh nghiệp tiếp tục sản xuất được gắn với điều kiện tính chất của doanh nghiệp, khả năng sản xuất của doanh nghiệp.

Khả năng bán hàng của doanh nghiệp khi kết thúc sản xuất sản phẩm ở giai đoạn cuối cùng.

Việc giải quyết công ăn việc làm cho người lao động, đồng thời xem xét vấn đề ô nhiễm môi trường và các quan hệ khác.

Nguyên tắc chung đi đến quyết định tiếp tục chế biến thêm để ra thành phẩm rồi mới bán hay bán ngay bán thành phẩm là phương án nào có tổng lợi nhuận của toàn doanh nghiệp tăng lên thì chọn. Tuy nhiên, để có thông tin đó có thể bằng nhiều cách để tính toán, nhưng cách xác định và phân tích các thông tin thích hợp là nhanh chóng và ngắn gọn nhất.

*Phương pháp chung của cách phân tích các thông tin thích hợp là:*

- Xác định giá bán cho từng loại sản phẩm cộng sinh ở giai đoạn cuối cùng (thành phẩm).
- Xác định giá bán của thành phẩm tại điểm tách hoặc ở từng giai đoạn mà doanh nghiệp có ý định bán.
- Tính chênh lệch giá bán hàng của thành phẩm và bán thành phẩm...
- Xác định chi phí tăng thêm của quá trình tiếp tục chế biến và thành phẩm (nguyên vật liệu, nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung).
- Chi phí khác tiết kiệm được do chấm dứt quá trình chế biến nếu bán ngay bán thành phẩm.
- Tính toán lãi (lỗ) tăng thêm do quá trình tiếp tục chế biến ra thành phẩm và ra quyết định. [14]

$$\begin{array}{ccccccc}
 \text{Lãi (lỗ) tăng} & & \text{Chênh lệch giá} & & \text{Chi phí tăng thêm} & & \text{Chi phí khác tiết} \\
 \text{thêm do tiếp} & & \text{bán của thành} & & \text{của quá trình tiếp} & & \text{kiệm được nếu} \\
 \text{tục chế biến ra} & = & \text{phẩm với bán} & - & \text{tục chế biến ra} & - & \text{ngừng chế biến} \\
 \text{thành phẩm} & & \text{thành phẩm} & & \text{thành phẩm} & & \\
 \end{array} \quad (1.26)$$

Như vậy, với các tình huống như trên, khi vận dụng vào các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo sẽ là thông tin rất hữu ích của kế toán quản trị chi phí với các nhà quản trị, vì ngành sản xuất bánh kẹo vốn là một ngành có tính chất sản phẩm nhiều công đoạn, doanh nghiệp có thể lựa chọn việc mua ngoài nguyên liệu hay tự sản xuất.

b, Thông tin kế toán quản trị chi phí trong việc ra các quyết định dài hạn

Quyết định dài hạn là những quyết định thường liên quan đến thời hạn trên một năm hoặc nhiều chu kỳ sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Các quyết định dài hạn thường liên quan đến vốn đầu tư dài hạn, thời gian thu hồi vốn đầu tư, do

vậy khi phân tích cần phải xét trong cả một khoản thời gian dài để thu hồi vốn. Vì dự án chiếm thời gian dài nên khó thay đổi và chịu chi phối bởi các yếu tố về môi trường kinh doanh, yếu tố chính trị, quan hệ quốc tế của tổng thể nền kinh tế, ngoài ra còn liên quan đến thu nhập của nhiều kỳ kinh doanh và phụ thuộc vào chu kỳ sản xuất kinh doanh của từng doanh nghiệp cụ thể. Do vậy, việc phân tích, đánh giá để cung cấp thông tin cho nhà quản trị của kế toán quản trị chi phí là rất quan trọng, cần phải dựa trên những căn cứ quan trọng đó là chi phí bỏ ra để có được dự án, từ đó làm căn cứ lựa chọn dự án có hiệu quả hơn về mặt chi phí đầu tư. Như vậy, *quyết định dài hạn là những quyết định mang tính chất kế hoạch dài hạn, thường liên quan đến việc thay đổi khả năng sản xuất của doanh nghiệp*. Do vậy, để có thể đưa ra các quyết định lựa chọn phù hợp cho doanh nghiệp, kế toán quản trị chi phí cần phải sử dụng các phương pháp chủ yếu sau để đánh giá lựa chọn và ra các quyết định dài hạn trong doanh nghiệp.

*Phương pháp giá trị hiện tại thuần (giá trị hiện tại ròng) NPV*: Giá trị hiện tại thuần là hiệu số của giá trị hiện tại dòng doanh thu trừ đi giá trị hiện tại dòng chi phí tính theo lãi suất chiết khấu lựa chọn. Khái niệm giá trị hiện tại thuần được sử dụng phân tích khả năng sinh lời của một dự án đầu tư.

*Phương pháp tỷ lệ hoàn vốn nội bộ*: Tỷ lệ hoàn vốn nội bộ (IRR) Là tỷ lệ khấu trừ được sử dụng trong tính toán nguồn vốn để quy giá trị thuần của dòng tiền hiện tại của một dự án cụ thể về 0. Hiểu một cách chung nhất, tỷ lệ hoàn vốn nội bộ càng cao thì khả năng thực thi dự án càng cao. IRR còn được sử dụng để đo lường, sắp xếp các dự án có triển vọng theo thứ tự, từ đó khiến cho công ty có thể dễ dàng hơn trong việc cân nhắc nên thực hiện dự án nào. Nếu giả định rằng tất cả các yếu tố khác của dự án là như nhau thì dự án nào có tỷ lệ hoàn vốn nội bộ cao nhất thì dự án đó có thể được ưu tiên thực hiện trước. IRR đôi khi còn được gọi là tỷ suất hoàn vốn kinh tế. Có thể coi IRR là tốc độ tăng trưởng mà một dự án có thể tạo ra được. Vì tỷ lệ hoàn vốn nội bộ thực tế của một dự án khi thực hiện xong luôn khác với tỷ lệ ước tính nên một dự án có tỷ lệ IRR tương đối cao so với các dự án khác thì vẫn có khả năng sẽ tạo ra tăng trưởng cao hơn.

*Phương pháp kỳ hoàn vốn:* Phương pháp này chú trọng đến một chỉ tiêu gọi là kỳ hoàn vốn. Kỳ hoàn vốn có thể hiểu đó là độ dài thời gian cần thiết đối với một dự án đầu tư để bù lại chi phí ban đầu của dự án từ các khoản thu tiền mặt mà nó sinh ra.

Vai trò của kế toán quản trị chi phí trong quá trình ra quyết định là cung cấp những thông tin thích hợp cho các nhà quản lý để ra quyết định. Các nhà quản lý sử dụng thông tin được cung cấp để so sánh, đánh giá các phương án và ra quyết định. Để thuận lợi cho việc ra quyết định thì thông tin chi phí là rất quan trọng trong việc cung cấp cơ sở để nhà quản trị ra quyết định.

### **1.3. Tổ chức kế toán quản trị chi phí của một số nước phát triển và bài học kinh nghiệm cho Việt Nam**

Kế toán quản trị đã hình thành, phát triển vô cùng nhanh chóng về lý luận, thực tiễn trong các nền kinh tế trên thế giới. Quá trình đó vừa tạo nên những điểm chung và khuynh hướng riêng của mỗi doanh nghiệp và ở từng quốc gia.

#### **1.3.1. Tổ chức kế toán quản trị chi phí của một số nước phát triển**

##### **1.3.1.1. Tổ chức kế toán quản trị chi phí của Mỹ**

Ở Mỹ, không thiết kế một hệ thống kế toán thống nhất cho các doanh nghiệp mà chỉ sử dụng các nguyên tắc kế toán để doanh nghiệp căn cứ vào đó để thiết kế một hệ thống kế toán phù hợp với đặc điểm hoạt động và yêu cầu quản lý của doanh nghiệp. Như đã trình bày, kế toán quản trị không mang tính pháp lệnh, do đó có doanh nghiệp thực hiện và có doanh nghiệp không tiến hành kế toán quản trị. Mặt khác, do tính chất linh hoạt của kế toán quản trị mà trong các doanh nghiệp có nhiều mô hình khác nhau. Việc phân loại chi phí sản xuất kinh doanh trong kế toán quản trị ở Mỹ chủ yếu phân loại theo: biến phí và định phí và mối quan hệ: chi phí - sản lượng - lợi nhuận trong quá trình kinh doanh. Đây là công việc thường xuyên của các nhà quản trị doanh nghiệp. Ngoài việc tập trung vào phân loại chi phí để hiểu rõ hơn về chi phí trong các quyết định của các nhà quản lý doanh nghiệp, kế toán quản trị Mỹ còn sử dụng rộng rãi khái niệm lợi nhuận góp trong việc tính toán các thông số làm cơ sở cho việc ra các quyết định điều hành, cũng như lập kế hoạch của nhà quản lý. [21, tr67]

Đối với phân bổ chi phí sản xuất chung, hiện nay các doanh nghiệp của Mỹ chủ yếu áp dụng phương pháp phân bổ chi phí dựa theo hoạt động (phương pháp ABC). Căn cứ vào các hoạt động khác nhau, chi phí sẽ được lựa chọn để phân bổ theo từng đối tượng chịu chi phí.

#### 1.3.1.2. Tổ chức kế toán quản trị chi phí của Pháp

Kế toán quản trị trong doanh nghiệp sản xuất ở các nước châu Âu như Pháp, Đức, Tây Ban Nha... có đặc trưng gắn kết chặt chẽ với kế toán tài chính, đề cao thông tin kiểm soát nội bộ và có sự ảnh hưởng đáng kể của Nhà nước. Về hoạt động của bộ máy kế toán đã phân chia kế toán doanh nghiệp làm hai bộ phận rõ rệt: Kế toán tổng hợp và Kế toán phân tích.

Kế toán tổng hợp hoạt động có tính chất bắt buộc theo quy định của Nhà nước, các báo cáo cũng như quy trình hạch toán được hướng dẫn tương đối rõ ràng. Hệ thống tài khoản được phân chia là 9 loại, trong đó từ loại 1 đến loại 8 được sử dụng cho kế toán tổng hợp. Riêng nhóm tài khoản loại 9 thì được sử dụng cho kế toán phân tích.

Kế toán phân tích không có tính chất bắt buộc đối với các doanh nghiệp, nó ghi chép tình hình chi phí thu nhập, kết quả của từng hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp theo từng khâu và từng loại sản phẩm dịch vụ, từng loại giá phí và giá thành từng loại sản phẩm. Nhờ đó nhà quản lý kiểm soát được một cách có hiệu quả tình hình hoạt động của doanh nghiệp. Đối tượng kế toán phân tích là: Chi phí của từng trung tâm phân tích và giá thành của từng sản phẩm dịch vụ. [21, tr69]

Việc sử dụng hệ thống tài khoản để phân loại hai nội dung của kế toán cũng cho thấy tư tưởng của các nhà quản lý lúc đó về sự phân chia kế toán tài chính và kế toán quản trị nhằm phục vụ hai nhóm đối tượng người dùng khác nhau.

#### 1.3.1.3. Tổ chức kế toán quản trị chi phí của các nước đang phát triển Châu Á

Hầu hết các nước đang phát triển thuộc châu Á đã có nền kinh tế thị trường, vận hành dưới sự điều tiết của Nhà nước, do vậy, có khá nhiều điểm chung với thị trường ở Việt Nam. Quy mô của các doanh nghiệp được phổ dài ở cả các dạng nhỏ, vừa và các tập đoàn đa quốc gia. Do sự đa dạng về loại hình doanh nghiệp nên cách thức tổ chức kế toán quản trị của các doanh nghiệp này cũng rất đa dạng,



một phần được thừa hưởng kinh nghiệm quản trị của các công ty nước ngoài, một phần do các doanh nghiệp tự tổ chức và rút kinh nghiệm trong khi có nhiều công ty cũng không tỏ thái độ quan tâm đến kế toán quản trị. Như vậy, về cơ bản, những nước đang phát triển thuộc châu Á đều lựa chọn cho mình một hướng đi đó là vừa tiếp cận vừa điều chỉnh, có lẽ đây cũng là mô hình mà các doanh nghiệp Việt Nam cần quan tâm và học hỏi.

### ***1.3.2. Bài học kinh nghiệm tổ chức kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp sản xuất bán kẹo của Việt Nam***

Từ việc nghiên cứu một số mô hình kế toán quản trị của các nước phát triển, mặc dù đều có mục đích chung là cung cấp thông tin cho các nhà quản trị ra quyết định, nhưng tại mỗi giai đoạn phát triển, với các đặc điểm kinh tế chính trị khác nhau thì các mô hình cũng đều có những nét rất riêng của mình để các doanh nghiệp đi sau có thể từ đó học hỏi và rút kinh nghiệm khi triển khai kế toán quản trị tại đơn vị mình. Cụ thể:

Kế toán Mỹ thực hiện mô hình kế toán hỗn hợp. Hệ thống kế toán pháp có sự tách bạch giữa kế toán tổng hợp và kế toán phân tích. Kế toán phân tích của Pháp phân chia tổ chức thành các trung tâm trách nhiệm và sử dụng hệ thống tài khoản phản chiếu. Các chi phí trực tiếp được đưa thẳng vào các giá phí, các chi phí gián tiếp được đưa vào trung tâm sau đó mới phân bổ vào các giá phí. Kế toán quản trị Mỹ chú trọng việc chi tiết hoá các tài khoản và sử dụng cách phân loại chi phí thành biến phí và định phí để lập báo cáo đánh giá trách nhiệm quản lý. Kế toán phân tích thường phân tích tình hình thực hiện chi phí doanh thu kết quả theo từng trung tâm.

So với kế toán quản trị của Pháp thì kế toán quản trị tại Mỹ chú trọng đến công tác lập dự toán, xây dựng các mục tiêu cụ thể trong thời kỳ ngắn hạn; Sử dụng nhiều phương pháp để lượng hoá thông tin kế toán hơn, để phân tích diễn giải và lựa chọn các phương án sản xuất kinh doanh, do đó có tính thuyết phục và đáp ứng nhu cầu quản trị cao hơn; Làm rõ được thông tin quản trị trong các chức năng của nhà quản trị và kết cấu, nội dung của kế toán quản trị Mỹ hướng đến mục đích đáp ứng thông tin cho từng chức năng đó. Trong phân bổ chi phí,

kế toán quản trị của Mỹ lựa chọn phương pháp ABC, đây là phương pháp được áp dụng phổ biến trong các doanh nghiệp của Mỹ, việc sử dụng này còn được tích hợp như một chức năng tiêu chuẩn trong các phần mềm ERP có xuất xứ từ Mỹ như: Oracle, SAP...

Như vậy, qua việc tiếp thu bài học kinh nghiệm trong việc tổ chức kế toán quản trị của các nước trên thế giới sẽ giúp cho các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam thấy được những sai lầm cũng như thành công của các doanh nghiệp đi trước để từ đó rút kinh nghiệm trong quá trình vận dụng kế toán quản trị nói chung và kế toán quản trị chi phí nói riêng vào doanh nghiệp của mình.

Với hệ thống kế toán Pháp trong đó có đề cập việc sử dụng hệ thống tài khoản để tổ chức kế toán quản trị cũng là một sai lầm mà các doanh nghiệp bánh kẹo nên tránh mắc phải khi tổ chức, vì khi sử dụng hệ thống tài khoản kế toán để chi tiết hóa các thông tin quản trị sẽ rất dễ dẫn đến sự sụp đổ của hệ thống kế toán tài chính trong tương lai, nhất là khi doanh nghiệp có sử dụng phần mềm kế toán thì việc sử dụng kết hợp các danh mục vệ tinh để chi tiết hóa các thông tin chi phí lại cho hiệu quả cao hơn rất nhiều cách làm cũ.

Với một số bài học kinh nghiệm rút ra từ các nước đã triển khai lâu đời kế toán quản trị cho thấy bài học kinh nghiệm với các doanh nghiệp bánh kẹo Việt Nam là tổ chức kế toán quản trị chi phí bao gồm những nội dung cơ bản cần phải có sau: Tổ chức phân loại chi phí, xác định đối tượng chịu chi phí, xây dựng hệ thống định mức và dự toán, tổ chức hệ thống thông tin phục vụ cho việc ra các quyết định kinh doanh.

## KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

Trên cơ sở đưa ra các khái niệm, bản chất của tổ chức kế toán quản trị chi phí trong chương này đã cho thấy tổ chức kế toán quản trị chi phí là một phần quan trọng trong hệ thống thông tin kế toán quản trị. Thông qua phần lý luận chung, luận án đã trình bày được vai trò của tổ chức kế toán quản trị chi phí trong việc cung cấp thông tin cho đối tượng sử dụng thông tin thường xuyên và quan trọng của kế toán quản trị chi phí là các nhà quản trị trong nội bộ của doanh nghiệp.

Cũng qua phần lý luận chung đã chỉ rõ nội dung tổ chức kế toán quản trị chi phí vai trò của tổ chức kế toán quản trị chi phí trong việc điều hành và quản trị doanh nghiệp.

Luận án cũng đã nêu ra được kinh nghiệm triển khai tổ chức kế toán quản trị của các nước phát triển trên thế giới, từ đó làm bài học kinh nghiệm trong việc triển khai ứng dụng kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp bán lẻ của Việt Nam.

Với các cơ sở lý luận chung về những nội dung tổ chức kế toán quản trị chi phí, luận án đã tổng kết các quan điểm về quản trị chi phí hiện đại như xây dựng các trung tâm phí, các phương pháp quản trị chi phí hiện đại như phương pháp ABC, TC, KC từ đó ứng dụng các mô hình kế toán quản trị như mô hình độc lập, liên kết... làm tiền đề cho việc đưa ra các mô hình cụ thể cho các doanh nghiệp bán lẻ của Việt Nam.

## CHƯƠNG 2

# THỰC TRẠNG TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT BÁNH KẸO CỦA VIỆT NAM

### **2.1. Tổng quan về ngành sản xuất bánh kẹo của Việt Nam**

#### ***2.1.1. Lịch sử phát triển và đặc trưng của ngành sản xuất bánh kẹo của Việt Nam***

##### **2.1.1.1. Lịch sử phát triển của ngành sản xuất bánh kẹo Việt Nam**

Bánh kẹo là một trong những ngành có thời gian hình thành và phát triển lâu dài của Việt Nam, đây là một trong những lĩnh vực sản xuất mang nặng tính truyền thống văn hóa, nó gắn liền với thói quen sinh hoạt của người dân. Trong quá trình phát triển của mình, ngành bánh kẹo đã trải qua những giai đoạn sau:

*Giai đoạn thứ nhất:* Giai đoạn trước năm 1954, giai đoạn này ngành bánh kẹo chủ yếu được sản xuất theo mô hình nhỏ lẻ, manh mún, tổ chức sản xuất theo kiểu gia đình hơn là một công ty, thị trường cũng chủ yếu trong phạm vi rất hẹp, mỗi khu vực đều có các xưởng sản xuất bánh kẹo để phục vụ riêng thị trường khu vực đó. Như vậy, giai đoạn này có thể thấy về tổ chức sản xuất có đặc trưng là nhỏ lẻ, manh mún, về thị trường tiêu thụ mang tính địa phương và ít có sự cạnh tranh.

*Giai đoạn thứ hai:* Giai đoạn sau 1954 đến 1986, đây là giai đoạn Việt Nam có nền kinh tế theo mô hình kế hoạch hóa tập trung, các doanh nghiệp được thành lập để phục vụ cho nhu cầu của người dân theo chỉ tiêu kế hoạch của Nhà nước giao, bánh kẹo cũng không nằm ngoài hệ thống đó, như vậy, đến giai đoạn này, sản xuất bánh kẹo của Việt Nam đã bắt đầu được tổ chức có quy mô hơn, thị trường cung ứng sản phẩm rộng hơn, nhưng sức ép cạnh tranh chưa có vì tất cả sản phẩm sản xuất ra đã được Nhà nước bao tiêu hết.

*Giai đoạn thứ ba:* Giai đoạn từ năm 1986 đến nay, sau khi Việt Nam chính thức có nền kinh tế thị trường, các doanh nghiệp thực sự được tự do hoạt động sản xuất kinh doanh cũng như sức ép cạnh tranh với các sản phẩm khác đa dạng hơn,

nhất là sau khi Việt Nam gia nhập WTO thì sự cạnh tranh đó không chỉ bó hẹp trong việc tổ chức sản xuất nữa mà còn là sự cạnh tranh về tổ chức quản lý như thế nào để hiệu quả và mang lại nhiều lợi nhuận hơn. Cũng trong giai đoạn sau khi gia nhập WTO, bánh kẹo là một trong những ngành có tốc độ tăng trưởng cao và ổn định tại Việt Nam. Cùng với việc các cơ sở sản xuất nhỏ lẻ đang bị thu hẹp dần thì các công ty bánh kẹo lớn trong nước ngày càng khẳng định được vị thế quan trọng của mình trên thị trường với sự đa dạng trong sản phẩm, chất lượng và mẫu mã ngày càng được nâng cao, phù hợp với khẩu vị của người Việt Nam, cạnh tranh rất tốt với hàng nhập khẩu.

Ngoài ra, một đặc điểm khá quan trọng của ngành bánh kẹo đó là nguyên vật liệu đầu vào nhập khẩu của ngành bánh kẹo chiếm tỷ trọng khá lớn, trong đó bột mì (nhập khẩu gần như toàn bộ), đường (nhập khẩu một phần). Chính vì vậy, sự tăng giá của các nguyên vật liệu này trên thị trường thế giới trong thời gian gần đây, và khả năng tăng tiếp trong thời gian tới sẽ gây ảnh hưởng nhất định đến giá thành sản phẩm bánh kẹo. Hiện nay, trong bối cảnh giá các nguyên vật liệu đầu vào chủ yếu là đường và bột mì có xu hướng tăng cao dẫn tới giá thành của các sản phẩm bánh kẹo sẽ bị đội lên, tất yếu việc tăng giá bán là điều khó tránh.

Tuy nhiên, do kinh tế Việt Nam phục hồi khá tốt sau khủng hoảng kinh tế toàn cầu năm 2008, trong khi lạm phát được duy trì ở mức chấp nhận được. Ngoài ra, dân số với quy mô lớn, cơ cấu dân số trẻ, tỷ lệ dân cư thành thị tăng khá cũng khiến cho Việt Nam trở thành một thị trường tiềm năng về tiêu thụ hàng lương thực thực phẩm trong đó có bánh kẹo. Theo ước tính của BMI, sản lượng bánh kẹo tại Việt Nam năm 2010 sẽ đạt khoảng 100.400 tấn. Dự kiến tăng trưởng về doanh số năm 2011 là 10%, cao hơn so với con số 5,43% và 6,12% của năm 2009 và 2010. [25, tr1]

Hiện nay, trong số các doanh nghiệp bánh kẹo lớn của Việt Nam thì có 4 doanh nghiệp bánh kẹo gồm: Bibica, Hải Hà, Kinh đô miền Bắc và Kinh đô miền Nam (tác giả thống kê trên 2 sàn giao dịch chứng khoán Hà Nội và Hồ Chí Minh)

đã niêm yết trên sàn giao dịch chứng khoán. Các doanh nghiệp này đã khẳng định được thương hiệu gắn với các dòng sản phẩm chủ lực của mình và cạnh tranh khá tốt với hàng ngoại nhập. Tuy nhiên, các doanh nghiệp này đang phải đối mặt với việc chi phí sản xuất tăng cao trong khi giá bán tăng chậm để cạnh tranh, điều này có thể gây ảnh hưởng nhất định đến lợi nhuận doanh nghiệp. [26]

#### 2.1.1.2. Đặc trưng cơ bản của ngành sản xuất bánh kẹo của Việt Nam

Ngành bánh kẹo về mặt bản chất thì cũng giống như các lĩnh vực sản xuất khác, quy trình quản lý và tác nghiệp chung về cơ bản là giống nhau. Dù vậy, cũng có những đặc điểm sau: [25, tr1]

*Thứ nhất:* Nguyên vật liệu đầu vào chính của ngành bánh kẹo bao gồm bột mì, đường, còn lại là sữa, trứng và các nguyên vật liệu khác. Trong đó, nguyên vật liệu phải nhập khẩu là bột mì (gần như toàn bộ), và đường (nhập một phần), hương liệu và một số chất phụ gia, chiếm tỷ trọng khá lớn trong giá thành. Chính vì vậy sự biến động của giá bột mì, đường trên thị trường thế giới sẽ có những tác động nhất định đến giá thành của bánh kẹo.

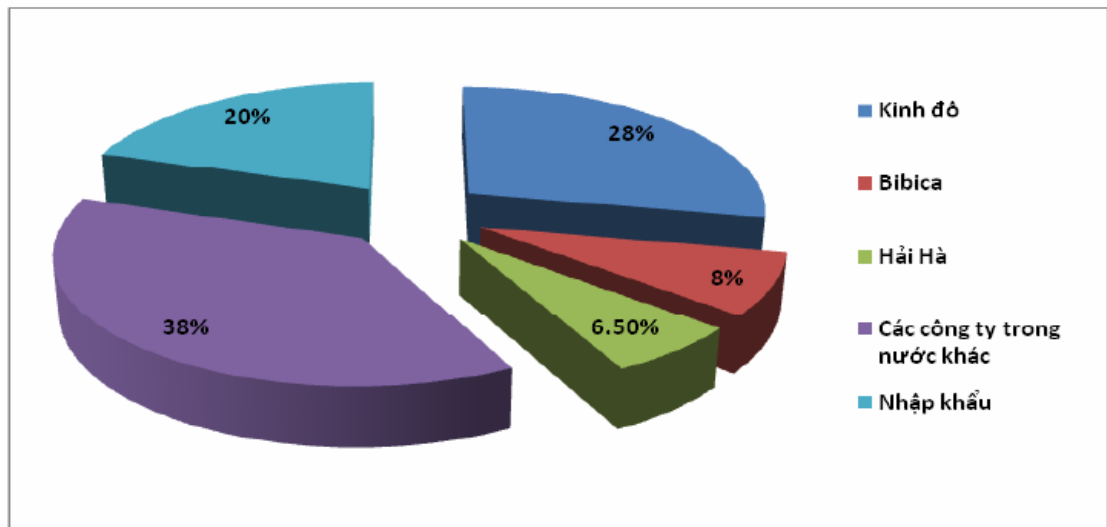
*Thứ hai:* Thị trường bánh kẹo Việt Nam có tính chất mùa vụ khá rõ nét. Sản lượng tiêu thụ thường tăng mạnh vào thời điểm từ tháng 8 Âm lịch (tết Trung thu) đến tết Nguyên đán với các mặt hàng chủ lực mang hương vị truyền thống Việt Nam như bánh trung thu, kẹo cứng, mềm, bánh qui cao cấp, các loại mứt... Trong khi đó, sản lượng tiêu thụ bánh kẹo khá chậm vào thời điểm sau tết Nguyên đán và mùa hè do khí hậu nắng nóng.

*Thứ ba:* Dây chuyền công nghệ sản xuất bánh kẹo của các doanh nghiệp khá hiện đại và đồng đều, đều được nhập khẩu từ các quốc gia nổi tiếng về sản xuất bánh kẹo như công nghệ cho bánh phủ socola (Hà quốc), công nghệ bánh quy (Đan mạch, Anh, Nhật)...

*Thứ tư:* Việt Nam là một thị trường tiềm năng với tốc độ tăng trưởng cao (10% - 12%) so với mức trung bình trong khu vực (3%) và trung bình của thế giới (1% - 1,5%). Nguyên nhân là do mức tiêu thụ bánh kẹo bình quân của Việt Nam

hiện nay vẫn khá thấp (1,8kg/người/năm) so với trung bình của thế giới (2,8kg/người/năm).

Hiện nay, với quy mô dân số gần 90 triệu dân, Việt Nam trở thành một thị trường tiêu thụ bánh kẹo rất tiềm năng không chỉ đối với doanh nghiệp trong nước mà cả các công ty nước ngoài. Theo ước tính, hiện có khoảng gần 40 doanh nghiệp trong nước, hàng trăm cơ sở sản xuất nhỏ và một số công ty nhập khẩu bánh kẹo nước ngoài đang tham gia thị trường. Các doanh nghiệp trong nước với một loạt các tên tuổi lớn như Kinh đô, Bibica, Hải Hà, Hữu Nghị, Orion Việt Nam ước tính chiếm tới 75% - 80% thị phần còn bánh kẹo ngoại nhập chỉ chiếm 20% - 25%. Các doanh nghiệp trong nước ngày càng khẳng định được vị thế quan trọng của mình trên thị trường với sự đa dạng trong sản phẩm (cho nhiều đối tượng khách hàng khác nhau), chất lượng khá tốt, phù hợp với khẩu vị của người Việt Nam. Trong khi đó, các cơ sở sản xuất nhỏ lẻ đang dần dần bị thu hẹp về quy mô sản xuất do vốn ít, công nghệ lạc hậu, thiếu sự đảm bảo về chất lượng vệ sinh an toàn thực phẩm. [25, tr3]



**Đồ thị 2.1: Thị phần các công ty bánh kẹo**

*Nguồn: Công Ty Cổ Phần Chứng Khoán Trí Việt (TVSC)*

Trong thập kỷ trước, phần lớn bánh kẹo lưu thông trên thị trường nước ta đều là hàng nhập khẩu của Trung Quốc, Thái Lan và Malaysia. Tuy nhiên thời

gian gần đây, các thương hiệu bánh kẹo trong nước đã bắt đầu phát triển và khẳng định được tên tuổi tại thị trường nội địa lẫn xuất khẩu nhờ chất lượng tốt, giá thành ổn định hơn so với hàng nhập khẩu. Ưu thế của các doanh nghiệp trong nước có được là do các nguyên nhân về giá thành các sản phẩm trong nước thường rẻ hơn do chi phí đầu vào thấp, sản phẩm am hiểu văn hóa và phong cách tiêu dùng của người dân Việt Nam hơn, ngoài ra yếu tố về tỷ giá cũng đóng vai trò đẩy mạnh xuất khẩu và giảm nhập khẩu các sản phẩm bánh kẹo. Điều này đã tạo cơ hội để các doanh nghiệp chiếm lĩnh thị trường nội địa.

Như vậy, trước những lợi thế về giá rẻ, về chất lượng và minh bạch về thông tin, nguồn gốc rõ ràng, bánh kẹo nội đang có ưu thế trong cuộc chiến giành thị phần. Nếu như những quy định về nhãn mác hàng hóa nhập khẩu được quản lý chặt chẽ hơn, ràng buộc nhiều hơn về việc dán tem nhập khẩu với các ghi chú bắt buộc phải có như đơn vị nhập khẩu, nơi sản xuất, hạn sử dụng, ngày sản xuất và tích cực chống nhập lậu dạng tiểu ngạch... thì bánh kẹo nội có thể sẽ tăng thị phần nhiều hơn.

### ***2.1.2. Khái quát về đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh và tổ chức bộ máy quản lý trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam***

#### **2.1.2.1. Đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh**

Trong mỗi doanh nghiệp khác nhau, việc tổ chức công tác kế toán hoàn toàn chịu sự chi phối của hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Để có thể phát huy tốt nhất vai trò của kế toán quản trị trong doanh nghiệp thì việc cần thiết là phải hiểu rõ đặc điểm sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp cần áp dụng. Trong sản xuất kinh doanh bánh kẹo, thường có những đặc điểm cơ bản sau:

*Một là: Sản xuất bánh kẹo thường mang tính liên hợp.* Khác biệt lớn nhất đối với các ngành nghề sản xuất khác đó là tình kế thừa trong sản phẩm của bánh kẹo. cùng một nguyên liệu đầu vào nhưng trong chuỗi quá trình sản xuất có thể cho ra đời nhiều loại sản phẩm khác nhau. Đôi khi, việc dừng ở giữa công đoạn của một



sản phẩm này có thể lại cho ra một sản phẩm mới. Việc pha trộn giữa các sản phẩm khác nhau sẽ tạo ra một sản phẩm mới. Đây là một đặc điểm có lẽ chỉ trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo mới có.

*Hai là: Chất lượng của từng loại sản phẩm rất đa dạng.* Kinh doanh bánh kẹo không chỉ đa dạng và phong phú về chủng loại sản phẩm mà còn đa dạng về chất lượng của từng sản phẩm khác nhau tùy thuộc vào nhu cầu của khác hàng. Nói như vậy, không có nghĩa là các công ty sản xuất ra những sản phẩm kém chất lượng, ở đây có nghĩa là cùng một loại sản phẩm (bánh trung thu) thì có nhiều bậc giá khác nhau với những nguyên liệu cao cấp hơn cho những sản phẩm đắt tiền hơn.

*Ba là: Hoạt động kinh doanh bánh kẹo có mang tính thời vụ.* Hiển nhiên là như vậy, thông thường vào các dịp lễ, tết thì nhu cầu về sản phẩm bánh kẹo thường tăng cao, có những lúc các doanh nghiệp không thể dự báo chính xác được nhu cầu của người dùng dẫn đến hiện tượng khan hàng hoặc dư thừa hàng.

Như vậy, vấn đề đặt ra cho các nhà quản trị là phải nghiên cứu kỹ các quy luật và sự tác động của những quy luật đến hoạt động kinh doanh, từ đó chủ động tìm biện pháp hữu hiệu để khắc phục những tác động bất lợi của chúng và phát huy những tác động có lợi nhằm phát triển hoạt động kinh doanh hiệu quả hơn.

*Bốn là: Đặc điểm tổ chức sản xuất phải gắn với vùng nguyên liệu.* Mặc dù, sản phẩm của bánh kẹo được chế tạo từ nhiều thành phần khác nhau, nhưng có một số dòng sản phẩm của các công ty bánh kẹo có xuất xứ từ nông nghiệp thuần túy như nguyên liệu Sữa, Đường, Bột mì... vì vậy, khi tiến hành xây dựng nhà máy, các doanh nghiệp luôn phải chú trọng đến nguồn cung nguyên vật liệu và những nhân tố ảnh hưởng đến nguồn cung này.

*Năm là: Sản xuất bánh kẹo đòi hỏi việc sử dụng nguồn lao động trực tiếp lớn.* Sản phẩm của bánh kẹo là sản phẩm hữu hình, quá trình sản xuất cần phải có sự can thiệp trực tiếp của công nhân sản xuất. Trong giai đoạn trước đây thì toàn bộ

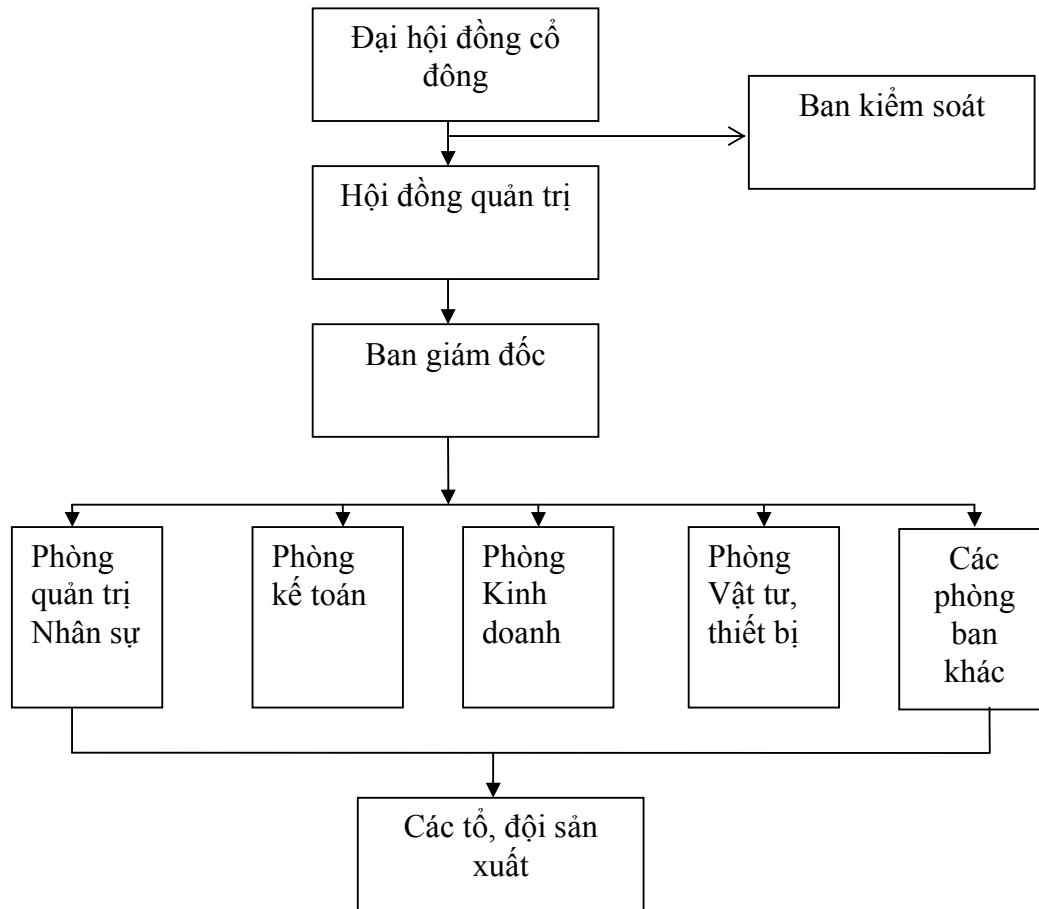
phần việc là do công nhân trực tiếp sản xuất, tuy nhiên, hiện nay khi công nghệ cao được ứng dụng như máy móc thiết bị tự động thì công việc của người lao động được cắt giảm đáng kể, nhưng vẫn cần phải có lượng lớn người lao động tham gia trực tiếp vào các khâu sản xuất sản phẩm.

Như vậy, với đặc điểm này, các nhà quản trị luôn phải đối mặt với những khó khăn về chi phí lao động trực tiếp là khá cao, việc giảm thiểu loại chi phí này đôi khi có tác động lớn đến chất lượng và số lượng sản phẩm sản xuất ra. Ngoài ra, việc khó khăn trong công tác tuyển dụng nhân công cũng là một gánh nặng cho doanh nghiệp. Trong các điều kiện kinh doanh theo mùa vụ như vào các dịp tết, lễ nhu cầu nhân lực tăng cao, điều này chính là một thách thức lớn đối với các nhà quản trị.

#### 2.1.2.2. Đặc điểm tổ chức bộ máy quản lý của các công ty bánh kẹo

Hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp là lợi nhuận, đó là mục tiêu và cũng là định hướng phấn đấu cho các nhà quản trị. Do vậy, để đạt được lợi nhuận thì các nhà quản trị phải quan tâm làm sao để giảm thiểu tối đa các loại chi phí, và tăng được doanh thu bán hàng, sự chênh lệch giữa đầu vào và đầu ra càng lớn thì lợi nhuận doanh nghiệp đạt được càng cao. Như vậy, mọi sự thay đổi của kế toán quản trị chi phí, doanh thu sẽ có ảnh hưởng và tác động hai chiều tới cách thức tổ chức quản lý trong doanh nghiệp.

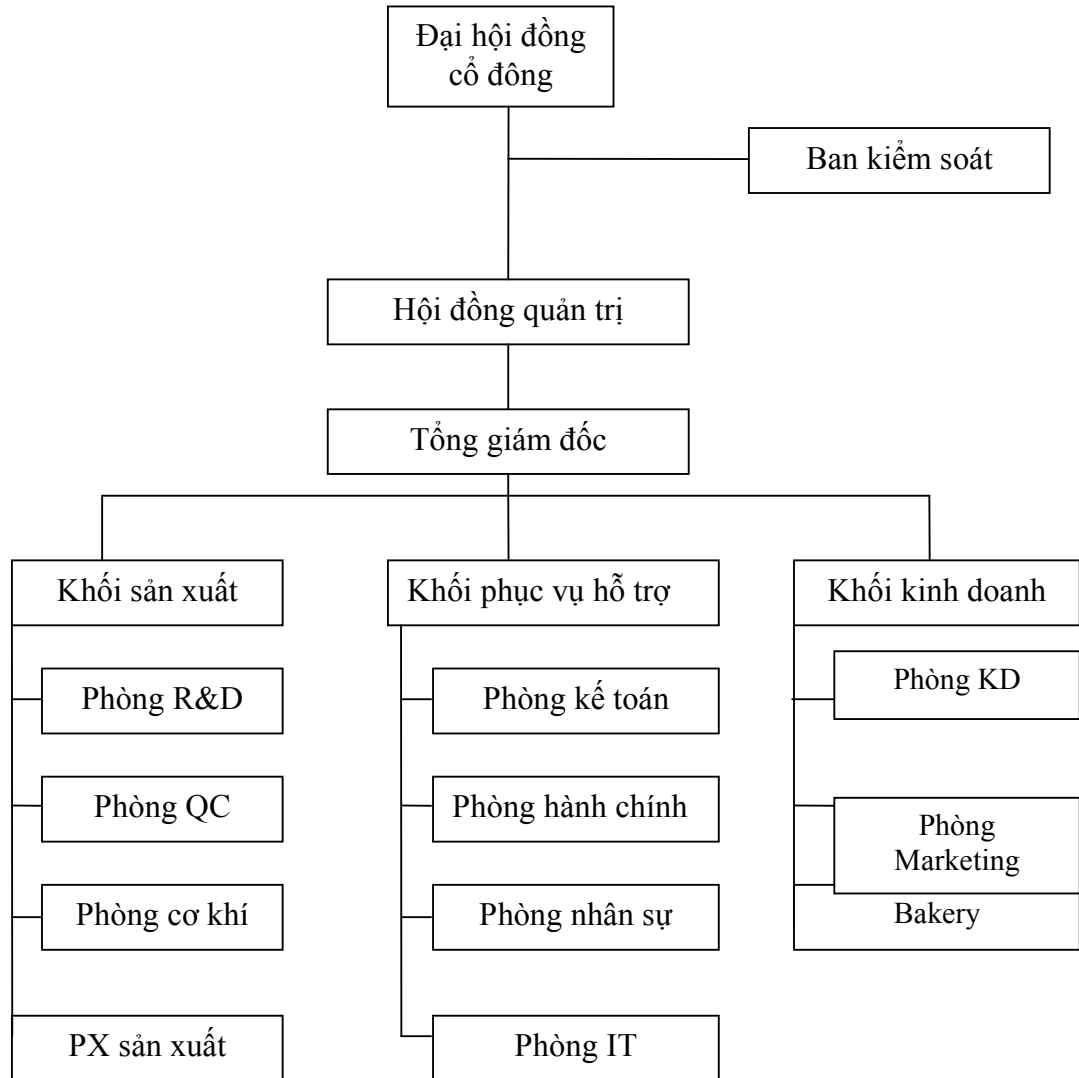
Thực hiện nghị định số 41/1998/NĐ-CP ngày 29/06/1998 của Chính phủ về việc chuyển đổi doanh nghiệp Nhà nước thành công ty cổ phần và các thông tư hướng dẫn thực hiện, một số công ty bánh kẹo đã tiến hành cổ phần hóa. Tính đến thời điểm hiện nay toàn bộ các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo thuộc sở hữu Nhà nước đã được cổ phần hóa. Việc thực hiện cổ phần hóa đã phần nào giúp doanh nghiệp chủ động hơn trong các chiến lược kinh doanh cũng như tổ chức hoạt động của mình, hoạt động với mô hình tổ chức bộ máy theo sơ đồ 2.1:



**Sơ đồ 2.1: Sơ đồ tổ chức bộ máy quản lý của các công ty cổ phần Bánh kẹo**

Cơ quan quyết định cao nhất của công ty cổ phần là đại hội đồng cổ đông. Đại hội đồng cổ đông có các quyền hạn và nghĩa vụ được quy định theo pháp luật hiện hành. Đại hội đồng cổ đông tiến hành chọn ra Hội đồng quản trị và Ban kiểm soát.

Dưới hội đồng quản trị là ban giám đốc do hội đồng quản trị bổ nhiệm, miễn nhiệm, đây là ban trực tiếp tham gia điều hành và quản lý công ty. Giám đốc công ty có quyền ra các quyết định liên quan đến công việc điều hành công ty như việc tuyển dụng nhân sự, bổ nhiệm các chức danh trong quản lý công ty trong phạm vi cho phép.

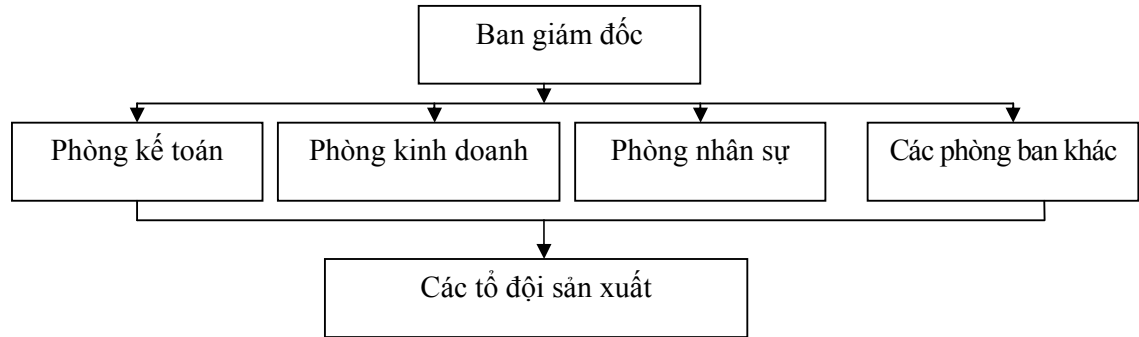


**Sơ đồ 2.2: Sơ đồ tổ chức bộ máy quản lý của các công ty cổ phần Bánh kẹo Kinh Đô**

*(Nguồn: Công ty cổ phần bánh kẹo Kinh Đô)*

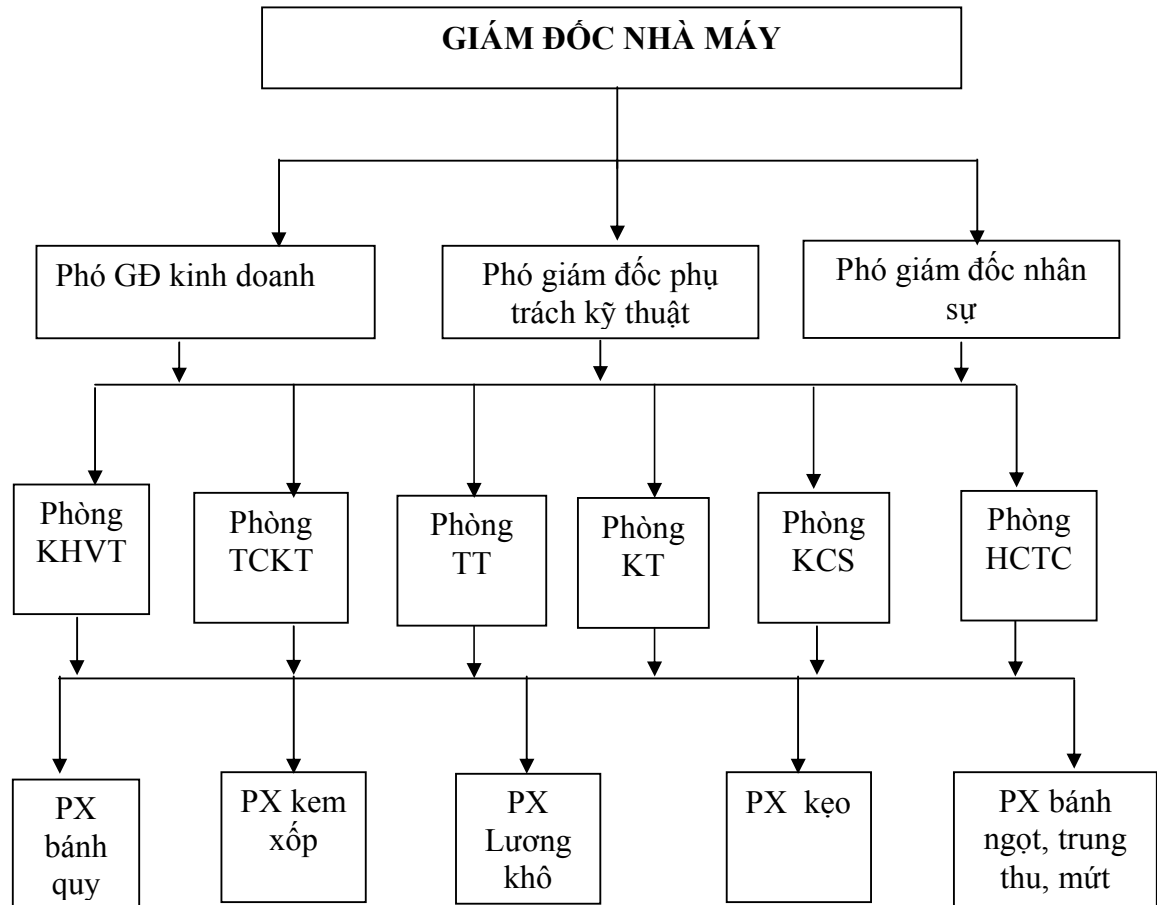
Qua mô hình trên, có thể thấy mối quan hệ chặt chẽ giữa thực tế tổ chức bộ máy quản lý và các mô hình lý thuyết nền tảng cho công tác tổ chức bộ máy, về tổ chức bộ máy quản lý của các công ty cổ phần tương đối giống nhau theo một mô hình chung. Các bộ phận, phòng ban được tổ chức khá chặt chẽ và đồng bộ. Đây chính là ưu điểm để vận hành các tổ chức nghiệp vụ cụ thể như kế toán tài chính, kế toán quản trị.

Đối với các doanh nghiệp chưa thực hiện cổ phần hóa thì bộ máy tổ chức quản lý được thực hiện như sau:



**Sơ đồ 2.3: Sơ đồ tổ chức bộ máy quản lý của các công ty Bánh kẹo**

Đối với mô hình tổ chức của các công ty này thì lãnh đạo cao nhất là Ban giám đốc, gồm Giám đốc và các phó giám đốc. Bên dưới là các bộ phận, phòng ban chức năng, bên dưới là các bộ phận trực tiếp sản xuất.



**Sơ đồ 2.4: Sơ đồ tổ chức bộ máy quản lý của công ty Bánh kẹo Hữu Nghị**

(Nguồn: Công ty cổ phần bánh kẹo Hữu nghị)

**Giám đốc Nhà máy:** Là người chịu trách nhiệm trực tiếp điều hành mọi hoạt động sản xuất kinh doanh và chịu trách nhiệm về hành vi pháp nhân cùng kết quả sản xuất kinh doanh của Nhà máy. Tổ chức thực hiện các phương án sản xuất. Nói chung giám đốc phải đảm bảo thực hiện các mục tiêu hàng năm do ban giám đốc công ty giao cho. Giúp việc cho giám đốc là các phó giám đốc và các phòng ban.

**Phó giám đốc phụ trách kinh doanh:** Là người chịu trách nhiệm trực tiếp về công tác quản lý và chịu trách nhiệm về tình hình tiêu thụ sản phẩm cùng toàn bộ công tác sản xuất kinh doanh của Nhà máy.

**Phó giám đốc phụ trách kỹ thuật:** Là người trực tiếp phụ trách công tác kỹ thuật sản xuất của Nhà máy, chỉ đạo sản xuất và an toàn lao động, phụ trách công tác kiểm tra đánh giá chất lượng sản phẩm vật tư hàng hoá nhập kho.

**Phó giám đốc phụ trách nhân sự:** Là người trực tiếp phụ trách công tác nhân sự và chế độ lương, thưởng cho toàn bộ Nhà máy theo đúng quy định của Nhà nước.

\* **Các phòng ban chức năng của Nhà máy:** Theo mô hình tổ chức bộ máy quản lý kinh doanh, để thực hiện đúng các quy chế quản lý, quản lý có hiệu quả, các văn phòng cần thiết thực hiện đúng các chức năng và nhiệm vụ được giao, cụ thể:

**Phòng tài chính kế toán:** Trực tiếp làm công tác kế toán tài chính theo đúng chế độ của Nhà nước quy định, tham mưu cho giám đốc về các chế độ kế toán của Nhà nước, hạch toán quá trình sản xuất kinh doanh của đơn vị. Ghi chép, tính toán và phản ánh chính xác, trung thực kịp thời đầy đủ về tình hình tài sản, vật tư, lao động, tiền vốn và kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh của đơn vị. Quản lý tài chính của Nhà máy, tính toán trích nộp đủ, đúng thời hạn các khoản phải nộp Ngân sách Nhà nước, nộp cấp trên và trích lập các quỹ để tại Nhà máy.

**Phòng tổ chức hành chính:** Được giao nhiệm vụ quản lý và thực hiện công tác tổ chức lao động tiền lương, thường xuyên làm tốt công tác lễ tân, tiếp khách, tổ chức hội nghị theo yêu cầu của lãnh đạo nhà máy, xây dựng các nội quy, quy chế phục vụ cho quản lý và sản xuất; kết hợp thường xuyên với các phòng ban của nhà máy kiểm tra đôn đốc việc thực hiện định mức kinh tế kỹ thuật trong các khâu sản

xuất, báo cáo ban Giám đốc để chỉ đạo sản xuất; căn cứ vào kế hoạch sản xuất để định hướng khả năng phát triển của công ty, năng lực, phẩm chất của công nhân viên, lên kế hoạch đào tạo, tuyển dụng công nhân...

*Phòng kế hoạch vật tư:* Có nhiệm vụ lập kế hoạch sản xuất kinh doanh tháng, quý... liên quan trong công ty, đồng thời đôn đốc và kiểm tra việc thực hiện các kế hoạch, nhiệm vụ đó.

*Phòng Kỹ thuật:* Chức năng của phòng là quản lý quy trình công nghệ sản xuất như nghiên cứu, chế tạo sản phẩm mới, xây dựng các tiêu chuẩn về NVL, bán thành phẩm, quản lý các đề tài tiên bộ kỹ thuật và áp dụng tiên bộ kỹ thuật vào sản xuất, tham mưu cho Giám đốc về chuyên môn, giúp Giám đốc ra quyết định chính xác, phù hợp trong sản xuất kinh doanh.

*Phòng thị trường:* Khảo sát thị trường giúp Giám đốc ra quyết định chính xác, phù hợp với hoạt động sản xuất kinh doanh; đàm phán, trao đổi với các đối tác, khách hàng để nắm bắt các yêu cầu và thực hiện nhiệm vụ được giao. Phòng thị trường có vai trò lớn trong việc tổ chức tiêu thụ sản phẩm, xây dựng các kế hoạch về bán hàng, thu hồi vốn, công nợ.

*Phòng kiểm soát chất lượng sản phẩm (KCS):* Căn cứ vào kế hoạch sản xuất bánh kẹo hàng năm của công ty để lập kế hoạch, lập phương án và có biện pháp thực hiện việc kiểm tra tiêu chuẩn định lượng, chất lượng sản phẩm của các phân xưởng sản xuất bánh kẹo tại nhà máy kể cả nguyên vật liệu đầu vào và thành phẩm đầu ra.

### 2.1.2.3. Đặc điểm tổ chức bộ máy kế toán và hình thức ghi sổ kế toán

Các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của nước ta hiện nay chủ yếu áp dụng hai loại hình thức kế toán là: Tập trung (Hải Châu, Trảng An, Hữu Nghị...), Phân tán (Kinh Đô, Hải Hà, BIBICA...). Tùy theo đặc điểm riêng của mình mà các doanh nghiệp lựa chọn hình thức tổ chức bộ máy kế toán phù hợp, với những công ty hoạt động theo mô hình công ty thành viên thì cơ cấu tổ chức bộ máy là phân tán, ngược lại với những doanh nghiệp hoạt động theo mô hình Công ty - Nhà máy thì tổ chức bộ máy theo hình thức tập trung. Về hình thức sổ kế toán công ty chủ yếu áp dụng

theo hình thức Nhật ký chung, điều này là dễ hiểu vì hình thức này vốn rất phù hợp khi ứng dụng công nghệ thông tin.

a, Đặc điểm tổ chức bộ máy kế toán

\* **Tổ chức bộ máy kế toán kiểu phân tán:** Đây là hình thức tổ chức bộ máy kế toán áp dụng phổ biến trong các doanh nghiệp bánh kẹo có quy mô lớn (Kinh Đô, BIBICA), địa bàn hoạt động trải rộng nhiều nơi, và có nhiều các đơn vị trực thuộc. Với mô hình tổ chức như này, ngoài phòng kế toán của doanh nghiệp, ở các đơn vị cũng có một bộ phận kế toán riêng để theo dõi và tổng hợp số liệu, định kỳ, phòng kế toán tại các đơn vị báo cáo số liệu lên doanh nghiệp để tổng hợp.

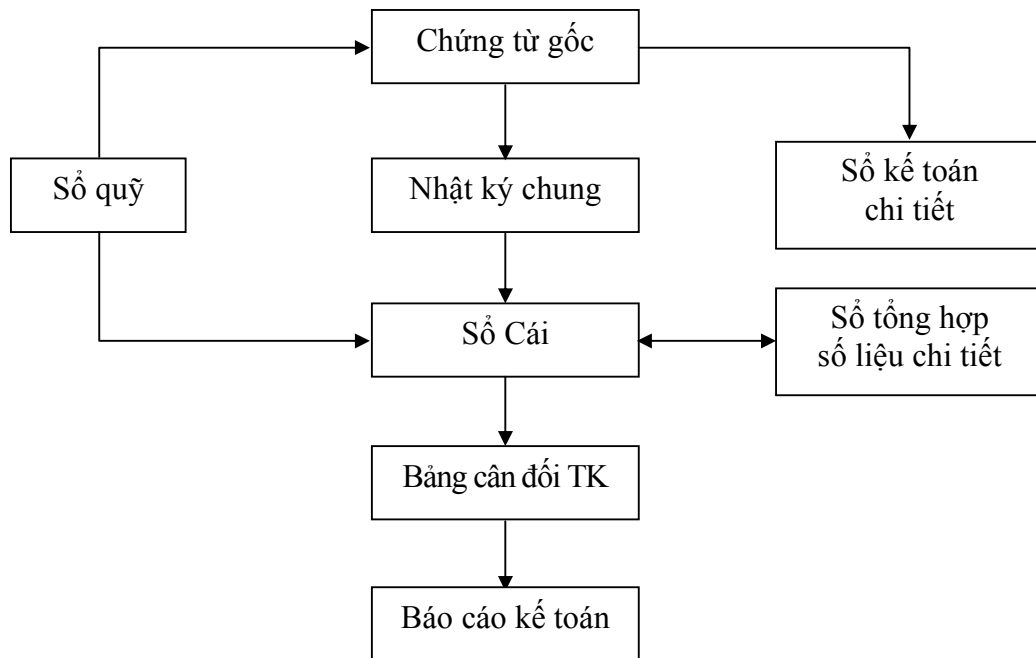
\* **Tổ chức bộ máy kế toán kiểu tập trung:** Loại hình này được áp dụng phổ biến trong các doanh nghiệp bánh kẹo có quy mô vừa (Hữu Nghị, Tràng An, Hà Nội...), địa bàn hoạt động tập trung. Theo mô hình này, toàn bộ công việc kế toán được thực hiện tập trung tại phòng kế toán của doanh nghiệp. Tại các bộ phận, đơn vị trực thuộc không có bộ phận kế toán riêng mà chỉ bố trí các nhân viên làm nhiệm vụ ghi chép hạch toán ban đầu sau đó chuyển chứng từ về phòng kế toán của công ty, phòng kế toán của công ty sẽ tiến hành tổng hợp số liệu và lập các báo cáo cần thiết.

Để đáp ứng như cầu quản lý cũng như thuận lợi trong tổ chức sản xuất, vì sản phẩm bánh kẹo thường có tính nhiều công đoạn nên doanh nghiệp tổ chức sản xuất theo mô hình tập trung, vì vậy hiện nay đa số đều tổ chức bộ máy kế toán theo mô hình này.

b, Hình thức sổ kế toán áp dụng

Mỗi một doanh nghiệp cần lựa chọn một hình thức công tác kế toán phù hợp với đặc điểm của doanh nghiệp mình. Qua khảo sát thực tế cho thấy, phần lớn các doanh nghiệp hiện nay đều sử dụng hình thức sổ nhật ký chung, đây có lẽ là lựa chọn phù hợp vì trong bối cảnh hiện nay, gần như doanh nghiệp nào cũng trang bị phần mềm phục vụ trong công việc kế toán nên hình thức sổ này là lựa chọn đúng đắn, ngoài ra, với những doanh nghiệp có quy mô lớn thì việc lựa chọn hình thức sổ nhật ký chung là hợp lý.





**Sơ đồ 2.5: Sơ đồ tổ chức kế toán theo hình thức Nhật ký chung công ty bánh kẹo Hải Hà**

*(Nguồn: Công ty cổ phần bánh kẹo Hải Hà)*

### **2.1.3. Đặc điểm cơ chế tài chính ảnh hưởng tới tổ chức kế toán quản trị chi phí**

Việc ban hành Nghị định 59/2011/NĐ-CP ngày 18 tháng 7 năm 2011 của Chính phủ về việc chuyển doanh nghiệp 100% vốn Nhà nước thành công ty cổ phần. Nghị định 59 có hiệu lực thi hành từ ngày 5 tháng 9 năm 2011, thay thế Nghị định 109/2007/NĐ-CP ngày 26/6/2007. Đây chính là điểm mới nhất trong tiến trình cổ phần hóa một cách toàn diện các doanh nghiệp bánh kẹo thuộc sở hữu Nhà nước. Trong quá khứ, các doanh nghiệp này đã từng bước tiến hành cổ phần hóa, tuy nhiên do nhiều lý do khác nhau khiến nhiều doanh nghiệp vẫn chưa thể tiến hành cổ phần hóa xong, việc này dẫn tới sự lúng túng trong quản lý khi mà tổ chức doanh nghiệp bị rơi vào tình trạng "bán cổ phần" như hiện nay. Như vậy, với việc ban hành các chính sách về quản lý doanh nghiệp cổ phần cũng như các chính sách kinh tế động bộ khác đã từng bước tạo ra một thị trường tương đối hoàn chỉnh nhằm thúc đẩy sự cạnh tranh mạnh mẽ trong các doanh nghiệp nói chung và doanh nghiệp bánh kẹo nói riêng.

Hiện nay, nước ta cơ bản đã chuyển đổi sang nền kinh tế thị trường, mọi cơ chế vận hành của các thành phần kinh tế đều tuân theo quy luật của thị trường cạnh tranh tự do có sự quản lý một cách phù hợp của Nhà nước, cộng với việc gia nhập WTO càng làm cho thị trường vốn đã minh bạch nay lại càng minh bạch hơn. Trong bối cảnh kinh doanh tự chủ cao như vậy thì cũng có nghĩa các doanh nghiệp sẽ có sự cạnh tranh rất gay gắt vì không còn bất cứ sự bảo hộ nào của Nhà nước với các doanh nghiệp bánh kẹo. Muốn cạnh tranh được, thì ngoài việc tạo dựng uy tín, thương hiệu thì một trong những yếu tố quan trọng là phải quản lý tốt các yếu tố sản xuất của doanh nghiệp, vì có như vậy việc kiểm soát chi phí mới được thực hiện. Công cụ chính để kiểm soát chi phí cho doanh nghiệp lúc này không gì khác ngoài Kế toán quản trị chi phí. Tuy nhiên, việc tổ chức kế toán quản trị chi phí có trở thành hiện thực và phát huy hiệu quả tốt hay không phụ thuộc vào sự tác động của cơ chế tài chính trong các doanh nghiệp bánh kẹo thể hiện qua một số điểm chính sau đây:

*Thứ nhất:* Sự ổn định của nguồn cung các yếu tố đầu vào thông qua các chính sách vĩ mô của Nhà nước. Với đặc điểm sản phẩm của công ty bánh kẹo được cấu tạo bởi rất nhiều các yếu tố đầu vào có nguồn gốc của ngành nông nghiệp hiện nay như bột mì, đường, mật, muối... và vì là sản phẩm nông nghiệp nên chịu sự ảnh hưởng của những yếu tố vĩ mô như quy hoạch vùng nguyên liệu, bình ổn giá... đây là những yếu tố quan trọng tác động tới việc xác định nội dung và cơ cấu chi phí trong sản xuất sản phẩm của doanh nghiệp. Điểm đặc biệt nữa là chính các doanh nghiệp cung cấp các yếu tố đầu vào đó cũng chịu tác động rất lớn về chính sách hỗ trợ của Nhà nước cho khu vực nông nghiệp. Do vậy, để đảm bảo nguồn cung cũng như giá bán của các nguồn nguyên liệu này, rất cần các chính sách vĩ mô của Nhà nước trong các mục tiêu cụ thể đó là: Ổn định giá cho các sản phẩm nông nghiệp, khoanh vùng và quy hoạch thành vùng nguyên liệu tập trung để phát triển bền vững... những yếu tố này có ảnh hưởng rất lớn đến tổ chức kế toán quản trị chi phí của doanh nghiệp.

*Thứ hai:* Việc chi phối vào công tác quản lý tài chính của các doanh nghiệp có cổ phần của Nhà nước còn quá cao, các doanh nghiệp chưa tự chủ được trong việc kiểm soát toàn diện các hoạt động của mình, lẽ ra Nhà nước khi nắm giữ cổ phần chỉ nên can thiệp ở mức độ vĩ mô hơn là có những quy định quá sâu vào cơ chế tài chính của doanh nghiệp như việc ấn định các mức chi phí cho sản xuất, kinh doanh khiến cho tính linh hoạt khi tổ chức kế toán quản trị chi phí bị ảnh hưởng. Do vậy, cần phải nhanh chóng có những chính sách nhất quán và rõ ràng hơn về quyền sở hữu của Nhà nước với doanh nghiệp và quyền của doanh nghiệp với công tác hoạt động sản xuất kinh doanh của mình.

*Thứ ba:* Hiện nay, có nhiều công ty đã được cổ phần hóa từ doanh nghiệp Nhà nước, nhưng cơ quan chủ quản lại thuộc về các đơn vị hành chính của Nhà nước như các sở, ban, ngành nên tình chủ động trong việc quản lý tài sản và xây dựng cơ chế tài chính gần như là không thể có, vì vậy nó có ảnh hưởng rất xấu đến việc tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp.

*Thứ tư:* Hiện nay các công ty bán kẹo đã từng bước tiến hành cổ phần hóa, bước đầu đã có công ty đủ điều kiện niêm yết trên sàn chứng khoán. Việc các doanh nghiệp được cổ phần hóa đã có tác động rất lớn tới tư duy và cách thức quản lý của ban lãnh đạo công ty, bởi lẽ dưới sức ép của các cổ đông về sự gia tăng lợi nhuận khiến nhà quản trị ngoài việc thúc đẩy sự phát triển doanh nghiệp nhằm tăng doanh thu thì việc quản lý chi phí hiệu quả là việc làm cần thiết.

*Thứ năm:* Cơ chế phân chia lợi nhuận của các công ty hiện nay vẫn chủ yếu là sử dụng cổ phiếu quy đổi với giá trị ưu đãi để trả cổ tức, với chính sách này, phần nào đã tạo ra sự hài lòng cho các cổ đông khi doanh nghiệp đang hoạt động có hiệu quả, bởi khi đó các cổ đông gần như được lợi nhuận "kép" khi giá trị cổ phiếu của doanh nghiệp tăng lên và đây cũng chính là kênh huy động vốn rất hiệu quả của công ty. Như vậy, với cơ chế tài chính linh hoạt của công ty cổ phần đã bước đầu phát huy trong việc phân chia lợi nhuận cũng như huy động vốn cho các công ty bán kẹo.

*Tóm lại:* Việc triển khai và thực hiện các cơ chế tài chính đối với doanh nghiệp trên cả hai khía cạnh vĩ mô và trong nội tại doanh nghiệp sẽ có ảnh hưởng rất lớn tới công tác quản trị chi phí của doanh nghiệp, do vậy, việc tổ chức kế toán quản trị chi phí cần thường xuyên xem xét các yếu tố này để điều chỉnh sao cho phù hợp nhất nhằm đảm bảo tính hiệu quả của mình khi tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp trong hiện tại và trong tương lai.

## **2.2. Thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam**

### **2.2.1. Thực trạng tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí**

Tổ chức bộ máy kế toán là một nội dung rất quan trọng vì nó liên quan đến rất nhiều các yếu tố như cơ cấu nhân sự, thông tin cung cấp cho các nhà quản lý cũng như mối quan hệ của bộ phận kế toán với các bộ phận chức năng khác trong và ngoài doanh nghiệp. Do đó, nếu việc tổ chức bộ máy kế toán hợp lý, sẽ phát huy tối đa hiệu quả của doanh nghiệp, trong khi ngược lại, sẽ ảnh hưởng không tốt đến các bộ phận khác trong toàn công ty, vì bộ phận kế toán do phải cung cấp thông tin nhiều chiều cho nhà quản trị nên hầu như tất cả các bộ phận khác đều phải có trách nhiệm cung cấp thông tin cho bộ phận này.

Qua khảo sát một số công ty bánh kẹo cho thấy, hầu hết bộ máy kế toán trong các công ty được xây dựng chủ yếu tập trung vào công tác thu nhận, ghi chép và cung cấp chứng từ, thông tin cho kế toán tài chính của công ty. Chưa có bộ phận kế toán quản trị. Các công ty chưa kết hợp giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị, mới chỉ mở sổ theo qui định của bộ Tài chính để phản ánh các nghiệp vụ phát sinh và lập báo cáo cuối năm phục vụ kế toán tài chính. Chưa chủ động thực hiện kế toán quản trị nói chung và kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm như: lập định mức chi phí, lập dự toán chi phí sản xuất, thiết lập hệ thống báo cáo kế toán nội bộ, phân tích báo cáo chi phí... ở mức độ chuyên sâu.

Hiện nay công nghệ thông tin phát triển mạnh, việc ứng dụng công nghệ thông tin sử dụng phần mềm kế toán vào trong quản lý là rất thuận lợi. Vừa tiết kiệm thời gian, tiết kiệm chi phí, tinh giảm được đội ngũ nhân viên đồng thời sử

dụng phần mềm kế toán có thể cung cấp thông tin kịp thời, nhanh chóng chính xác và chi tiết cụ thể cho từng đối tượng, đây chính là tiền đề để ứng dụng các mô hình kế toán quản trị vào doanh nghiệp.

Như vậy, có thể thấy hiện nay 100% doanh nghiệp được khảo sát chưa có hệ thống kế toán quản trị đầy đủ, chỉ có một số doanh nghiệp tiên phong hơn có sử dụng các báo cáo bộ phận như doanh thu, chi phí... nhưng vẫn chưa phát huy hết khả năng do tính đồng bộ giữa các phòng chức năng không có.

### **2.2.2. Thực trạng tổ chức nội dung kế toán quản trị chi phí**

#### **2.2.2.1. Thực trạng tổ chức thu nhận thông tin ban đầu kế toán quản trị chi phí**

Quá trình tổ chức thông tin ra quyết định nói chung thường tuân thủ quy trình phổ biến đó là thu nhận thông tin, xử lý và phân tích thông tin, cung cấp thông tin để ra quyết định. Do vậy, chất lượng của thông tin đầu ra phụ thuộc rất nhiều vào thông tin gốc ban đầu. Trong kế toán quản trị chi phí, thông tin ban đầu cũng có ý nghĩa rất quan trọng, nó ảnh hưởng đến kết quả phân tích thông qua hai khía cạnh là tính đầy đủ và tính chính xác của thông tin cung cấp. Nếu việc tổ chức ghi nhận thông tin ban đầu được thực hiện tốt thì quá trình xử lý, phân tích và cung cấp thông tin cho nhà quản trị chắc chắn sẽ đạt hiệu quả rất cao. Ảnh hưởng trực tiếp đến chất lượng của thông tin ban đầu với kế toán quản trị chi phí đó là hệ thống chứng từ, hệ thống định mức và dự toán. Ngoài ra, trình độ chuyên môn và khả năng tư duy của cán bộ thu nhận và tổ chức phân tích cũng có tác động tới chất lượng thông tin ban đầu của kế toán quản trị chi phí. Như vậy, để đánh giá chất lượng của tổ chức thu nhận thông tin kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp bán kẹo, tác giả tiến hành đánh giá các yếu tố ảnh hưởng chủ yếu là chứng từ, dự toán và khả năng của nhân sự thuộc các doanh nghiệp này.

*Hệ thống chứng từ ghi nhận thông tin ban đầu:* Do việc tổ chức kế toán trong các doanh nghiệp bán kẹo hiện nay vẫn hướng tới trọng tâm là kế toán tài chính nên chứng từ ghi nhận thông tin ban đầu vẫn tuân thủ chặt chẽ các quy định của hệ thống kế toán hiện hành mà chưa có thêm các thông tin bổ sung tạo điều kiện thuận lợi cho việc phân tích thông tin của kế toán quản trị chi phí, các

chúng từ ghi nhận chi phí phát sinh vẫn chỉ có các thông tin cơ bản truyền thống của kế toán tài chính.

*Hệ thống định mức và dự toán chi phí:* Qua khảo sát tại các doanh nghiệp bánh kẹo hiện nay, việc xây dựng định mức và dự toán chi phí vẫn chưa được nhiều doanh nghiệp quan tâm. Hệ thống định mức vẫn chủ yếu xây dựng là định mức mang tính kỹ thuật, cung cấp giới hạn các yếu tố cấu thành nên sản phẩm, thông tin định mức mới chỉ dừng lại ở số lượng, chủng loại và quy cách chứ chưa gắn với chi phí do vậy rất khó khăn để tiến hành công tác dự toán chi phí. Tuy nhiên, một số doanh nghiệp có quy mô lớn, đã triển khai hệ thống phần mềm ERP do phần mềm này có sẵn chức năng khai báo định mức nên đã bắt đầu sử dụng để lập định mức chi phí tại các khâu nguyên vật liệu và chi phí nhân công. Nhưng công tác sau định mức là tiến hành xây dựng hệ thống dự toán chi phí vẫn chưa được thực hiện hoàn chỉnh. Chi tiết về thực trạng này sẽ được tác giả đề cập trong phần sau.

*Trình độ chuyên môn của nhân sự:* Các nhân viên kế toán của công ty hiện nay đều chưa qua đào tạo một cách bài bản về kế toán quản trị, tư duy phán đoán chưa có nhiều kinh nghiệm nên đây là khó khăn và cũng là nguyên nhân chính khiến cho việc tổ chức kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp bánh kẹo chưa được triển khai, thông tin cung cấp còn manh mún và mang tính tự phát cao.

2.2.2.2. Thực trạng tổ chức xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kế toán quản trị chi phí

Qua khảo sát thực tế, tác giả nhận thấy, việc áp dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo hiện nay mới chỉ là bước khởi đầu mà một phần là do các doanh nghiệp bắt đầu nhận thức được tầm quan trọng của kế toán quản trị, một phần là do tác động của các chính sách quản lý của nhà nước, cụ thể là gần đây nhất, ngày 12/06/2006 Bộ tài chính đã ban hành thông tư số 53/2006/TT-BTC hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp, mặc dù đây mới chỉ là định hướng ban đầu nhưng cũng đã có tác động to lớn tới nhận thức và cách thức vận dụng kế toán quản trị vào các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam. Vì vậy, thông tin kế toán quản trị chi phí của các doanh nghiệp hiện nay mới chỉ

dừng lại ở mức độ thông tin chi tiết, rời rạc, chưa có tính hệ thống, thông tin chưa chặt chẽ và đầy đủ, đôi khi những vai trò quan trọng của kế toán quản trị như dự báo và ra các quyết định chưa thực sự được đề cao. Và vì thế, những thông tin của kế toán quản trị cung cấp trong các doanh nghiệp hiện nay mới chỉ ở dạng tiềm năng chưa khai thác hết. Bộ phận kế toán quản trị do vậy chưa được các doanh nghiệp quan tâm đúng mực, thực hiện chưa có hệ thống. Cụ thể nguyên nhân sẽ được tác giả phân tích tiếp trong phần sau.

#### 2.2.2.2.1. Thực trạng tổ chức phân loại chi phí

Việc phân loại chi phí sẽ giúp các doanh nghiệp có thể phân tích cũng như quản lý chi phí một cách hiệu quả. Hiện nay, các doanh nghiệp bánh kẹo chủ yếu phân loại chi phí theo hai cách là phân loại chi phí theo yếu tố chi phí (nội dung kinh tế) và phân loại chi phí theo khoản mục của chi phí.

Theo khoản mục phí, chi phí trong các doanh nghiệp bánh kẹo được phân chia thành các khoản mục: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp. Việc phân loại chi phí theo khoản mục này giúp kế toán tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm của từng đối tượng.

Theo yếu tố chi phí, công ty bánh kẹo hiện nay phân loại chi phí theo yếu tố như sau:

+ Yếu tố chi phí nguyên liệu, vật liệu: Gồm toàn bộ giá trị hao phí của nguyên liệu, nhiên liệu trong quá trình sản xuất sản phẩm như: Đường, sữa, bột mì, gas, xăng, điện,...

+ Yếu tố chi phí nhân công: Bao gồm các chi phí về tiền lương nhân công của doanh nghiệp và các khoản trích theo lương, chi phí nhân công bao gồm tiền lương của bộ phận trực tiếp sản xuất và bộ phận gián tiếp.

+ Yếu tố chi phí khấu hao TSCĐ: Phản ánh tổng số khấu hao phải trích trong kỳ cho tất cả tài sản cố định sử dụng cho sản xuất kinh doanh. Bao gồm các khoản khấu hao máy móc dây chuyền sản xuất, khấu hao nhà xưởng...

+ Yếu tố dịch vụ mua ngoài: Phản ánh toàn bộ chi phí dịch vụ mua ngoài dùng vào sản xuất kinh doanh như: Tiền điện, nước, bảo hiểm, chi phí an ninh...

+ Yếu tố các chi phí khác bằng tiền: Phản ánh toàn bộ chi phí khác bằng tiền chưa phản ánh vào các yếu tố trên dùng vào hoạt động sản xuất kinh doanh trong kỳ của các công ty bánh kẹo.

Trong quá trình sản xuất và phát sinh chi phí, doanh nghiệp cũng đã căn cứ vào mối quan hệ giữa chi phí và đối tượng chịu chi phí để phân loại chi phí sản xuất thành hai dạng là chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp. Với chi phí trực tiếp khi phát sinh được hạch toán trực tiếp vào đối tượng chi phí, với chi phí sản xuất chung thì tiến hành phân bổ theo tiêu thức khối lượng sản phẩm hoàn thành. Cách phân loại này là hợp lý cho kế toán tài chính xác định giá thành sản xuất của sản phẩm.

#### 2.2.2.2.2. Thực trạng tổ chức xây dựng định mức và dự toán chi phí

Để có cơ sở cho việc lập dự toán và làm tiêu chuẩn để đánh giá và kiểm tra các kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh thì việc tiến hành xây dựng định mức chi phí là rất cần thiết đối với các doanh nghiệp bánh kẹo.

Xây dựng định mức chi phí là nội dung quan trọng tạo tiền đề cho kế toán quản trị chi phí giá thành của doanh nghiệp. Một hệ thống định mức chi phí sản xuất hoàn chỉnh sẽ là căn cứ để các doanh nghiệp xây dựng hệ thống dự toán chi phí sản xuất được chính xác và kịp thời.

Qua khảo sát thực tế các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo cho thấy công tác xây dựng định mức chi phí được thực hiện ở các doanh nghiệp đã triển khai hệ thống phần mềm ERP trên cơ sở tận dụng khả năng tính toán của phần mềm để xây dựng hệ thống định mức (Kinh đô, BIBICA, Phạm Nguyên). Trong khi với các doanh nghiệp có quy mô nhỏ hơn, việc ứng dụng phần mềm còn hạn chế thì việc xây dựng hệ thống định mức mới chỉ dừng lại ở định mức kỹ thuật mà chưa tiến hành triển khai định mức chi phí. Mặc dù vậy, các doanh nghiệp bánh kẹo cũng mới tiến hành xây dựng định mức chủ yếu trong quá trình sản xuất là định mức chi phí nguyên vật liệu và định mức chi phí nhân công, trong khi định



mức chi phí sản xuất chung thì chưa tiến hành. Công tác xây dựng hệ thống định mức được tiến hành như sau:

+ Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: Trong sản xuất bánh kẹo, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp chiếm tỷ trọng tương đối lớn trong cơ cấu giá thành của sản phẩm. Hiện nay, để phục vụ cho công tác lập dự toán, các doanh nghiệp đều đã tiến hành xây dựng các báo cáo định mức cho từng loại nguyên vật liệu.

Việc tiến hành xây dựng định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được thực hiện bởi bộ phận sản xuất của doanh nghiệp. Định kỳ, căn cứ vào chủng loại sản phẩm được sản xuất, bộ phận sản xuất sẽ lập các bảng định mức gắn với số lượng nguyên vật liệu tiêu hao chuyển kế toán khảo sát giá cả thị trường để đưa vào các định mức giá phù hợp.

**Bảng 2.1: Bảng định mức hao phí nguyên vật liệu trực tiếp**

Tên sản phẩm: Bánh trứng nướng

*Đơn vị tính: 1.000 hộp*

Tên nguyên vật liệu	Đơn vị tính	Định mức		Tỷ lệ hao hụt định mức (%)	Nguồn tham khảo
		Lượng	Giá		
1. Bột mì	Kg	100	2.500	5	Báo giá nhà cung cấp
2. Sữa bột	Kg	50	70.000	1	nt
3. Trứng gà	Quả	200	2.000	0	nt
4. Đường	Kg	50	7.000	3	nt
5. Bơ	Kg	50	10.000	1	nt
6. Dầu thực vật	Kg	50	15.000	3	nt
7. Màu và các chất phụ gia khác	Gram	1.000	8.000	0.5	nt

*(Nguồn tham khảo số liệu: Công ty cổ phần bánh kẹo Hữu nghị)*

Việc thực hiện lập bảng định mức, về mặt lượng chủ yếu là căn cứ vào tiêu hao nguyên vật liệu dựa trên thiết kế kỹ thuật đối với từng loại sản phẩm mà chưa

có sự nghiên cứu xem xét đến yếu tố thực tế. Do vậy, bảng định mức mới chỉ có giá trị tham chiếu khi lập dự toán.

+ Định mức chi phí nhân công trực tiếp: Định mức chi phí lao động trực tiếp được biểu thị thông qua định mức giá của một giờ lao động trực tiếp và định mức lượng thời gian lao động trực tiếp để sản xuất một đơn vị sản phẩm. Với đặc điểm thời gian sản xuất sản phẩm tương đối ngắn, nên không khó để định mức chi phí nhân công cho mỗi đơn vị sản phẩm sản xuất. Hiện nay, các công ty bánh kẹo chủ yếu định mức hao phí lao động theo sản lượng và thời gian lao động. Cách thức xây dựng định mức chi phí nhân công của doanh nghiệp chủ yếu dựa vào việc thống kê thời gian lao động kết hợp với các tiêu chuẩn kỹ thuật của máy móc thiết bị để xây dựng định mức hao phí cho từng loại sản phẩm.

Qua việc tổ chức xây dựng hệ thống định mức chi phí sản xuất của các công ty bánh kẹo đều có điểm chung là chủ yếu dựa trên thống kê trong quá khứ kết hợp với tham khảo các tiêu chuẩn của máy móc thiết bị để làm căn cứ xây dựng hệ thống định mức.

#### \* Thực trạng lập dự toán chi phí kinh doanh

Dự toán chi phí sản xuất kinh doanh là một trong những nội dung của kế toán quản trị, có vai trò như một công cụ quản lý khoa học và có hiệu quả nhằm kịp thời xử lý và cung cấp thông tin về chi phí, đáp ứng nhu cầu thông tin cho các nhà quản trị phục vụ các chức năng của mình. Một hệ thống dự toán chi phí sản xuất kinh doanh tốt sẽ giúp cho các nhà quản trị đưa ra các quyết định đúng đắn.

Qua khảo sát thực tế tại các doanh nghiệp, tác giả nhận thấy có một số đặc điểm về công tác lập dự toán phục vụ cho kiểm soát chi phí của bộ phận kế toán như sau:

+ Công tác lập dự toán và xây dựng hệ thống định mức của công ty hiện chưa tồn tại một cách có hệ thống, một phần do cơ sở của dự toán là hệ thống định mức mới chỉ dừng lại ở định mức kỹ thuật, chưa có thông tin đầy đủ về định mức chi phí nên kế toán không có cơ sở dữ liệu để lập dự toán, ngoài ra công tác dự toán cũng chưa thực sự được các doanh nghiệp quan tâm.

+ Trong số các công ty được khảo sát, chỉ có hai doanh nghiệp là công ty bánh kẹo BIBICA và công ty bánh kẹo Kinh Đô đã bước đầu triển khai xây dựng hệ thống định mức chi phí và tiến hành lập dự toán chi phí sản xuất. Tuy nhiên, do mới chỉ xây dựng định mức chi phí cho nguyên vật liệu và chi phí nhân công nên hệ thống dự toán trong các công ty này cũng mới chỉ cung cấp ở mức độ dự toán tĩnh tại một số yếu tố như: Dự toán nguyên vật liệu, dự toán nhân công trực tiếp sản xuất. Trong khi những dự toán chi phí khác như: Dự toán chi phí sản xuất chung, Chi phí bán hàng, Chi phí quản lý doanh nghiệp lại chưa được thực hiện.

Như vậy, về tổng quan thì với các doanh nghiệp lớn, có đủ kinh phí để triển khai hệ thống phần mềm ERP thì đã bắt đầu quan tâm đến việc tổ chức xây dựng hệ thống dự toán sản xuất, số các doanh nghiệp còn lại, mới chỉ dừng ở cấp độ có quan tâm và đang nghiên cứu để triển khai. Đây chính là điểm thuận lợi cho doanh nghiệp khi triển khai sâu rộng hơn nữa tổ chức kế toán quản trị. Dù sao, bộ máy kế toán hiện tại cũng có một chút quan điểm về kế toán quản trị vẫn còn tốt hơn việc phải bắt đầu từ khâu hiểu thế nào là kế toán quản trị kết hợp với những công cụ có sẵn của phần mềm sẽ giúp doanh nghiệp dễ định hướng khi triển khai kế toán quản trị chi phí hơn. Như vậy, với hệ thống định mức và dự toán hiện nay của các doanh nghiệp bánh kẹo còn nhiều vấn đề chưa hoàn thiện nên chưa thể là phương tiện để kiểm soát chi phí cho nhà quản trị.

#### 2.2.2.2.3. Thực trạng tổ chức xác định chi phí cho các đối tượng chịu chi phí

Theo khảo sát thực tế, hiện nay 100% các doanh nghiệp đều áp dụng phương pháp xác định giá phí theo chi phí thực tế sản xuất sản phẩm (phương pháp truyền thống). Căn cứ vào đặc điểm quy trình sản xuất của các sản phẩm bánh kẹo là qua nhiều công đoạn nên việc tính giá thành sản phẩm hoàn thành của các doanh nghiệp bánh kẹo hiện nay là việc kết hợp giữa các phương pháp hạch toán chi phí theo công việc và hạch toán chi phí theo quá trình sản xuất, sản phẩm dở dang cuối kỳ được xác định theo phương pháp ước lượng sản phẩm tương đương hoàn thành. Hiện nay, việc áp dụng phương pháp truyền thống không còn phù hợp với sự thay đổi của thị trường, mặc dù, về cơ bản nó đáp ứng đầy đủ yêu cầu của kế toán tài

chính, nhưng với kế toán quản trị thì phương pháp này không phản ánh một cách đầy đủ và chính xác sự phát sinh của chi phí tại các công đoạn cũng như mức độ hoạt động. Thực tế, việc tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm của công ty bánh kẹo được thực hiện như sau:

\* Về đối tượng tập hợp chi phí: Xuất phát từ đặc điểm riêng của các sản phẩm ngành bánh kẹo đó là quy trình sản xuất tuy phức tạp nhưng thời gian diễn ra ngắn, sản phẩm mang tính đơn chiếc, giá trị sản phẩm không lớn nhưng cần phải xác định giá thành theo từng sản phẩm. Do vậy, đối tượng tập hợp chi phí của sản phẩm bánh kẹo là theo từng sản phẩm và gói sản phẩm.

Về phương pháp kế toán chi phí: Trong quá trình khảo sát tại đơn vị, tác giả đã tiến hành quan sát và tìm hiểu quá trình tập hợp chi phí sản xuất của doanh nghiệp và các quy trình hạch toán của đơn vị cho được kết quả như sau:

+ Tập hợp chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: Việc theo dõi quản lý và hạch toán chi phí nguyên vật liệu ở Nhà máy được tiến hành trong suốt quá trình sản xuất theo từng loại sản phẩm sản xuất. Lý do các doanh nghiệp có thể hạch toán chi tiết theo sản phẩm là bởi vì các sản phẩm bánh kẹo đều có quy trình sản xuất khác nhau và tại một thời điểm nhất định trên một dây chuyền nhất định chỉ có thể sản xuất được mỗi loại sản phẩm khác nhau. Theo khảo sát của tác giả, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp tại các doanh nghiệp được hạch toán vào tài khoản 621 "Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp". Tài khoản này được khai báo chi tiết theo từng đối tượng chịu chi phí. Khi phát sinh chi phí, kế toán căn cứ vào các chứng từ liên quan để hạch toán vào phần mềm kế toán, từ đó phần mềm sẽ tiến hành tổng hợp số liệu và lập báo cáo chi tiết và tổng hợp nguyên vật liệu phục vụ cho ghi sổ sách kế toán.

***(Phụ lục 12)***

Cuối kỳ, căn cứ vào tình hình xuất nguyên vật liệu cho sản xuất trong kỳ, kế toán lập báo cáo tổng hợp chi phí nguyên vật liệu trực tiếp theo đối tượng chi phí. Báo cáo này giúp nhà quản trị đánh giá được tổng quan tình hình sử dụng nguyên liệu của công ty.

+ Tập hợp chi phí nhân công trực tiếp: Cùng với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp cũng chiếm một tỷ trọng cao trong tổng giá thành của sản phẩm bánh kẹo. Xuất phát từ loại hình sản xuất, đặc điểm tổ chức bộ máy quản lý của các công ty bánh kẹo, việc tính toán tiền lương cho cán bộ công nhân viên áp dụng hai hình thức tính lương đó là: Trả lương theo thời gian và trả lương theo sản phẩm. Đối với các khoản trích theo lương, hiện nay doanh nghiệp trích theo tỷ lệ 16% bảo hiểm xã hội, 3% bảo hiểm y tế, 1% bảo hiểm thất nghiệp và 2% kinh phí công đoàn.

- Hình thức trả lương theo thời gian: Được áp dụng cho bộ phận lao động gián tiếp như các phòng ban, nhân viên phân xưởng.

- Hình thức trả lương theo sản phẩm: Được áp dụng cho công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm ở các phân xưởng.

Việc hạch toán tiền lương của công nhân trực tiếp sản xuất ở Nhà máy bánh kẹo cao cấp Hữu Nghị được kế toán sử dụng tài khoản 622 “Chi phí nhân công trực tiếp”. Tài khoản 622 được mở chi tiết cho từng phân xưởng. (**Phụ lục 14**)

+ Tập hợp chi phí sản xuất chung: Khoản mục chi phí sản xuất chung được tính trong giá thành sản phẩm là những chi phí phục vụ chung cho phân xưởng sản xuất nhóm sản phẩm đó, cuối kỳ kế toán tiến hành phân bổ cho các sản phẩm theo tiêu thức phù hợp.

Ở Nhà máy bánh kẹo cao cấp Hữu nghị, chi phí sản xuất chung gồm: chi phí nhân viên phân xưởng, chi phí nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ dùng tại các phân xưởng sản xuất, chi phí khấu hao tài sản cố định, chi phí dịch vụ mua ngoài dùng cho phân xưởng và các chi phí khác bằng tiền. Để hạch toán chi phí sản xuất chung kế toán sử dụng tài khoản 627 “Chi phí sản xuất chung”. Tài khoản này được mở chi tiết theo từng phân xưởng và khoản mục chi phí.

Hàng tháng nhân viên kế toán căn cứ vào bảng chấm công nhân viên phân xưởng, kế toán tính lương và lập bảng thanh toán lương cho nhân viên phân xưởng. Sau đó căn cứ vào tiền lương phải trả và các khoản trích theo lương của nhân viên

phân xưởng kế toán tiến hành lập bảng phân bổ tiền lương và các khoản trích theo lương như đối với công nhân trực tiếp sản xuất.

Đối với chi phí nguyên vật liệu dùng chung cho phân xưởng, đến cuối tháng kế toán tổng hợp số liệu sau đó lập bảng phân bổ nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ.

Trong quá trình sản xuất Nhà máy phải xuất dùng một số công cụ dụng cụ giúp quá trình sản xuất thực hiện tốt và công tác quản lý thuận lợi. Trong những công cụ dụng cụ đó có những loại giá trị nhỏ phân bổ vào một kỳ hạch toán và có những loại giá trị lớn phải phân bổ nhiều lần vào nhiều kỳ hạch toán. **(Phụ lục 15)**

Sau khi đã tập hợp được chi phí sản xuất chung của Nhà máy, kế toán tiến hành tổng hợp lại trong từng phân xưởng.

Trong từng phân xưởng, kế toán sử dụng khối lượng hoàn thành của từng loại sản phẩm làm tiêu thức phân bổ chi phí sản xuất chung cho mỗi loại sản phẩm theo hệ số phân bổ được tính theo công thức.

$$\text{Hệ số phân bổ} = \frac{\text{Tổng chi phí sản xuất chung của phân xưởng}}{\text{Tổng số sản phẩm sản xuất của phân xưởng}} \quad (2.1)$$

Dựa vào số liệu kế toán, trong tháng 3/2011 phân xưởng bánh Cracker có số sản phẩm hoàn thành là:

<b>Sản phẩm</b>	<b>Khối lượng</b>
Cracker Party 300 gr:	6.500 kg
Cracker Bridal 300 gr:	5.114 kg
Cracker Gift 400 gr:	6.925 kg
<b>Tổng cộng:</b>	<b>18.539 kg</b>

Chi phí sản xuất chung ở phân xưởng bánh Cracker đã tập hợp được là: 342.007.700. Kế toán tính hệ số phân bổ:

$$\text{Hệ số phân bổ} = \frac{342.007.700}{18.359} = 18.629$$

Chi phí sản xuất chung phân bổ cho Cracker Party 300 gr là:

$$6.500 \times 18.629 = 121.088.500$$

Chi phí sản xuất chung phân bổ cho Cracker Bridal 300 gr là:

$$5.114 \times 18.629 = 95.268.706$$

Chi phí sản xuất chung phân bổ cho Cracker Gift 400 gr là:

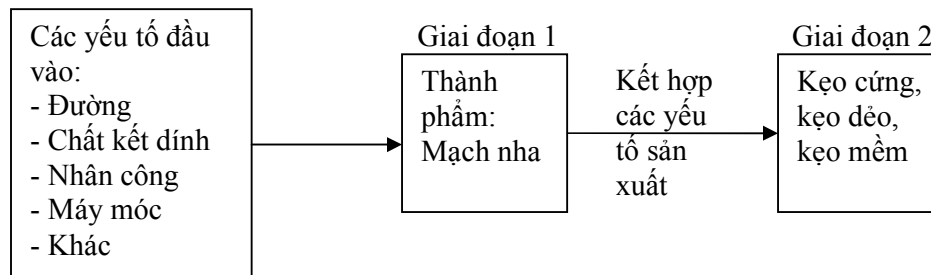
$$6.925 \times 18.629 = 129.005.825$$

Trên cơ sở đó, kế toán xác định giá thành sản phẩm của các sản phẩm bánh kẹo trong công ty. **(Phụ lục 16)**

Như vậy, qua quá trình tập hợp chi phí trên, ta có thể khái quát được quá trình tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm của các công ty bánh kẹo, thực tế khảo sát quy trình tập hợp chi phí và tính giá thành của các công ty bánh kẹo có đặc điểm sau:

Về phương pháp tính giá thành, hiện nay các công ty bánh kẹo sử dụng hai phương pháp chính đó là giá thành theo công việc và giá thành theo quá trình sản xuất. Đối với những đơn hàng theo yêu cầu đặc thù của khách hàng, kế toán sẽ tiến hành tập hợp chi phí trong quá trình sản xuất vào từng đơn hàng cụ thể, với những loại chi phí sản xuất chung thì sau khi kỳ sản xuất hoàn thành tiến hành phân bổ chi phí chung cho các đơn đặt hàng theo tiêu thức nguyên vật liệu chính tiêu hao. Việc lập báo cáo chi phí sản xuất theo đơn đặt hàng đang được bộ phận kế toán thực hiện sau mỗi đơn hàng kết thúc. **(Phụ lục 17)**

Với các sản phẩm sản xuất thường xuyên, do phải trải qua nhiều công đoạn chế biến nên phương pháp tập hợp chi phí của kế toán là theo quá trình sản xuất, sản phẩm của giai đoạn này là nguyên vật liệu cho giai đoạn sau. Tại mỗi công đoạn của quá trình sản xuất, kế toán đều thực hiện công việc tính giá thành sau đó chuyển vào làm nguyên liệu cho công đoạn sau. Quy trình sản xuất đối với sản phẩm trải qua nhiều công đoạn được mô tả như sau: (Quy trình sản xuất kẹo công ty Hải Hà; *Nguồn tham khảo: Phòng kỹ thuật*)



Theo kết quả điều tra khảo sát cho thấy, về phương pháp tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm không một doanh nghiệp nào hiện nay xác định giá phí theo phương pháp chi phí dựa trên hoạt động, sự kết hợp hoàn hảo giữa việc xác định chi phí dựa trên hoạt động với phương pháp Kaizen costing đã được đề cập trong phần lý luận cũng không được các doanh nghiệp quan tâm. Điều này cho thấy, việc áp dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo đã có thực hiện nhưng hiệu quả chưa cao.

#### 2.2.2.2.4. Thực trạng tổ chức phân tích mối quan hệ giữa chi phí, sản lượng và lợi nhuận

Sau khi tác giả tiến hành khảo sát một số doanh nghiệp cho thấy, 100% các doanh nghiệp được khảo sát đều chưa tổ chức phân tích mối quan hệ chi phí - sản lượng - lợi nhuận. Lý do được đưa ra bởi hai nguyên nhân, một là do người sử dụng thấy không có nhu cầu, việc này xuất phát từ đòi hỏi của nhà quản trị cũng không có, hai là chưa có nhận thức đúng đắn về tầm quan trọng của việc phân tích C-V-P.

Tiến hành khảo sát sâu để tìm hiểu công việc phân tích C-V-P đã đạt được thành tựu nào chưa thì có 80% doanh nghiệp được khảo sát mới bước đầu quan tâm đến việc so sánh giá bán với giá thành sản xuất từng sản phẩm của các tháng với nhau để làm căn cứ giải trình cho cấp lãnh đạo về việc chênh lệch xảy ra nếu có. Tuy nhiên, đây mới chỉ là báo cáo mang tính chất tổng hợp thông tin chứ chưa phải là một báo cáo phân tích giá thành đúng nghĩa. Vì như đã đề cập, giá thành được xây dựng dựa trên rất nhiều các loại chi phí như nguyên vật liệu, nhân công, sản xuất chung phân bổ, đồng thời các loại chi phí này cũng có quá trình hình thành dựa trên các định mức do vậy cần phải tổ chức phân tích tìm ra nguyên nhân chênh lệch giá nếu có dựa trên cơ sở thực tiễn, trong khi các báo cáo giải trình chủ yếu mang nặng tính chủ quan. Việc này chính là do kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp chưa được đề cao.

Một trong những điểm quan trọng của phân tích C-V-P đó chính là phân tích điểm hòa vốn, từ điểm này doanh nghiệp sẽ xác định được cần phải sản xuất bao nhiêu, với giá bán như thế nào thì sẽ đạt được lợi nhuận kỳ vọng đề ra. Tuy nhiên, do hệ thống kế toán hiện nay của doanh nghiệp mới chỉ đơn giản là hệ thống kế toán



tài chính vì vậy thông tin cũng cấp chi đủ để lập các báo cáo tài chính mang nặng tính phản ánh thông tin quá khứ, trong khi, muốn phân tích được C-V-P thì lại phải cần những thông tin của kế toán quản trị cung cấp.

Với thực trạng về nhận thức việc phân tích C-V-P của các doanh nghiệp bánh kẹo như hiện nay nên không hy vọng nhiều vào việc trả lời cho câu hỏi của các nhà quản trị là doanh nghiệp phải sản xuất bao nhiêu để đảm bảo sản lượng hòa vốn, và với năng lực máy móc như hiện có thì cần phải sản xuất với sản lượng như nào để khai thác được hiệu quả nhất năng lực của mình. Việc thống kê nhu cầu sản xuất của doanh nghiệp hiện nay để lập kế hoạch sản xuất vẫn chủ yếu dựa trên "kinh nghiệm" của thị trường hơn là căn cứ vào thực trạng năng lực sản xuất của doanh nghiệp.

#### 2.2.2.2.5. Thực trạng tổ chức báo cáo kế toán quản trị chi phí

Một thực tế đáng lo ngại là hiện nay các doanh nghiệp chưa thực sự quan tâm đến việc xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản trị, nếu nhà quản trị có yêu cầu thông tin thì hoặc trả lời không thể cung cấp được, hoặc lại sử dụng chính báo cáo của kế toán tài chính sau đó diễn giải thêm bằng việc thêm một số cột mang tính chất bổ sung thông tin. Do cách làm như vậy, nên thông tin cung cấp chỉ mới gọi là mang tính "quản trị" thôi chứ chưa thực sự là thông tin của kế toán quản trị, vì những thông tin này không có tính hệ thống, không liên kết một cách phù hợp với logic của kế toán quản trị. Hay nói cách khác là hệ thống báo cáo kế toán quản trị hiện nay là chưa có, mới chỉ dừng lại ở mức độ "vẽ" báo cáo kế toán tài chính thành báo cáo kế toán quản trị.

Như vậy, mặc dù đã bắt đầu hình thành các báo cáo kế toán quản trị nhưng tính chất hệ thống và đồng bộ vẫn chưa đạt, chủ yếu là mang tính phát sinh đến đâu thì thiết kế và sử dụng theo nhu cầu "tự phát" như này sẽ không mang tính ổn định và gây lãng phí thông tin do tính chất lặp lại của thông tin là cao.

Qua phụ lục 18, có thể thấy bước đầu doanh nghiệp đã chi tiết hóa thông tin của kế toán tài chính để thấy rõ được bản chất hình thành nên chi phí giá thành sản phẩm gồm những bộ phận nào, tuy nhiên mới chỉ dừng lại việc chi tiết theo các yếu

tổ khoản mục, trong khi kế toán quản trị có thể cung cấp thông tin chi tiết tới từng hoạt động cụ thể trong khoản mục đó lại chưa được đề cập.

#### 2.2.2.2.6. Thực trạng tổ chức đánh giá hiệu quả và phân tích thông tin đưa ra quyết định

Ra quyết định kinh doanh là chức năng quan trọng đối với nhà quản trị, một quyết định đúng đắn có thể mang đến lợi nhuận cho doanh nghiệp ngược lại có thể đưa doanh nghiệp đến chỗ làm ăn thua lỗ.

Khi đứng trước một lựa chọn phương án kinh doanh, thông thường nhà quản trị cần phải xem xét đến yếu tố căn bản đó là chi phí rồi sau đó các yếu tố bổ sung khác và doanh thu chỉ là các nhân tố cộng thêm để kết luận lựa chọn phương án nào mà thôi. Nhằm cung cấp cho các nhà quản trị những cơ sở để ra quyết định, kế toán quản trị chi phí đã có sẵn các công cụ hữu dụng nhằm cung cấp cho nhà quản trị các thông tin thích hợp để quyết định lựa chọn phương án tối ưu.

Thông tin thích hợp chính là những thông tin liên quan đến chi phí của các phương án kinh doanh. Chi phí của các phương án thường được so sánh với nhau, từ đó chọn ra phương án có chi phí thấp nhất.

Trong các quyết định của doanh nghiệp bánh kẹo, phổ biến thường gặp là những quyết định trong sản xuất kinh doanh như từ chối hay chấp nhận một đơn hàng, thuê ngoài hay tự mình sản xuất một nguyên liệu đầu vào bất kỳ... cho đến các quyết định mang tính dài hạn như có nên đầu tư thêm một nhà máy tại một vùng nguyên liệu nào đó không và các công việc mang tính chiến lược như thay đổi một dây chuyền sản xuất hiện tại sẽ mang lại lợi ích nhiều hơn hay là vẫn giữ nguyên... tất cả những quyết định như vậy thường xảy ra với các doanh nghiệp bánh kẹo.

Qua khảo sát thực tế cho thấy, hầu như các quyết định lựa chọn của nhà quản trị đều không tính đến việc sử dụng các thông tin do kế toán quản trị cung cấp, việc lựa chọn phương án kinh doanh vẫn chủ yếu dựa trên "kinh nghiệm" nên cũng có những phương án lựa chọn chưa hẳn đã là tối ưu với doanh nghiệp. Có doanh nghiệp khi quyết định lựa chọn phương án cũng xem xét đến yếu tố chi phí nhưng là do kế toán tài chính cung cấp, vì vậy, dữ liệu tuy có phản ánh đúng bản chất của chi phí nhưng không nêu được hết các khía cạnh thể hiện của chi phí, nhất là những chi

phí chìm mà kế toán tài chính không thể hiện được như vậy phương án lựa chọn nhiều khi chưa phải là phương án tối ưu.

Lý giải cho vấn đề này, chỉ có một nguyên nhân đó là hệ thống kế toán quản trị của đa số các doanh nghiệp bánh kẹo là chưa có hoặc chưa hoàn thiện, nên thông tin cung cấp không kịp thời hoặc thiếu độ tin cậy, dẫn tới tâm lý của nhà quản trị khi đứng trước các lựa chọn thường có thói quen không nghĩ đến công cụ cung cấp thông tin của kế toán quản trị, ngược lại khi không có sự thúc đẩy của cấp quản lý thì tất yếu bộ máy kế toán quản trị sẽ không nhận thấy nhu cầu của nhà quản trị để tự hoàn thiện và phục vụ. Sự không tin tưởng và đặt ra yêu cầu với nhau giữa một bên là nhà quản trị, một bên là bộ phận kế toán dẫn tới hệ quả tất yếu là cho đến nay các doanh nghiệp bánh kẹo vẫn quản lý theo cách truyền thống vốn có như là ngành mà mình đang sản xuất, còn bộ phận kế toán thì lại quay lại với công việc hàng ngày của mình là ghi chép và cung cấp thông tin của kế toán tài chính.

### **2.3. Đánh giá thực trạng tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam**

#### **2.3.1. Những ưu điểm**

*Bộ máy kế toán:* Hiện nay, tất cả các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo đều có bộ máy kế toán được xây dựng phù hợp với các quy định chung của Nhà nước, các bộ phận nghiệp vụ của kế toán tài chính đã phần nào đáp ứng được nhu cầu về thông tin của cơ quan quản lý và nhà quản trị. Mặc dù vậy, bộ máy kế toán mới chỉ dừng lại ở mức độ hoàn thành việc cung cấp thông tin cho các cơ quan quản lý Nhà nước, mà cụ thể là các báo cáo phục vụ cơ quan thuế là chính. Trong khi, nhu cầu về thông tin kế toán quản trị của các doanh nghiệp là rất lớn nhưng chưa đáp ứng được nhiều.

*Tổ chức nhân sự:* Bước đầu những người đứng đầu làm công tác kế toán đều có khái niệm và nhận thức về tầm quan trọng của thông tin kế toán quản trị, tuy nhiên, các nhân viên trong phòng kế toán thì phần lớn chưa coi vai trò của kế toán quản trị là quan trọng. Vì những lý do như vậy mà một số các doanh nghiệp

đã tổ chức phần hành cho kế toán quản trị nhưng chưa thực sự phát huy hết vai trò của nó.

*Thu thập, xử lý và cung cấp thông tin kế toán quản trị:* Đã tiến hành tổ chức kế toán chi phí một cách chi tiết, các chi phí được phân chia một cách cụ thể theo từng khoản mục... nhưng việc phân chia này chưa theo một quy trình xử lý, phân tích và cung cấp thông tin ra quyết định một cách khoa học mà chủ yếu mang tính tự phát. Do vậy, thông tin cung cấp mới chỉ ở mức độ chi tiết chứ chưa thực sự là thông tin kế toán quản trị chi phí nên chưa đủ cơ sở tin cậy để nhà quản trị làm căn cứ ra quyết định.

### **2.3.2. Những hạn chế**

*Bộ máy kế toán:* Tổ chức bộ máy kế toán trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo hiện nay được tổ chức theo mô hình của kế toán tài chính nên các công việc, nhiệm vụ của nhân viên kế toán chỉ được xây dựng để cung cấp thông tin kế toán tài chính, vì vậy, khi nhà quản trị có nhu cầu về thông tin kế toán quản trị thường không biết quy trách nhiệm thuộc bộ phận nào.

*Thu thập, xử lý và cung cấp thông tin:* Việc cung cấp thông tin của kế toán quản trị còn quá nhiều hạn chế, thông tin kế toán quản trị mà các doanh nghiệp bánh kẹo đang cung cấp hiện nay chủ yếu mới chỉ ở mức chi tiết hóa thông tin kế toán tài chính. Nguyên nhân chủ yếu là do nhận thức của cả hai phía là nhà quản trị và bộ phận kế toán về vai trò cung cấp thông tin của kế toán chưa rõ ràng, chưa được quan tâm đúng mức.

*Vai trò của kế toán quản trị trong việc ra các quyết định:* Thông thường, hoạt động quản trị doanh nghiệp thường phải đối mặt với những vấn đề lựa chọn các phương án đầu tư trong các giai đoạn ngắn hạn và dài hạn, một trong những đặc điểm quan trọng của thông tin kế toán quản trị là cung cấp "căn cứ" kèm theo nhiều phương án lựa chọn để nhà quản trị ra quyết định dựa trên các lý do "mềm" khác. Tuy nhiên, hiện nay thông tin kế toán quản trị phục vụ cho các quyết định kinh doanh của doanh nghiệp chưa đủ tính đa dạng, tình kịp thời, vì vậy hiệu quả gần như là rất thấp.

*Hệ thống các nghiệp vụ của kế toán quản trị:* Vì vị trí của kế toán quản trị chưa được xác định rõ nét nên hệ quả tất yếu là các nghiệp vụ của kế toán quản trị mới chỉ dừng ở việc phát triển thông tin từ kế toán tài chính, ví dụ rõ nhất là việc bóc tách các chi phí mà không quan tâm đến việc xây dựng các trung tâm phí, do vậy, thông tin cung cấp mới chỉ là thông tin mang tính thứ cấp.

Việc tổ chức thực hiện thông qua quá trình vận dụng các mô hình kế toán quản trị chi phí hiện đại chưa được thực hiện, mà chỉ thực hiện theo kiểu như cầu đến đâu thì xây dựng đến đó, rất thiếu tính đồng bộ, và đây cũng là nguyên nhân gây ra sự mất đồng bộ (tính xuyên suốt) trong việc cung cấp thông tin của kế toán quản trị tới các giai đoạn khác nhau của quá trình kinh doanh.

*Sử dụng khả năng của công nghệ thông tin:* Công nghệ thông tin là sự kết hợp hoàn hảo giữa sức mạnh phần cứng và khả năng của phần mềm. Về mặt bản chất, phần mềm là một hệ thống tự động thực hiện các công việc một cách nhanh chóng và chính xác. Thông tin do phần mềm lưu trữ thường có tính xuyên suốt rất cao, sự tái sử dụng thông tin lẫn nhau của các chức năng thường được phần mềm tận dụng tối đa. Ví dụ như tại phân hệ kế toán, khi nhập dữ liệu cho công nợ khách hàng có thể tận dụng dữ liệu của phân hệ quản trị nhân sự... Mặc dù các doanh nghiệp khảo sát đều đã sử dụng phần mềm nhưng chủ yếu là chấp vá, các phần mềm chưa có tính liên kết với nhau, các khả năng dự báo và dự toán của phần mềm chưa được doanh nghiệp đề xuất khai thác. Quan điểm vẫn là, phần mềm kế toán để phục vụ kế toán tài chính, nhằm có một báo cáo tài chính hợp lý để quyết toán thuế. Với quan điểm như vậy nên sức mạnh của phần mềm không được phát huy trong nội hàm công việc của kế toán quản trị.

### **2.3.3. Phân tích nguyên nhân**

Nhằm lý giải cho nguyên nhân tại sao cho đến nay, kế toán quản trị vẫn chưa có vị trí tương xứng với giá trị cung cấp thông tin của nó trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam thì có nhiều, nhưng tác giả chỉ đưa ra một số các nguyên nhân mà theo tác giả là chủ yếu. Các nguyên nhân thường bao gồm hai phía là khách quan và chủ quan.

*Thứ nhất:* Mặc dù nước ta bắt đầu chuyển đổi từ nền kinh tế chỉ huy bao cấp sang nền kinh tế thị trường từ năm 1986 đến nay đã gần 30 năm. Tuy nhiên, tình cạnh tranh thực sự của thị trường mới chỉ bắt đầu từ hơn mười năm gần đây, nhất là sau khi Việt Nam chính thức gia nhập WTO thì áp lực cạnh tranh mới thực sự tác động đến doanh nghiệp. Và cũng do thời gian trước đó, thị trường chưa có sự cạnh tranh nên việc cần thiết phải có thông tin để quản trị và ra quyết định với các nhà quản lý chưa thực sự cần thiết, chỉ khi áp lực cạnh tranh mạnh mẽ trong mười năm gần đây đã khiến cho doanh nghiệp dần thấy được sự không thể thiếu vắng hệ thống thông tin kế toán quản trị.

*Thứ hai:* Hệ thống văn bản kế toán thường xuyên có sự thay đổi và điều chỉnh, và cho đến năm 2003 thì Luật kế toán mới chính thức được ban hành và đến tận năm 2006 mới chính thức có thông tư hướng dẫn thực hiện triển khai kế toán quản trị trong doanh nghiệp, với sự non trẻ như vậy về mặt pháp lý, dẫn tới trong thời gian trước đó nhiều doanh nghiệp muốn xây dựng hệ thống kế toán quản trị mà chưa có căn cứ để tiến hành.

*Thứ ba:* Quan điểm thông tin kế toán vẫn chỉ là thông tin kế toán tài chính đã đi sâu vào tiềm thức của các cán bộ làm công tác kế toán và các nhà quản trị, một phần của lý do này xuất phát điểm từ gốc là quá trình đào tạo kế toán quản trị của nước ta mới chỉ bắt đầu trong thời gian gần đây và cũng chỉ dừng lại ở việc đưa vào như là một học phần bổ sung, hiện nay chưa có trường nào chính thức đào tạo chuyên ngành kế toán quản trị. Sự nhận thức mạnh mẽ về kế toán quản trị mới chỉ đến từ một bộ phận rất nhỏ các cán bộ được đào tạo từ các nước phát triển nhưng không nhiều, không đủ để tạo ra đột phá trong tư duy làm việc và quản lý của các nhà quản trị và thực thi hệ thống kế toán.

*Thứ tư:* Sự gia nhập WTO như là một dấu son đánh giá mức độ cạnh tranh cao độ của nền kinh tế toàn cầu. Mặc dù vậy, sự gia nhập tổ chức thương mại thế giới cũng như các nhóm khu vực kinh tế khác có thời gian ngắn, hiện vẫn đang trong quá trình hoàn thiện các điều kiện pháp lý (dự kiến kéo dài đến tận năm 2020) do vậy, sự cạnh tranh vẫn chưa thực sự hoàn chỉnh, môi trường kinh doanh của Việt

Nam vẫn còn đâu đó bóng dáng các doanh nghiệp, các tập đoàn kinh tế Nhà nước, do vậy áp lực để các doanh nghiệp phải thay đổi một cách sâu sắc và toàn diện về tư duy quản trị và các thể chế pháp lý chưa đủ mạnh để các doanh nghiệp phải tiến hành ngay và triệt để.

*Thứ năm:* Hiện nay, các doanh nghiệp có quy mô nhỏ và vừa của Việt Nam vẫn đang chiếm tỷ trọng lớn trong cơ cấu các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam, cũng vì lý do này nên điều kiện về cơ sở vật chất áp dụng để triển khai Kế toán quản trị còn hạn chế, việc mua sắm hệ thống phần cứng và phần mềm một cách đồng bộ để phục vụ việc cung cấp thông tin của kế toán quản trị gần như là thử thách khó vượt qua cho các doanh nghiệp vốn hàng ngày phải lo từng đồng chi phí đầu tư cho sản xuất, hệ quả tất yếu là doanh nghiệp có một hệ thống phần mềm quản trị lúng củng, chấp vá.

Về bản chất, thông tin kế toán quản trị là thông tin thay đổi, hay nói cách khác đi đó là thông tin "động" theo từng giai đoạn của quá trình sản xuất kinh doanh, trong khi để có được một phần mềm động đáp ứng được yêu cầu này thì chi phí bỏ ra là rất lớn, thậm chí hàng triệu đô la, nên với nhiều doanh nghiệp thà chấp nhận sự thiếu hụt thông tin hơn là bỏ ra một số tiền lớn để đầu tư vào thứ mà chưa biết sẽ mang lại lợi ích như thế nào. Đây cũng là một trở ngại xuất phát từ nhận thức về vai trò của kế toán quản trị.

*Thứ sáu:* Hệ thống các phương pháp của kế toán quản trị chưa được chuẩn hóa, hiện nay việc sử dụng nguồn thông tin cho kế toán quản trị vẫn chủ yếu dựa trên các thông tin từ kế toán tài chính, quá trình tổ chức hệ thống chứng từ ban đầu để ghi nhận thông tin mới chỉ chủ yếu đáp ứng cho kế toán tài chính, các doanh nghiệp ngoài hệ thống chứng từ, tài khoản thực hiện theo hướng dẫn của chế độ thì chưa có doanh nghiệp nào thiết kế hệ thống chứng từ nhằm phục vụ cho kế toán tài chính. Các báo cáo quản trị nội bộ chưa được xây dựng và lập theo tình kịp thời của thông tin (chủ động báo cáo) mà chỉ xây dựng khi có yêu cầu của nhà quản trị (tính đối phó) dẫn đến sự thiếu hệ thống trong việc thiết kế thông tin đầu vào.

## KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Trước sức ép cạnh tranh ngày càng gay gắt với các doanh nghiệp bánh kẹo đến từ các nước trên thế giới, việc cạnh tranh trong lĩnh vực sản xuất bánh kẹo không đơn giản chỉ là chất lượng sản phẩm, mẫu mã sản phẩm hay là các chiến lược tiếp thị ồn ào. Tại đây, sự cạnh tranh đã chuyển sang một giai đoạn mới, sự cạnh tranh bằng các phương thức quản trị.

Mặc dù, các doanh nghiệp bánh kẹo hiện nay cũng đã bắt đầu nhận thức được tầm quan trọng cũng như vai trò của kế toán quản trị với sự tồn vong của doanh nghiệp, nhưng do các điều kiện khác nhau như nhận thức của con người, phương tiện kỹ thuật... mà tổ chức kế toán quản trị chi phí chưa thực sự được triển khai và còn tồn tại rất nhiều những hạn chế.

Trong chương 2, Thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp bánh kẹo của Việt Nam, tác giả đã trình bày được những nội dung cơ bản sau:

+ Tổng kết và phân tích những đặc điểm của quy trình hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam từ đó làm rõ được nguyên nhân ảnh hưởng đến việc triển khai kế toán quản trị trong các doanh nghiệp này.

+ Mô tả đánh giá thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam.

+ Chỉ ra những ưu điểm và nhược điểm của hệ thống kế toán hiện tại của doanh nghiệp làm tiền đề cho việc đề xuất các giải pháp khả thi trong phần cuối của luận án.

Ngoài ra, luận án cũng nêu rõ được các nguyên nhân dẫn đến những mặt được và chưa được của hệ thống kế toán hiện tại, đây là điểm mấu chốt cho việc vận dụng triển khai các giải pháp cho doanh nghiệp.



## **CHƯƠNG 3**

# **HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT BÁNH KẸO CỦA VIỆT NAM**

### **3.1. Định hướng phát triển của ngành sản xuất bánh kẹo của Việt Nam**

Cùng với thời gian và sự phát triển của đất nước, nền kinh tế Việt Nam đã bước vào thời kỳ phát triển mới. Cơ chế thị trường đã tạo điều kiện thuận lợi cho sự xuất hiện của hàng loạt các doanh nghiệp mới với sự đa dạng và phong phú của các sản phẩm. Đây chính là nhân tố làm cho nền kinh tế thị trường ở Việt Nam trở nên cạnh tranh quyết liệt, vì lẽ đó để tồn tại và phát triển không phải là một điều dễ dàng đối với bất kỳ doanh nghiệp nào, các công ty bánh kẹo cũng không nằm ngoài quy luật khắc nghiệt đó. Do vậy, để tồn tại trong điều kiện kinh tế thị trường thì việc giữ vững và phát triển thị phần của mình là một nhiệm vụ vô cùng quan trọng đối với các công ty bánh kẹo.

Với đặc điểm sản xuất của các công ty bánh kẹo nên giá vốn hàng bán là chi phí lớn nhất trong tổng cơ cấu chi phí của công ty, vì vậy lợi nhuận của các công ty bị phụ thuộc khá lớn vào giá cả các yếu tố đầu vào trong quá trình sản xuất. Do bán hàng thông qua hệ thống đại lý phân phối và các cửa hàng bán lẻ nên số ngày thu được tiền từ việc bán hàng của các công ty bánh kẹo lớn hơn hẳn so với các công ty khác ngành. Tuy nhiên, hệ thống phân phối bán lẻ đến tận tay người tiêu dùng khiến cho việc điều tiết giá bán của các công ty bán kẹo được thuận tiện hơn.

Khi nền kinh tế phát triển, đời sống vật chất ngày càng được cải thiện thì nhu cầu về tiêu thụ các sản phẩm bánh kẹo ngày một gia tăng, nhất là vào các dịp lễ tết trong năm nên lượng tiêu thụ sản phẩm bánh kẹo của ngành tăng đều qua các năm. Tuy nhiên, đi cùng với nó là sự đòi hỏi cao hơn về chất lượng sản phẩm cũng như mẫu mã vốn là thế mạnh của các doanh nghiệp nước ngoài. Nhưng các doanh nghiệp trong nước cũng có thuận lợi là với quá trình hình thành và phát triển sản

xuất hàng ngàn năm gắn liền với những thói quen, văn hóa tiêu dùng của người Việt Nam nên hơn ai hết, các công ty trong nước hiểu rất rõ đặc tính khẩu vị của người tiêu dùng hơn. Như vậy, ưu thế cũng như những khó khăn đã rõ, các doanh nghiệp trong thời gian tới cần có những định hướng phát triển như sau:

*Thứ nhất:* Mục tiêu phát triển ngành bánh kẹo: Do đặc thù của ngành bánh kẹo là sản phẩm phục vụ cho mọi tầng lớp người lao động nên độ rộng của dải sản phẩm là rất đa dạng, vì thế chất lượng sản phẩm đòi hỏi phải ngày một nâng cao cũng như các kênh phân phối tới tay người tiêu dùng cần phát triển mạnh mẽ và đa dạng hơn nữa trong vấn đề tiếp thị sản phẩm của công ty. Hiện nay, theo báo cáo thống kê của công ty chứng khoán Bảo Việt thì mức tiêu thụ bánh kẹo bình quân đầu người của Việt Nam hiện ở mức thấp so với các nước trong khu vực. Cụ thể, mức tiêu thụ bánh kẹo đầu người của Việt Nam năm 2007 chỉ ở mức 4,8 USD/người/năm, thấp hơn rất nhiều so với mức tiêu thụ bình quân đầu người ở Ấn Độ, Trung Quốc và Phillippines. Vậy nên, thị trường bánh kẹo trong nước còn nhiều cơ hội để có thể đạt tốc độ tăng trưởng cao trong những năm tới. Ngoài ra, quy mô dân số và mức thu nhập bình quân đầu người đang tăng nhanh trong thời gian gần đây chắc chắn kéo theo mức chi tiêu cho bánh kẹo sẽ tăng nhưng đồng thời đòi hỏi về chất lượng sản phẩm cũng phải tương xứng. Do vậy, trong thời gian sắp tới, các công ty bánh kẹo cần phải giải quyết được các vấn đề về đáp ứng đa dạng hơn nữa nhu cầu của người tiêu dùng, phát huy tốt nhất kênh bán hàng trực tiếp như hiện nay đang làm, không ngừng cải tiến quy trình công nghệ để có thể cạnh tranh được với các sản phẩm ngoại nhập.

*Thứ hai:* Phương hướng phát triển ngành bánh kẹo: Thời gian qua, các doanh nghiệp bánh kẹo đã không ngừng nỗ lực phát triển cả về quy mô và chất lượng sản phẩm. Khi Việt Nam mới có nền kinh tế thị trường, lúc đó thị trường bánh kẹo Việt Nam chủ yếu bị các sản phẩm ngoại nhập chiếm lĩnh. Nhưng, với sự vươn lên mạnh mẽ của các thương hiệu như Kinh đô, Hải hà, Hữu nghị,... đã dần lấy lại thị trường của mình và từ vị trí của người chạy theo nay đã chuyển sang vị trí dẫn dắt thị

trường. Do vậy, để tiếp tục giữ vững và phát huy thế mạnh của mình, trong giai đoạn tới các doanh nghiệp cần có các hướng đi cụ thể sau:

+ Với đặc điểm là sản phẩm có tỷ trọng rất lớn về nguyên liệu đầu vào trong giá thành sản xuất, các công ty cần có phương hướng xây dựng vùng nguyên liệu của mình để đảm bảo tính ổn định, nhất là những nguyên liệu trọng yếu như Bột mì, Đường... ngoài ra cũng cần phải xây dựng các mối liên hệ chặt chẽ với các doanh nghiệp cung cấp nguyên liệu khác để đảm bảo không có sự biến động nhiều về chi phí đầu vào cũng như sự sẵn sàng cho các dịp cần phải sản xuất nhiều sản phẩm.

+ Sản phẩm bánh kẹo là sản phẩm tiêu dùng ngay không qua chế biến, vì vậy, cần phải có kế hoạch cụ thể hơn trong việc đảm bảo an toàn thực phẩm. Việc này, tuy đơn giản nhưng khi triển khai lại rất khó khăn như thói quen sản xuất kiểu cũ rất khó thay đổi, các doanh nghiệp cần nghiên cứu và áp dụng các quy trình đảm bảo vệ sinh thực phẩm từ các nước tiên tiến khác. Có như vậy mới chiếm được lòng tin của người dùng vào sản phẩm của ngành.

### **3.2. Sự cần thiết, nguyên tắc và yêu cầu hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam**

#### **3.2.1. Sự cần thiết tổ chức kế toán quản trị chi phí**

Sản xuất và kinh doanh bánh kẹo, một lĩnh vực thuộc ngành thực phẩm là ngành đóng góp quan trọng vào sự phát triển kinh tế của Việt Nam, không chỉ về giá trị đóng góp GDP hàng năm mà còn giải quyết được bài toán việc làm và thất nghiệp cho lượng lớn lao động, ngoài ra, còn góp phần gìn giữ và bảo tồn nhiều sản phẩm truyền thống vốn có giá trị văn hóa còn cao hơn rất nhiều lần giá trị kinh tế mà nó mang lại.

Trong bối cảnh cạnh tranh toàn cầu hiện nay, khái niệm thế giới phẳng ngày càng được mô tả một cách rõ nét hơn thì việc nhận thức thấy áp lực cạnh tranh mạnh mẽ từ các sản phẩm nhập ngoại là rất mạnh mẽ, đặc biệt sức cạnh tranh đã và đang gây áp lực đến các doanh nghiệp bánh kẹo của Việt Nam hiện nay có nguồn gốc từ nước láng giềng Trung Quốc với sự đồng nhất về văn hóa cộng với ưu thế về

giá cả, mẫu mã và chất lượng đang là một bài toán không dễ có lời giải cho các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay.

Như vậy, để tồn tại và phát triển trước sức ép cạnh tranh ngày càng mạnh mẽ, các doanh nghiệp cần phải cải tổ một cách toàn diện, bao gồm cả dây truyền công nghệ và quy trình quản lý. Một trong những công cụ hữu dụng và mạnh mẽ là kế toán. Kế toán thường là gắn với tài chính, một hệ thống sống của bất cứ doanh nghiệp nào, kế toán bao gồm việc ghi chép và phản ánh (kế toán tài chính) đến việc dự báo và phân tích (kế toán quản trị). Như vậy, với bối cảnh cạnh tranh cao độ, ai có thông tin càng nhanh, càng chính xác, kịp thời và đầy đủ thì sẽ có cơ hội chiến thắng cao hơn. Kế toán quản trị chi phí chính là chìa khóa cho câu trả lời này.

Do đó, việc tổ chức kế toán quản trị chi phí sẽ giúp các nhà quản trị có cái nhìn chính xác và chi tiết về chi phí, nguồn gốc của chi phí, dự báo được chi phí từ đó làm căn cứ để ra các quyết định chính xác nhất. Chính vì lẽ đó, việc nghiên cứu hoàn thiện tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam hiện nay là rất cần thiết.

### ***3.2.2. Nguyên tắc hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí***

Để đảm bảo việc đưa ra các giải pháp nhằm hoàn thiện công tác kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp bánh kẹo đảm bảo tính hiệu quả và thiết thực với các doanh nghiệp thì cần tuân thủ các nguyên tắc sau:

\* Nguyên tắc phù hợp: Ngành sản xuất bánh kẹo nói riêng trong các ngành sản xuất sản phẩm hữu hình nói chung, về cơ bản, quá trình sản xuất là giống nhau, đó là căn cứ vào nhu cầu thị trường, doanh nghiệp tiến hành các trình tự như dự toán, mua các yếu tố đầu vào và tiến hành sản xuất. Tuy nhiên, xét về góc độ đặc tính sản phẩm thì bánh kẹo là một lĩnh vực có đặc thù rất riêng như sản phẩm có sự kết hợp từ các khu vực nguyên liệu đa dạng, sản phẩm có quy trình sản xuất phức tạp, nguyên liệu đầu vào cũng có thể là sản phẩm hoàn thành... do vậy, khi tổ chức

kế toán quản trị chi phí phải phù hợp với đặc điểm quy trình sản xuất, phù hợp với trình độ và yêu cầu của quản lý cũng như cơ sở vật chất của doanh nghiệp.

\* Nguyên tắc kế thừa và có thể thực hiện được: Tổ chức kế toán quản trị chi phí cho một doanh nghiệp không có nghĩa là phải xây dựng mới hoàn toàn, mà cần phải phân tích, chọn lọc và kế thừa kinh nghiệm từ các mô hình đã có, kinh nghiệm triển khai từ các nước phát triển đã có bề dày về triển khai kế toán quản trị.

Tổ chức kế toán quản trị chi phí phải dựa trên cơ sở là các phương án có thể tổ chức thực hiện được căn cứ vào điều kiện của các doanh nghiệp. Một giải pháp đưa ra mà không thể thực hiện được thì giải pháp đó coi như vô giá trị.

\* Nguyên tắc hiệu quả tránh lãng phí: Khi nói đến hiệu quả trong hoạt động sản xuất kinh doanh thì ta cần hiểu đó là việc cân nhắc giữa kết quả thu được và chi phí bỏ ra để có kết quả đó. Việc tổ chức kế toán quản trị chi phí cần phải cân nhắc việc áp dụng mô hình này vào thì hiệu quả nhận được là tốt hay xấu đến kết quả sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Tuy nhiên, ngoài những kết quả mang tính dự đoán thì phải chờ thực tế sau khi áp dụng mới có câu trả lời chính xác. Do vậy, để việc vận dụng được hiệu quả cao nhất, cần phải chuẩn bị tốt từ khâu ghi chép chứng từ, tổ chức và phân loại thông tin, xây dựng bộ máy quản lý và phân cấp phù hợp.

### ***3.2.3. Yêu cầu của việc hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí***

Để phát huy vai trò là công cụ quản lý kinh tế tài chính trong đơn vị và vai trò cung cấp thông tin cho việc ra quyết định, việc tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí của các công ty bán kẹo phải đảm bảo các yêu cầu chủ yếu sau:

*Thứ nhất:* Tổ chức kế toán quản trị chi phí phải đảm bảo phù hợp với đặc điểm, tính chất hoạt động, đặc điểm tổ chức quản lý, quy mô, trình độ, phạm vi hoạt động kinh doanh của mỗi đơn vị. Thực tế cho thấy, mỗi loại hình doanh nghiệp khác nhau, sẽ có quy mô cũng như trình độ sản xuất khác nhau, thậm chí cơ cấu chi phí trong mỗi loại sản phẩm khác nhau cũng khác nhau vì vậy không thể có một mô

hình kế toán quản trị chi phí chung cho các công ty. Vì thế, việc vận dụng kế toán quản trị chi phí cần phải phù hợp với đặc điểm của đơn vị.

*Thứ hai:* Tổ chức kế toán quản trị chi phí phải phù hợp với hệ thống pháp luật hiện hành: Mặc dù, bản chất kế toán quản trị chi phí là mang tính chủ động trong việc xây dựng, tổ chức và thực hiện, nó không chịu sự chi phối về mặt tổ chức của bất kỳ quy định nào, nhưng những hành động cụ thể trong việc cung cấp thông tin lại có tác động đến các quyết định của nhà quản trị. Do vậy, yêu cầu khi tổ chức kế toán quản trị chi phí là phải đảm bảo tuân theo các quy định chung về quản lý tài chính của cơ quan quản lý Nhà nước.

*Thứ ba:* Do các doanh nghiệp bán kẹo với đặc thù sản phẩm có tỷ trọng chi phí chiếm tới gần 70% cơ cấu chi phí sản xuất của doanh nghiệp, vì vậy khi tổ chức kế toán quản trị chi phí cũng cần quan tâm đến các yêu cầu sau:

+ Chi phí sản xuất cần phải tập hợp chi tiết theo từng bộ phận, từng địa điểm, từng phân xưởng và từng công đoạn phát sinh chi phí... thông qua các phương pháp kỹ thuật của kế toán tài chính khi ghi chép các nghiệp vụ phát sinh phải theo dõi chi tiết để làm căn cứ cho kế toán quản trị xây dựng các định mức và dự toán chi phí để đảm bảo yêu cầu cung cấp đầy đủ thông tin cho nhà quản trị.

+ Việc phân loại chi phí trong các doanh nghiệp bán kẹo là rất nhiều, nên yêu cầu phải xây dựng các hệ thống danh mục vệ tinh để phối hợp với danh mục tài khoản kế toán làm cơ sở cho kế toán tài chính ghi chép nhưng vẫn đảm bảo được tính chính xác của kế toán quản trị.

+ Cũng do tỷ trọng chi phí sản xuất là rất lớn trong toàn bộ chi phí doanh nghiệp nên khi tổ chức kế toán quản trị chi phí cần phải vận dụng mô hình phân tích Chi phí - Sản lượng - Lợi nhuận để làm căn cứ ra các quyết định.

+ Các báo biểu được sử dụng trong kế toán quản trị chi phí cần phải được xây dựng và tính toán một cách khoa học để đảm bảo tính kịp thời cũng như hợp lý để nhà quản trị có thể phân tích và ra quyết định, tránh các báo cáo mang nặng

tính hình thức, trình bày mà không chú trọng đến chất lượng thông tin cung cấp trong đó.

### **3.3. Giải pháp hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam**

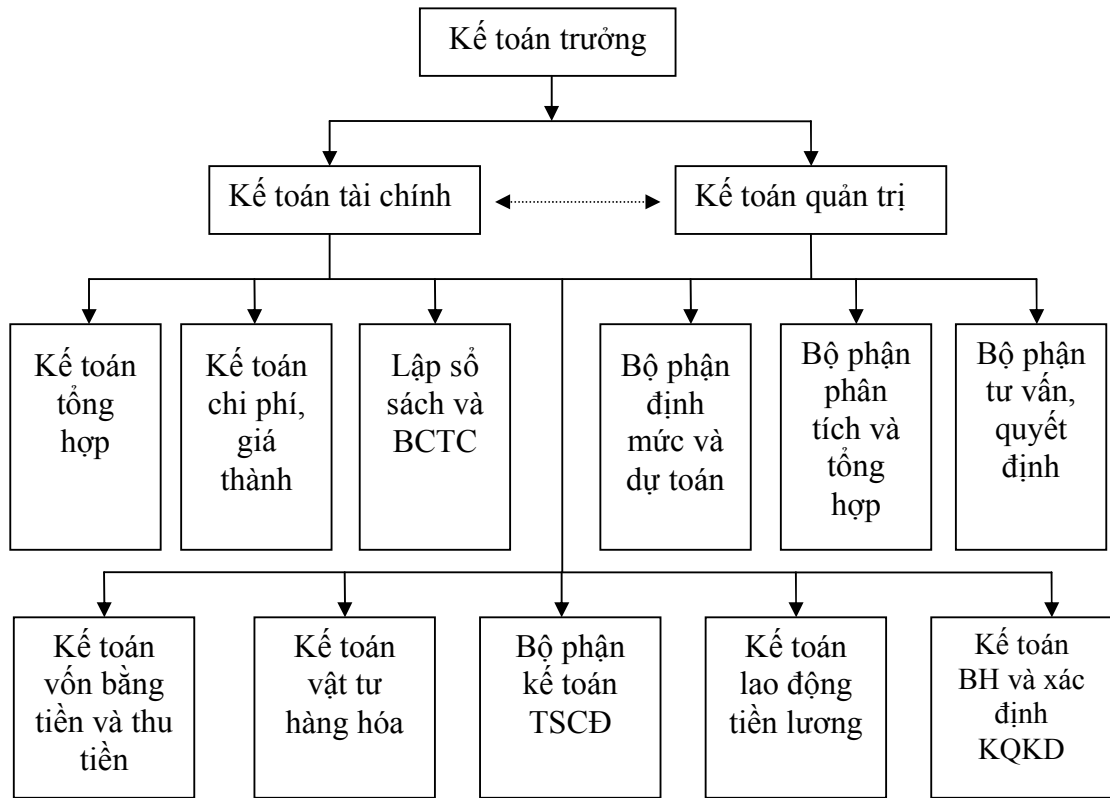
Sau khi tiến hành nghiên cứu, khảo sát, từ đó phân tích và đánh giá thực trạng tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam, tác giả đã phân tích và chỉ rõ được những vấn đề mà hệ thống đang gặp phải, cũng như tính cấp thiết phải hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí nhằm tăng tính cạnh tranh của doanh nghiệp.

Từ những luận điểm trên, tác giả đưa ra một số giải pháp nhằm hoàn thiện nội dung cơ bản nhất của kế toán quản trị chi phí áp dụng trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam.

#### ***3.3.1. Hoàn thiện về mô hình tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí***

Về quan điểm xây dựng các mô hình kế toán quản trị đã được tác giả đề cập trong phần lý luận. Do vậy, sau quá trình khảo sát và nghiên cứu tại các doanh nghiệp bánh kẹo, theo tác giả mô hình kế toán quản trị nên áp dụng cho nhóm doanh nghiệp này đó là mô hình kết hợp giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị.

Thực tế, có nhiều quan điểm cho rằng, nên sử dụng mô hình kế toán tài chính độc lập với kế toán quản trị để kế toán quản trị có thể "tự do" xây dựng hệ thống chứng từ, hệ thống tài khoản cũng như hệ thống báo cáo của mình. Việc này là hoàn toàn không sai, nhưng trong bối cảnh hiện nay, khi mà quy mô của các doanh nghiệp chưa vươn tới cấp độ đa quốc gia, trình độ của nhà quản lý cũng chưa phù hợp nên việc áp dụng mô hình độc lập là chưa đúng thời điểm chắc chắn sẽ gây lãng phí về nguồn lực của doanh nghiệp. Hơn nữa, việc sử dụng mô hình kết hợp sẽ giúp kế toán quản trị tận dụng được thông tin của kế toán tài chính tốt hơn, ngoài ra nhân sự của kế toán tài chính có thể tận dụng thời gian để làm công việc của kế toán quản trị.



**Sơ đồ 3.1: Mô hình tổ chức bộ máy kế toán tài chính và kế toán quản trị theo kiểu kết hợp trong các doanh nghiệp bán lẻ**

\* *Kế toán trưởng*: Là người đứng đầu bộ máy kế toán của doanh nghiệp, phụ trách chung các công việc của kế toán tài chính và kế toán quản trị. Kế toán trưởng có trách nhiệm đôn đốc công việc, hướng dẫn nhân viên kế toán thực hiện các công việc của phòng kế toán, kiểm tra và xác nhận các báo cáo kế toán. Hỗ trợ công việc cho kế toán trưởng có kế toán tổng hợp.

\* *Kế toán quản trị*: Với chức năng và nhiệm vụ riêng của mình bộ phận kế toán quản trị được xây dựng thành một bộ phận có chức năng riêng nằm trong bộ phận kế toán, dưới sự lãnh đạo trực tiếp của kế toán trưởng về chuyên môn và chịu sự chỉ đạo của ban lãnh đạo công ty về yêu cầu thông tin. Do cùng nằm trong một bộ phận kế toán nên việc phối hợp thông tin giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị được diễn ra tương đối linh hoạt và thuận lợi.



\* *Kế toán tài chính*: Thực hiện các nhiệm vụ và yêu cầu về công việc của kế toán tài chính, ngoài ra bộ phận này còn có nhiệm vụ phối hợp với bộ phận kế toán quản trị xây dựng các chỉ tiêu, yêu cầu về thông tin nhằm phục vụ cho kế toán quản trị.

Bên dưới kế toán quản trị và kế toán tài chính là các bộ phận kế toán phân hành trực thuộc, những bộ phận này ngoài chức năng nhiệm vụ kế toán tài chính còn thực hiện luôn các công việc của kế toán quản trị có liên quan đến công việc của mình cụ thể như sau:

\* *Bộ phận kế toán vốn bằng tiền và thanh toán*: Thực hiện ghi chép và theo dõi số phát sinh liên quan đến các nghiệp vụ vốn bằng tiền và các khoản thanh toán, đồng thời lập các dự toán tiền, dự toán các khoản phải thu. Có trách nhiệm lập các báo cáo về tình hình công nợ của doanh nghiệp.

\* *Bộ phận kế toán vật tư hàng hóa*: Theo dõi chi tiết và tổng hợp các biến động tăng giảm về vật tư hàng hóa đồng thời thực hiện các công việc như lập dự toán nguyên vật liệu, lập định mức tiêu hao nguyên vật liệu cũng như các báo cáo kế toán quản trị liên quan đến vật tư hàng hóa của doanh nghiệp.

\* *Bộ phận kế toán Tài sản cố định*: Theo dõi các phát sinh liên quan đến tài sản cố định, tiến hành phân tích tình hình sử dụng tài sản cố định, lập các kế hoạch huy động và sử dụng tài sản cố định trong doanh nghiệp.

\* *Bộ phận kế toán chi phí giá thành*: Có nhiệm vụ theo dõi và ghi chép chi tiết, tổng hợp các chi phí phát sinh theo từng yếu tố chi phí, từng phân xưởng, từng loại sản phẩm sản xuất, tính giá thành sản phẩm... đồng thời lập các báo cáo về giá thành định mức, giá thành dự toán, tiến hành phân tích biến động giá thành và lập các báo cáo liên quan đến các yếu tố chi phí trong giá thành. Là cơ sở tham mưu cho lãnh đạo công ty về các quyết định liên quan đến chi phí của sản phẩm.

\* *Bộ phận kế toán thuế*: Có nhiệm vụ theo dõi và kê khai thuế, phân tích và nhận định các vấn đề liên quan đến thuế.

\* *Kế toán doanh thu và xác định kết quả kinh doanh*: Đây là bộ phận quan trọng trong bộ máy kế toán doanh nghiệp, có nhiệm vụ theo dõi các khoản doanh

thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh của doanh nghiệp, quá trình theo dõi bao gồm cả việc chi tiết doanh thu theo bộ phận, phòng ban, khu vực, sản phẩm... từ đó lập các báo cáo bộ phận trong phạm vi doanh thu và kết quả kinh doanh.

\* *Bộ phận kế toán lao động tiền lương*: Theo dõi tình hình biến động nhân sự, hạch toán các nghiệp vụ liên quan đến nhân sự như tiền lương, thưởng, các khoản trích theo lương, là bộ phận tham mưu cho lãnh đạo các chế độ về tiền lương để phát huy tối đa hiệu quả sử dụng lao động. Có trách nhiệm tính toán, theo dõi chấm công và phân bổ chi phí tiền lương. Ngoài ra còn lập các dự toán về nhân sự, các khoản chi lương và trích theo lương, phân tích và đánh giá các tác động liên quan đến năng lực của nhân viên như tính toán hiệu quả tiền lương...

\* *Bộ phận kế toán tổng hợp và phân tích*: Có trách nhiệm thu gom các báo cáo kế toán quản trị rải rác từ các bộ phận khác sau đó tiến hành tổng hợp thành bộ các bảng dự toán, định mức, phân tích hoàn chỉnh và lập các báo cáo liên quan để kế toán tổng hợp đánh giá. Bộ phận này còn có nhiệm vụ xác minh và kiểm tra các báo cáo kế toán quản trị của các bộ phận khác.

\* *Bộ phận định mức và dự toán*: Có trách nhiệm tổ chức xây dựng hệ thống định mức chi phí dựa trên định mức kỹ thuật được cung cấp bởi bộ phận sản xuất của công ty để làm căn cứ xây dựng hệ thống các dự toán chi phí cho doanh nghiệp. Ngoài ra, bộ phận này cũng nhận thông tin tổng hợp và thông tin chi tiết từ các bộ phận kế toán của kế toán tài chính, tùy theo mức độ và yêu cầu của công việc cần phân tích và đánh giá để có yêu cầu cụ thể về số lượng cũng như loại thông tin cần cung cấp. Kết hợp với các bộ phận sản xuất, bộ phận bán hàng và bộ phận nhân sự để tiếp nhận các thông tin về doanh thu, tiền lương, chi phí... để làm căn cứ phân tích. Sau khi phân tích và đánh giá, các báo cáo được gửi phản hồi cho các bộ phận chức năng sử dụng thông tin đó.

*Tóm lại*: Với mô hình kết hợp như trên, doanh nghiệp vừa tận dụng được nhân sự của bộ phận kế toán tài chính, vừa tận dụng kết hợp thông tin kế toán tài chính và kế toán quản trị, vì thực tế thông tin kế toán quản trị có được dựa vào thông tin kế toán tài chính rất nhiều. Không ai có thể nắm rõ thông tin kế toán tài

chính hơn là chính nhân viên kế toán tài chính. Do vậy, thông tin sẽ tin cậy và chính xác hơn, đồng thời, tránh lãng phí thời gian khi kế toán quản trị phải tìm hiểu về kế toán tài chính trước khi lập báo cáo.

### **3.3.2. Hoàn thiện về tổ chức nội dung kế toán quản trị chi phí**

3.3.2.1. Hoàn thiện về tổ chức thu nhận thông tin ban đầu kế toán quản trị chi phí

\* **Tổ chức hệ thống chứng từ:** Hệ thống chứng từ trong kế toán hiện nay bao gồm hai bộ phận là chứng từ bắt buộc và chứng từ bổ sung. Các chứng từ kế toán bắt buộc là những chứng từ dùng để phản ánh các mối quan hệ kinh tế phát sinh giữa doanh nghiệp và các tổ chức, các nhân. Nội dung chứng từ bắt buộc được quy định bởi Nhà nước, doanh nghiệp chỉ có thể bổ sung thông tin chứ không được lược bỏ thông tin quy định trên chứng từ.

Loại chứng từ bổ sung là chứng từ được sử dụng trong nội bộ doanh nghiệp, chứng từ này thường được ghi kèm với chứng từ bắt buộc, bao gồm nhiều thông tin chi tiết mà với khuôn khổ của mình, chứng từ bắt buộc không thể diễn tả được.

Qua đó, có thể thấy, kế toán quản trị ngoài việc sử dụng các thông tin trên chứng từ bắt buộc thì việc làm cho thông tin của kế toán quản trị phong phú hơn, chi tiết hơn và chính xác hơn thì thông tin cung cấp trên chứng từ bổ sung là rất quan trọng. Việc tổ chức hệ thống chứng từ bổ sung cho kế toán quản trị các chi tiết và có hệ thống bao nhiêu thì thông tin do kế toán quản trị cung cấp cho nhà quản lý càng đa dạng và chính xác bấy nhiêu.

Theo trình tự của kế toán quản trị chi phí thì các nhóm chi phí cần phải xây dựng hệ thống chứng từ cho kế toán quản trị gồm:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: Với nhóm chi phí này, khi phát sinh các nghiệp vụ nhập xuất kho nguyên vật liệu cần phải lập các chứng từ bổ sung như xuất cho bộ phận nào, tổ đội sản xuất nào, số lượng và giá trị, thông tin về tình trạng nguyên vật liệu... trong nội dung các chứng từ này, cần bổ xung các chỉ tiêu phục vụ cho công tác lập dự toán chi phí của doanh nghiệp như định mức nguyên vật liệu đó cho mỗi sản phẩm là bao nhiêu, tỷ lệ hao hụt cho phép bao nhiêu phần trăm.

- Chi phí nhân công: Cần phải xây dựng bộ chứng từ bao gồm các thông tin như vị trí làm việc, bộ phận làm việc, sản phẩm tham gia sản xuất... những thông tin có thể bổ xung như định mức theo ca, theo sản phẩm cho từng phiếu chấm công để làm căn cứ xác lập dự toán nhân công về sau.

- Chi phí sản xuất chung: Chi phí này có đặc điểm là tham gia vào quá trình sản xuất nhiều loại sản phẩm nên cần phải phân bổ. Vì lẽ đó, cần phải lập chứng từ theo dõi chi tiết chi phí đến mức bộ phận, phòng ban, tổ sản xuất... nhằm tăng độ chính xác khi tiến hành phân bổ chi phí.

- Chi phí bán hàng: Đây là dạng chi phí phát sinh chủ yếu bên ngoài doanh nghiệp, với những chi phí này cần phải lập chứng từ theo dõi các phát sinh theo bộ phận, theo thời gian, theo khu vực và đặc biệt là theo chủng loại sản phẩm để làm căn cứ tính toán hiệu quả của từng chiến lược bán hàng của doanh nghiệp.

- Chi phí quản lý doanh nghiệp: Đây là nhóm chi phí khó xác định tiêu chí để xác định mức độ ảnh hưởng. Do vậy, khi xây dựng hệ thống chứng từ cho nhóm chi phí này, kế toán chỉ cần xây dựng chi tiết theo các yếu tố chi phí để làm căn cứ phân bổ về sau.

\* **Tổ chức xây dựng hệ thống định mức và dự toán:** Trong thực tế sản xuất kinh doanh, nếu hệ thống định mức là tiêu chuẩn để doanh nghiệp dựa vào đó kiểm soát chi phí phát sinh thì hệ thống dự toán chính là cơ sở để doanh nghiệp chuẩn bị nguồn lực của mình. Do vậy, việc hoàn thiện xây dựng hệ thống định mức chi phí làm căn cứ để tiến hành lập dự toán một cách đầy đủ là việc làm cần thiết, cụ thể sẽ được tác giả đề cập trong phần tiếp theo của luận án.

\* **Tổ chức đào tạo và phát triển nhân sự:** Nếu có hệ thống công cụ tốt, phương pháp tính hoàn hảo nhưng nhận thức của người thực hiện không có thì chắc chắn hiệu quả sẽ không đạt được, đôi khi còn gây lãng phí do không biết tận dụng tối đa khả năng của hệ thống cung cấp. Vì vậy, để phát huy được tối đa khả năng cung cấp thông tin của kế toán quản trị chi phí, doanh nghiệp cần phải có kế hoạch cụ thể về nhân sự thực hiện kế toán quản trị trên hai khía cạnh sau:

Về khía cạnh tuyển dụng: Cần sớm tuyển dụng bổ sung cán bộ kế toán được đào tạo chuyên sâu về kế toán quản trị, đây là lực lượng nhân sự có nhận thức và

hiều được vai trò của thông tin kế toán quản trị chi phí nên rất thuận lợi trong việc kết hợp với những nhân sự vốn có kinh nghiệm của doanh nghiệp về kế toán.

Về khía cạnh nhận thức: Cần phải có những chính sách cụ thể trong việc khuyến khích triển khai kế toán quản trị chi phí thông qua việc đưa ra những yêu cầu cụ thể để kế toán cung cấp, có như vậy mới thúc đẩy sự phát triển của kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp. Bởi vì người lao động khi thấy thông tin của mình cung cấp có giá trị sử dụng và được quan tâm chắc chắn tư duy về kế toán quản trị sẽ thay đổi theo.

3.3.2.2. Hoàn thiện về tổ chức xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kế toán quản trị chi phí

3.3.2.2.1. Hoàn thiện về tổ chức phân loại chi phí

Phân loại chi phí chi phí là tiền đề để các doanh nghiệp bắt đầu tổ chức kế toán quản trị. Trong số doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo được khảo sát, việc phân loại chi phí phổ biến hiện nay là phân loại theo yếu tố chi phí và theo khoản mục chi phí nên mới chỉ đáp ứng được yêu cầu của kế toán tài chính chứ chưa đáp ứng được yêu cầu của kế toán quản trị. Để đáp ứng yêu cầu lập kế hoạch chi phí, kiểm soát và chủ động điều tiết chi phí, ra quyết định kinh doanh nhanh chóng và hiệu quả, kế toán quản trị cần phải tiến hành phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động của chi phí. Theo cách phân loại này, chi phí trong các công ty bánh kẹo sẽ được chia thành chi phí biến đổi, chi phí cố định và chi phí hỗn hợp.

Hiện nay, do đặc thù sản xuất của ngành nên với các sản phẩm bánh kẹo, chi phí trực tiếp để sản xuất ra sản phẩm thì có tới 70% là chi phí nguyên vật liệu, do vậy với nhóm chi phí sản xuất thì căn cứ để phân loại chi phí theo mức độ hoạt động cần dựa theo số lượng sản phẩm sản xuất. Với chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp, nhằm tăng cao tính trách nhiệm cũng như khuyến khích người lao động trong việc tiêu thụ sản phẩm thì căn cứ để phân loại chi phí theo mức độ hoạt động là số lượng sản phẩm tiêu thụ được. Dựa trên hai căn cứ là số lượng sản phẩm sản xuất và số lượng sản phẩm tiêu thụ được, tác giả đưa ra phương hướng phân loại chi phí dựa trên mức độ hoạt động làm định hướng cho các doanh nghiệp bánh kẹo như sau:

**Bảng 3.1: Báo cáo phân loại chi phí theo mức độ hoạt động**

Yếu tố chi phí	Biến phí	Định phí	CP hỗn hợp	Số tiền (1.000.000 đồng)	
				BP	ĐP
<b>I. Bộ phận sản xuất sản phẩm</b>				<b>9.525</b>	
<b>1. Chi phí NVLTT</b>	<b>x</b>			<b>6.260</b>	
- Nguyên vật liệu chính	x			4.800	
- Nguyên vật liệu phụ	x			1.332	
- Nhiên liệu	x			128	
<b>2. Chi phí nhân công trực tiếp</b>	<b>x</b>			<b>2.600</b>	
<b>3. Chi phí sản xuất chung</b>				<b>665</b>	
- Chi phí nhân viên phân xưởng		x			127
- Chi phí vật liệu	x			87	
- Khấu hao TSCĐ		x			92
- Chi phí công cụ dụng cụ		x			28,5
- Chi phí bằng tiền khác			x	250	109
<b>II. Bộ phận bán hàng</b>				<b>1.271</b>	
1. Chi phí nhân viên bán hàng			x	396	
2. Chi phí vật liệu bao bì	x			150	
3. Chi phí công cụ dụng cụ		x			2
4. Chi phí khấu hao TSCĐ		x			44
5. CP thuê & sửa chữa cửa hàng		x			235
6. Chi phí q/cáo tiếp thị	x			14	
7. Chi phí vận chuyển	x			129	
8. Chi phí điện, nước, các cửa hàng	x			81	
9. CP điện thoại, Vpp, các cửa hàng			x	4	2
10. Chi phí bán hàng khác			x	114	100
<b>III. Bộ phận quản lý doanh nghiệp</b>				<b>834,9</b>	
1. Chi phí nhân viên quản lý		x			323
2. Chi phí vật liệu quản lý		x			44
3. Chi phí in ấn và VPP		x			15
4. Chi phí CCDC quản lý		x			3
5. CPKH nhà cửa, đồ đạc, TBVP		x			54
6. Thuế, phí và lệ phí			x	4,4	3
7. Chi phí thiết kế tạo mẫu SP mới			x	30	14
8. Chi phí điện thoại Fax, Bru điện			x	11	22
9. Chi phí bảo hiểm			x	3,8	5
10. Chi phí tiếp khách			x	4	10
11. Chi phí tuyển dụng đào tạo			x	6	11
12. Chi phí thuê đất		x			37
13. CP xăng dầu sửa chữa ô tô con			x	3	7,5
14. Chi phí bằng tiền khác			x	128	100

(Nguồn tham khảo số liệu: Công ty bánh kẹo Hải Hà)

+ Chi phí vật liệu trực tiếp bao gồm giá trị vật liệu chính, vật liệu phụ được sử dụng trong quá trình sản xuất sản phẩm. Trong các công ty bánh kẹo thì giá trị của vật liệu chiếm tỷ trọng lên tới gần 70% và khoản mục này chính là biến phí, tỷ lệ theo số lượng sản phẩm sản xuất.

+ Tiền lương công nhân trực tiếp là chi phí tiền lương cho người lao động. Hiện nay đa số các công ty bánh kẹo đang thực hiện trả lương công nhân theo thời gian lao động và kết hợp với lương làm thêm giờ được hạch toán theo số giờ làm thêm. Vì vậy, lương cơ bản của người lao động là định phí, trong khi các khoản phụ cấp và làm thêm giờ là biến phí.

+ Các khoản chi phí về khấu hao máy móc thiết bị là định phí, vì hiện nay doanh nghiệp bánh kẹo đang lựa chọn phương pháp khấu hao theo đường thẳng nên chi phí này được phân loại là định phí. Tuy nhiên, nếu doanh nghiệp lựa chọn phương án khấu hao theo sản phẩm thì chi phí này sẽ là biến phí.

+ Chi phí về công cụ dụng cụ phục vụ cho sản xuất là định phí cấp bậc, nó sẽ thay đổi theo quy mô sản xuất của doanh nghiệp.

+ Các khoản chi bằng tiền khác và dịch vụ mua ngoài đôi khi là định phí nhưng có những lúc là chi phí hỗn hợp, việc phân loại này hoàn toàn phụ thuộc vào thực tế của đơn vị.

Như vậy, với việc phân loại chi phí như trên, về cơ bản đã giúp nhà quản trị có thể kiểm soát được chi phí tốt hơn. Bên cạnh đó, các doanh nghiệp vẫn nên duy trì cách phân loại chi phí đang áp dụng để phục vụ cho công tác hạch toán chi phí và tính giá thành của kế toán tài chính. Với việc phân loại chi phí như trên, có thể chi tiết theo từng điều kiện và bối cảnh phát triển của từng doanh nghiệp cụ thể, kế toán sẽ chi tiết hơn nữa, việc chi tiết hóa các chi phí này được thực hiện hoàn toàn trên danh mục khoản mục chi phí nên không hề ảnh hưởng đến các số liệu phát sinh đã nhập trong quá khứ của doanh nghiệp.

#### 3.3.2.2.2. Hoàn thiện về hệ thống định mức và dự toán chi phí

##### a, Hoàn thiện tổ chức hệ thống định mức chi phí

Trong hoạt động sản xuất kinh doanh của công ty bánh kẹo, việc xây dựng định mức bao gồm hai dạng đó là định mức kỹ thuật (công bố những thông số như

lượng, quy cách, phẩm chất) và định mức chi phí. Định mức kỹ thuật đưa ra các yêu cầu về chủng loại cũng như về số lượng các yếu tố cấu thành cần thiết để chế tạo ra sản phẩm, trong khi định mức chi phí căn cứ và dữ liệu của định mức kỹ thuật cung cấp để xây dựng về mức hao phí cụ thể của từng đơn vị đầu vào tham gia tạo ra sản phẩm. Do đó, định mức kỹ thuật chính là cơ sở không thể thiếu để xây dựng định mức chi phí và định mức chi phí là căn cứ để kiểm soát chi phí trong quá trình sản xuất sản phẩm.

Việc thực hiện xây dựng định mức kỹ thuật của các công ty bánh kẹo hiện nay được thực hiện rất tốt và là căn cứ tin cậy để xây dựng định mức chi phí. Do vậy, ngoài căn cứ là định mức kỹ thuật hiện có, để xây dựng được định mức chi phí hợp lý thì công tác xây dựng định mức chi phí cần phải dựa vào cơ sở sau:

+ Khi tiến hành xây dựng định mức chi phí cần phải khảo sát kỹ giá cả và sự biến động của nó trên thị trường trong hiện tại và tương lai gần nhằm giảm thiểu sự sai lệch giữa thực tế và định mức xuống mức thấp nhất. Ngoài ra, việc xây dựng định mức chi phí phải phù hợp với các yếu tố chi phí cần định mức.

+ Khi chi tiết các đơn vị tiêu chuẩn định mức cần phải căn cứ vào đặc thù của công việc để tiến hành phân chia cho phù hợp. Chẳng hạn, với định mức nguyên vật liệu thì cần lựa chọn đơn vị tiêu chuẩn là đơn vị hiện vật và giá trị, trong khi với bộ phận bán hàng thì đơn vị tiêu chuẩn có thể là doanh thu tiêu thụ hoặc số lượng sản phẩm bán ra. Nhưng với bộ phận nhân sự thì có thể lựa chọn đơn vị tiêu chuẩn là giờ công đứng máy.

Từ những yêu cầu trên, việc tổ chức xây dựng định mức chi phí trong các doanh nghiệp bánh kẹo bao gồm các nội dung công việc sau:

+ Xây dựng định mức chi phí nguyên vật liệu: Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được xây dựng dựa trên cơ sở định mức kỹ thuật về số lượng nguyên vật liệu tiêu hao và định mức giá. Từ đó xác định chi phí nguyên vật liệu tiêu hao. Xây dựng định mức chi phí nguyên vật liệu cho công ty bánh kẹo Hải Hà được thực hiện như sau:



**Bảng 3.2: Bảng định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp**

Sản phẩm: Bánh GATO hoa quả sôcôla

Đơn vị tính: 1.000 đồng

STT	Hạng mục	ĐVT	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền
1	Bột mì	Kg	0,3	70	21
2	Đường trắng	Kg	0,2	17	3,4
3	Sữa tươi	Kg	0,2	70	14
4	Trứng gà	Kg	0,2	100	20
5	Socola đen	Kg	0,2	300	60
6	Kem	Kg	0,2	100	20
7	Nguyên liệu khác	Kg	0,3	70	21
<b>Tổng cộng</b>					<b>159,4</b>

(Nguồn tham khảo số liệu: Công ty cổ phần bánh kẹo Hải Hà)

+ Xây dựng định mức chi phí nhân công: Để xác định được định mức chi phí nhân công trực tiếp, cần căn cứ vào định mức kỹ thuật về hao phí lao động cho một đơn vị sản phẩm, sau đó xác định đơn giá cho từng đơn vị sản phẩm tiến hành xây dựng định mức nhân công. Trong đó, định mức giá cho một đơn vị thời gian lao động trực tiếp bao gồm lương cơ bản, các khoản trích theo lương, các khoản phụ cấp lương. Định mức này được tính theo giờ lao động trực tiếp. Ví dụ vận dụng cho công ty bánh kẹo Hải Hà để xây dựng bảng định mức chi phí nhân công:

**Bảng 3.3: Bảng định mức chi phí nhân công trực tiếp**

Sản phẩm: Bánh GATO hoa quả sôcôla

STT	Hạng mục	ĐVT	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền
1	Pha chế	Phút	20	380	7.600
2	Đứng máy	Phút	5	380	1.900
3	Trang trí	Phút	10	380	3.800
4	Đóng hộp	Phút	5	380	1.900
5	Khác	Phút	5	380	1.900
<b>Tổng cộng</b>			<b>45</b>	<b>380</b>	<b>17.100</b>

(Nguồn tham khảo số liệu: Công ty cổ phần bánh kẹo Hải Hà)

+ Xây dựng định mức chi phí sản xuất chung: Định mức chi phí sản xuất chung bao gồm định mức biến phí và định mức định phí. Định mức biến phí sản xuất chung được xây dựng theo định mức giá và định mức lượng. Định mức giá phản ánh biến phí của đơn giá chi phí sản xuất chung phân bổ. Định mức thời gian phản ánh số giờ hoạt động được chọn làm căn cứ phân bổ chi phí sản xuất chung cho một đơn vị sản phẩm. Công thức phân bổ biến phí sản xuất chung được thực hiện như sau: [14]

$$\text{Hệ số phân bổ biến phí sản xuất chung} = \frac{\text{Tổng biến phí sản xuất chung ước tính}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ chi phí sản xuất chung}} \quad (3.1)$$

$$\text{Định mức biến phí sản xuất chung} = \text{Mức độ hoạt động bình quân một sản phẩm} \times \text{Hệ số phân bổ biến phí sản xuất chung} \quad (3.2)$$

Ví dụ vận dụng cho công ty bánh kẹo Hải Hà, biến phí trong đơn giá chi phí sản xuất chung phân bổ cho sản phẩm là 2.000 đồng/1 sản phẩm và định phí sản xuất chung phân bổ là 4.000 đồng/1 sản phẩm. Căn cứ vào số giờ sản xuất của lao động trực tiếp. Xác định định mức biến phí sản xuất chung và định phí sản xuất chung là:

$$\text{Định mức biến phí sản xuất chung} = 0,75 \times 2.000 = 1.500 \text{ đồng}$$

$$\text{Định mức định phí sản xuất chung} = 0,75 \times 4.000 = 3.000 \text{ đồng}$$

$$\text{Định mức chi phí sản xuất chung} = 1.500 + 3.000 = 4.500 \text{ đồng}$$

Từ các số liệu tính toán trên, tiến hành lập bảng tổng hợp định mức chi phí sản xuất sản phẩm Bánh GATO hoa quả sôcôla có dạng như sau:

**Bảng 3.4: Bảng tổng hợp định mức chi phí sản xuất**

Sản phẩm: Bánh GATO hoa quả sôcôla

STT	Yếu tố chi phí	Định mức lượng	Định mức giá (đồng)	Định mức chi phí (đồng)
1	Chi phí NVLTT	1,6 kg	99.625	159.400
2	Chi phí NCTT	0,75h	380	17.100
3	Biến phí SXC	0,75h	2.000	1.500
4	Định phí SXC	0,75h	4.000	3.000
<b>Tổng chi phí</b>				<b>181.000</b>

(Nguồn tham khảo số liệu: Công ty cổ phần bánh kẹo Hải Hà)

Việc xây dựng định mức chi phí phần lớn phụ thuộc vào độ chính xác của định mức kỹ thuật. Do đặc thù yếu tố đầu vào của sản phẩm bánh kẹo rất dễ bị hư hỏng do sự bất cẩn của công nhân sản xuất, do các yếu tố khách quan như khí hậu, thời tiết... vì vậy các công ty bánh kẹo cần xem xét đến các yếu tố này khi xây dựng tỷ lệ hao hụt định mức của sản phẩm.

#### b, Hoàn thiện tổ chức hệ thống dự toán chi phí

Dự toán là một kế hoạch chi tiết được lập cho một kỳ hoạt động trong tương lai, biểu hiện dưới hình thức định lượng (số lượng và giá trị), chỉ ra việc huy động các nguồn lực và việc sử dụng chúng trong thời kỳ đó. Dự toán là một công cụ của nhà quản lý, được sử dụng trong việc lập kế hoạch, kiểm soát và đánh giá hoạt động.

Lập dự toán là khâu rất quan trọng trong quá trình sản xuất của doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo, vì sản xuất bánh kẹo đòi hỏi các quy trình tương đối phức tạp, do đó nếu khâu dự toán được lập chính xác thì sẽ giúp doanh nghiệp tiết kiệm được chi phí. Tác dụng to lớn của việc lập dự toán thể hiện trong các vấn đề như:

- + Giúp kiểm tra và giám sát được các khoản chi phí cho từng bộ phận sản xuất, cụ thể sau khi thực tế sản xuất có thể đối chiếu so sánh với dự toán để làm căn cứ đánh giá hiệu quả quản trị chi phí.

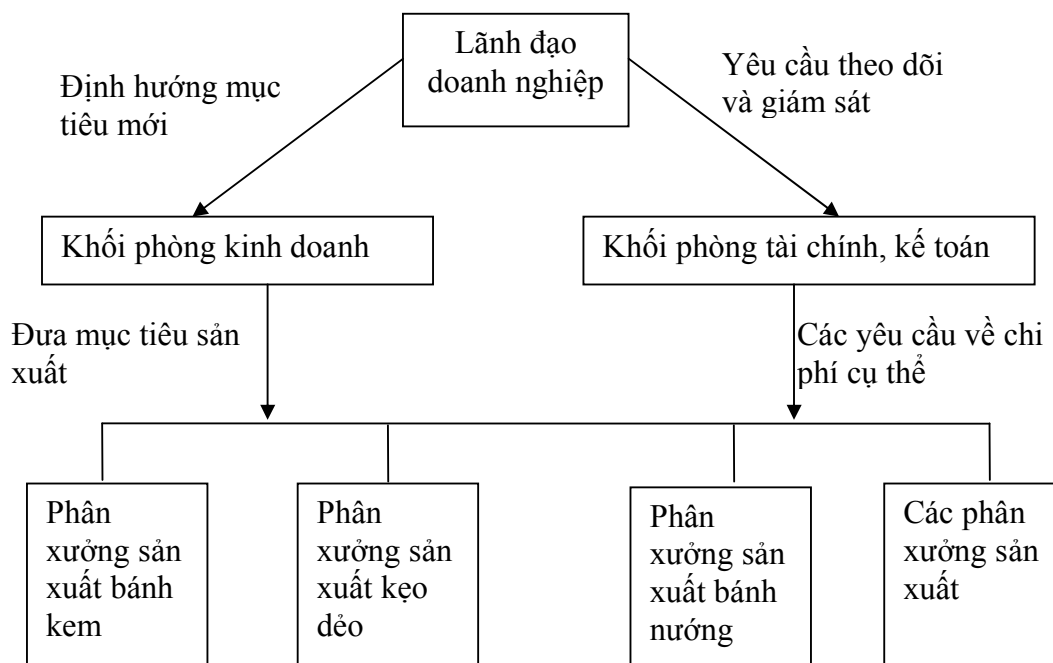
- + Giúp dự báo được những vấn đề khó khăn trong quá trình sản xuất, quản lý chặt chẽ, tránh thất thoát chi phí trong quá trình sản xuất sản phẩm.

- + Căn cứ vào dự toán, nhà quản trị sẽ có kế hoạch huy động nguồn lực một cách phù hợp và tránh lãng phí.

Việc lập dự toán thường xuất phát từ bộ phận kinh doanh của doanh nghiệp, thông thường bộ phận kinh doanh sẽ căn cứ vào hai nhân tố để đưa ra kế hoạch sản xuất đó là nhu cầu của thị trường và các đơn đặt hàng. Sau khi lượng hóa được số lượng sản phẩm và chủng loại có thể tiêu thụ trong tháng tiếp theo, bộ phận kế toán sẽ lập các dự toán chi phí chi tiết trong từng hạng mục của sản phẩm dựa trên các chỉ tiêu định mức đã được ấn định sẵn. Như vậy, chi phí định mức và chi phí dự toán đều là chi phí mong muốn. Tuy nhiên, chi phí định mức là cách tiếp cận về chi phí mong muốn tính cho một khối lượng hoạt động. Chi phí dự toán lại là cách tiếp cận về chi phí mong muốn tính cho một kỳ hoạt động. Hai cách tiếp cận này khác

nhau ở cách tính toán định phí. Định phí dự toán không phụ thuộc vào khối lượng hoạt động trong kỳ dự toán Định phí định mức lại phụ thuộc vào khối lượng hoạt động trong kỳ dự toán.

Qua khảo sát thực tế quy trình lập dự toán của các doanh nghiệp, tác giả giới thiệu mô hình lập dự toán phù hợp cho các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo như sau:



**Sơ đồ 3.1: Mô hình lập dự toán sản xuất (chỉ đạo xuống)**

Theo mô hình này, căn cứ vào định hướng phát triển sản phẩm và thị trường của doanh nghiệp, lãnh đạo công ty sẽ đưa ra các yêu cầu và mục tiêu để các bộ phận cấp dưới thực hiện triển khai. Trong quá trình đó, bộ phận lãnh đạo doanh nghiệp sẽ vừa thực hiện khai thác thông tin, vừa kiểm tra và giám sát việc thực hiện của bộ phận cấp dưới. Mô hình này thích hợp với doanh nghiệp bánh kẹo trong giai đoạn hiện nay, khi mà tư duy cũng như nhận thức của các đơn vị bộ phận chưa đánh giá đúng về kế toán quản trị chi phí thì cần phải có sự chỉ đạo thực hiện mạnh mẽ từ cấp lãnh đạo doanh nghiệp. Mô hình này cũng đã được rất nhiều doanh nghiệp áp dụng thành công trong việc triển khai hệ thống ERP thời gian qua.

Hiện nay, dự toán chi phí sản xuất kinh doanh được lập tại các công ty bánh kẹo là dự toán tĩnh, nghĩa là các dự toán này chỉ hướng về một mức độ hoạt động nhất định

và các kết quả thực tế luôn được so sánh với các chi phí kế hoạch. Vì vậy ở các mức hoạt động khác, doanh nghiệp không thể dự báo chi phí để đưa ra các quyết định phù hợp với những diễn biến của thị trường như khả năng gia tăng các đơn hàng nếu có sự thay đổi về giá bán sản phẩm. Ngoài ra, trên thực tế sản xuất, sản phẩm bánh kẹo luôn gặp phải vấn đề lựa chọn các mức sản lượng khác nhau trong quá trình sản xuất. Để đáp ứng được yêu cầu đó, doanh nghiệp cần lập dự toán chi phí linh hoạt.

Dự toán chi phí linh hoạt là dự toán chi phí được lập cho các mức hoạt động khác nhau, giúp nhà quản trị có thể so sánh được chi phí thực tế ở các mức độ hoạt động khác nhau, từ đó có các quyết định về giá bán sản phẩm trong điều kiện mức sản lượng khác nhau, đảm bảo cho doanh nghiệp có lãi nhưng vẫn đáp ứng được đơn đặt hàng của khách hàng.

Như vậy, việc triển khai áp dụng hệ thống dự toán linh hoạt là rất cần thiết bởi vì những lý do cả về đặc điểm quy trình sản xuất của các công ty bánh kẹo cũng như lợi thế mà dự toán linh hoạt mang lại so với dự toán tĩnh.

Dựa trên số liệu cung cấp của công ty bánh kẹo Tràng An, tiến hành tách chi phí sản xuất chung thành chi phí cố định và chi phí biến đổi. Lập dự toán linh hoạt cho các mức hoạt động của sản phẩm như sau: (Biến phí đơn vị dự toán được tính toán dựa trên bảng định mức tiêu chuẩn)

**Bảng 3.5: Lập dự toán linh hoạt phân xưởng sản xuất bánh Chewy**

Chỉ tiêu	Biến phí đơn vị dự toán	Dự toán linh hoạt		
		2.000	2.200	2.500
<b>1. Biến phí sản xuất (đồng)</b>	<b>6,5</b>	<b>13.000</b>	<b>14.300</b>	<b>16.250</b>
a. Chi phí NVL TT (đồng)	3,0	6.000	6.600	7.500
b. Chi phí NCTT (đồng)	2,0	4.000	4.400	5.000
c. Biến phí SXC (đồng)	1,5	3.000	3.300	3.750
<b>2. Định phí SXC (đồng)</b>		<b>1.250</b>	<b>1.250</b>	<b>1.250</b>
<b>3. Tổng chi phí sản xuất</b>		<b>14.250</b>	<b>15.550</b>	<b>17.500</b>

(Nguồn tham khảo số liệu: Công ty cổ phần bánh kẹo Tràng An)

**Bảng 3.6: Bảng phân tích chi phí dựa trên dự toán linh hoạt**

<b>Chỉ tiêu</b>	<b>Dự toán</b>	<b>Thực hiện</b>	<b>chênh lệch</b>
<b>1. Số lượng sản phẩm sản xuất (hộp)</b>	<b>2.000</b>	<b>2.000</b>	<b>0</b>
<b>2. Biến phí sản xuất (đồng)</b>	<b>13.000</b>	<b>12.750</b>	<b>-250</b>
a. Chi phí NVL TT (đồng)	6.000	6.000	0
b. Chi phí NCTT (đồng)	4.000	3.750	-250
c. Biến phí sản xuất chung (đồng)	3.000	3.000	0
<b>3. Định phí sản xuất chung (đồng)</b>	<b>1.250</b>	<b>1.375</b>	<b>125</b>
<b>4. Tổng chi phí sản xuất</b>	<b>14.250</b>	<b>14.125</b>	<b>-125</b>

(Nguồn tham khảo số liệu: Công ty cổ phần bánh kẹo Tràng An)

Như vậy, khi áp dụng dự toán linh hoạt, nhà quản trị có thể kiểm soát được chi phí thực tế phát sinh tại các mức hoạt động khác nhau, từ đó có thể ra quyết định về giá bán sản phẩm trong điều kiện khác nhau về mức sản lượng khác nhau. Cũng qua dự toán linh hoạt, nhà quản trị có thể so sánh và lựa chọn mức độ sản lượng phù hợp với nguồn lực hiện có của doanh nghiệp.

3.3.2.2.3. Hoàn thiện về tổ chức phương pháp xác định chi phí cho đối tượng chịu chi phí

Qua nghiên cứu nội dung của các phương pháp xác định chi phí sản xuất sản phẩm trong phần lý luận cho thấy, vấn đề đặt ra với các doanh nghiệp bánh kẹo Việt Nam chính là áp dụng kế toán quản trị chi phí như thế nào trước tình hình thực tế của các doanh nghiệp hiện nay. Việc lựa chọn phương pháp nào cần dựa trên điểm phù hợp của phương pháp với đặc thù sản xuất của doanh nghiệp bánh kẹo.

Như đã nghiên cứu, phương pháp ABC chủ yếu giải quyết những nhược điểm của phương pháp chi phí truyền thống đó là bỏ qua chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp và việc phân bổ chi phí gián tiếp mang tính "ước lệ" không đảm bảo tính chính xác khi xác định giá thành sản phẩm.

Thực tế, việc sản xuất ra sản phẩm mới chỉ là bước khởi đầu trong việc đưa sản phẩm tới tay người tiêu dùng và được người tiêu dùng chấp nhận. Có những sản phẩm, khi sản xuất ra thì nhanh chóng được người tiêu dùng biết đến và chấp nhận, nhưng có những sản phẩm thì cần phải có một kế hoạch tiếp thị công phu mới mong chiếm lĩnh được lòng tin của khách hàng. Để minh chứng cho điều này, xem xét sản phẩm bánh trung thu của công ty bánh kẹo Hữu Nghị khi giá thành sản xuất (chưa bao gồm chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp) chỉ vào khoảng 60.000 đồng/hộp nhưng giá bán lên tới 100.000 đồng/hộp (tỷ suất lợi nhuận gộp là 40%), kẹo Suri có giá thành 20.000 đồng/hộp trong khi giá bán chỉ 30.000 đồng/hộp (tỷ suất lợi nhuận gộp là 33%). Nếu chỉ nhìn nhận theo quan điểm phương pháp truyền thống thì nếu phân bổ chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp dù theo tiêu thức nào cũng không thể phản ánh chính xác được giá thành sản phẩm của hai loại sản phẩm trên khi mà theo thống kê cho thấy bánh trung thu luôn nhận được những chiến lược quảng cáo rầm rộ hơn từ Hữu Nghị. Trong khi, với phương pháp ABC thì việc phân bổ trực tiếp chi phí quản lý và chi phí bán hàng của sản phẩm nào sẽ được tính ngay vào sản phẩm đó, giúp doanh nghiệp xác định một cách chính xác lợi nhuận mà sản phẩm đó mang lại.

Ngoài ra, cùng một dây chuyền sản xuất, cùng một công nhân trực tiếp sản xuất nhưng với sản phẩm khác nhau, sự tham gia của chi phí nhân công sẽ khác nhau. Lấy ví dụ công đoạn đưa sản phẩm vào đóng hộp, bánh trung thu và kẹo Suri đều có cùng một thao tác này, nhưng chắc chắn, việc đóng hộp cho bánh trung thu sẽ lâu hơn do sản phẩm là đơn lẻ từng bánh nên đòi hỏi thời gian và sự cẩn trọng cao hơn. Từ đó ta thấy việc phân tách chi phí dựa trên hoạt động của từng sản phẩm khác nhau sẽ mang lại độ chính xác khi ghi nhận chi phí sản xuất sản phẩm hơn.

Trong bối cảnh toàn cầu hóa hiện nay, với việc vận dụng triệt để lợi thế so sánh của David Ricardo, các doanh nghiệp đã hình thành trào lưu thuê ngoài sản xuất một số công đoạn nào đó trong chuỗi các công đoạn sản xuất sản phẩm, do vậy, việc phân tích kỹ chi phí sản xuất tại từng công đoạn giúp doanh nghiệp có

thể dễ dàng ra quyết định xem nên thuê ngoài ở công đoạn nào, và lựa chọn đơn vị gia công nào.

Như vậy, kết quả là khi áp dụng phương pháp ABC doanh nghiệp bánh kẹo sẽ có được thông tin về giá thành sản phẩm chính xác hơn, giúp cho nhà quản lý ra các quyết định về sản xuất sản phẩm và xây dựng chiến lược kinh doanh phù hợp hơn với từng sản phẩm cụ thể. Ngoài ra, phương pháp ABC cho doanh nghiệp biết một cách chính xác các chi phí phát sinh trong từng công đoạn sản xuất là tương đối phù hợp với đặc thù sản phẩm của công ty.

**Vận dụng phương pháp ABC vào các công ty sản xuất bánh kẹo của Việt Nam.** Về bản chất, phương pháp ABC chính là các phương pháp nhằm phân bổ chi phí sản xuất chung một cách chính xác dựa trên mức độ hoạt động của các bộ phận trong doanh nghiệp. Trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo, các quy trình sản xuất đã tương đối trong minh thông qua việc bố trí sắp xếp các nhà máy, phân xưởng sản xuất cũng như dây chuyền sản xuất do vậy việc vận dụng phương pháp ABC chắc chắn sẽ mang lại hiệu quả trong quản lý chi phí. trình tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm theo phương pháp ABC thường được thực hiện theo trình tự các bước như sau:

Bước 1: Nhận diện chi phí: Chi phí sản xuất bao gồm chi phí trực tiếp và chi phí sản xuất chung, chi phí trực tiếp là những chi phí tham gia một cách trực tiếp vào quá trình tạo ra sản phẩm của doanh nghiệp, những chi phí này rất dễ xác định một cách chính xác cho từng sản phẩm như: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp. Các chi phí này sẽ được loại bỏ khỏi phương pháp ABC và sẽ được tập hợp tại bước 4 của quá trình. Trong khi đó, chi phí sản xuất chung là những chi phí có tham gia vào việc hoàn thành nhiều loại sản phẩm và sẽ được phân tích thành các hoạt động cụ thể như: Hoạt động quản lý phân xưởng, hoạt động tiêu thụ nhiên liệu, hoạt động sửa chữa máy móc thiết bị...

Bước 2: Xác định trung tâm hoạt động: Thông thường, ngoài những chi phí trực tiếp rất dễ xác định theo đối tượng thì có những chi phí sản xuất tham gia vào việc sản xuất nhiều sản phẩm. Do vậy, khi tiến hành tập hợp chi phí thì cần phải



phân bổ. Đây chính là điểm cốt lõi của phương pháp ABC là dựa trên các hoạt động để phân loại chi phí như: Hoạt động đóng gói sản phẩm, hoạt động kiểm soát chất lượng... sau khi phân loại chi phí theo hoạt động sẽ tiến hành phân bổ theo tiêu thức doanh nghiệp lựa chọn.

Bước 3: Lựa chọn tiêu thức phân bổ: Kế toán chi phí theo phương pháp ABC sẽ dựa trên nhiều hoạt động khác nhau để chỉ ra những chi phí chính phát sinh trong hoạt động đó, do vậy trái với kế toán tài chính là lựa chọn một tiêu thức phân bổ chi phí sản xuất chung cho toàn bộ các hoạt động dẫn tới hiện tượng thiếu chính xác thì kế toán theo mô hình ABC sẽ dựa trên mỗi hoạt động mà trong đó chi phí nào chiếm tỷ trọng chính sẽ phân bổ chi phí sản xuất chung theo tiêu thức đó. Do vậy, đảm bảo sự chính xác rất cao trong phân bổ chi phí.

Bước 4: Xác định mức phân bổ và tổng hợp chi phí sản xuất tính giá thành sản phẩm: Sau khi có tiêu thức phân bổ chi phí cho từng hoạt động khác nhau, kế toán tính toán ra mức phân bổ, tập hợp theo loại sản phẩm cũng với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp để lập bảng tính giá thành sản phẩm.

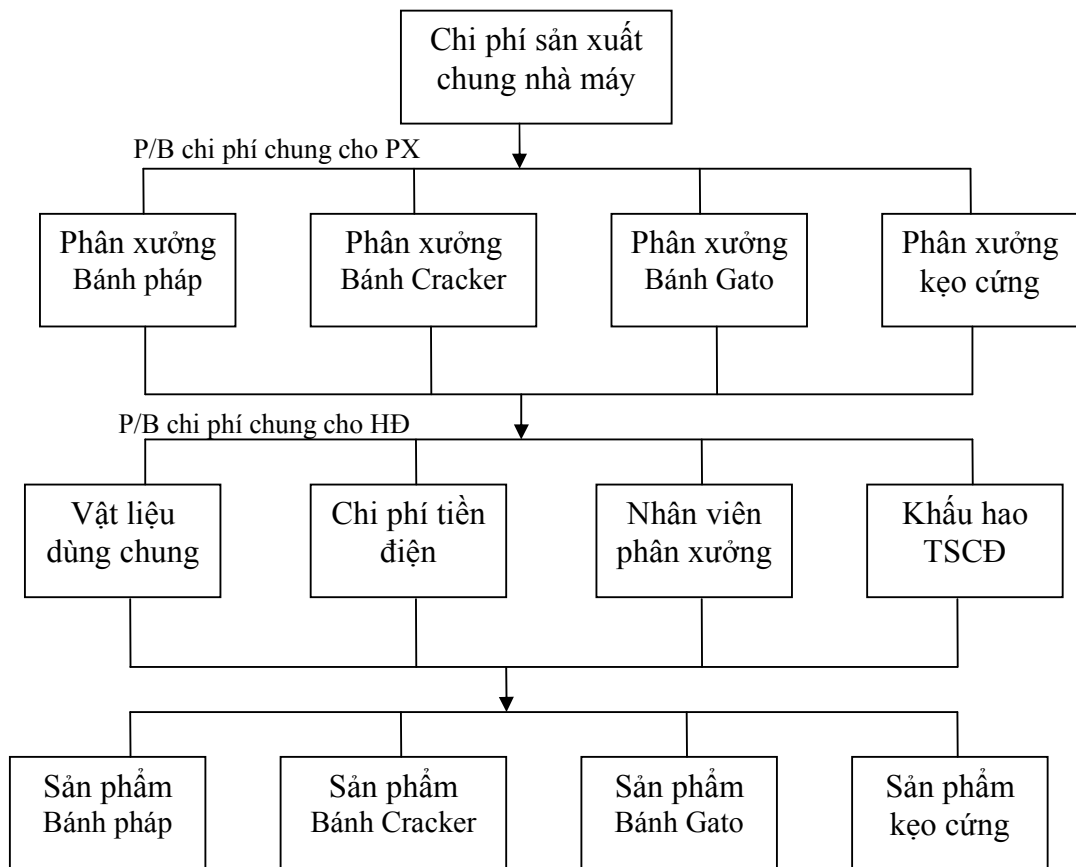
*Tóm lại:* Việc tính giá thành sản phẩm theo phương pháp ABC chủ yếu nằm trong điểm mấu chốt là phân loại chi phí sản xuất chung dựa theo các hoạt động cụ thể trong quá trình sản xuất. Việc phân loại này dựa trên hai giai đoạn chính:

Giai đoạn 1: Tập hợp chi phí sản xuất chung theo các bộ phận và hoạt động: Trước hết, chi phí sản xuất chung được tập hợp theo các bộ phận (các trung tâm phí). Nếu không sử dụng phương pháp ABC thì tại đây, chi phí chung sẽ được lựa chọn một tiêu thức phân bổ duy nhất cho các loại sản phẩm của cùng một bộ phận. Nhưng với ABC thì sau khi đưa về các trung tâm phí, căn cứ theo các mức hoạt động cụ thể sẽ tiếp tục tách chi phí theo hoạt động đó và tiến hành phân bổ theo tiêu thức của hoạt động cụ thể dựa trên quan điểm chi phí nào chiếm tỷ trọng cao trong hoạt động sẽ được phân bổ. Tiêu thức phân bổ sẽ tác động tới độ chính xác của chi tiêu giá thành sản xuất sản phẩm. Do vậy, để nâng cao độ chính xác khi chọn tiêu thức phân bổ, các doanh nghiệp nên tiến hành các cuộc điều tra, phỏng vấn trực tiếp

các nhân viên phân xưởng trong công ty để có thể thống kê và tính toán chính xác các khoản chi phí của từng hoạt động.

Giai đoạn 2: Phân bổ chi phí theo hoạt động: Sau khi chi phí chung từ các trung tâm phí được tách ra theo hoạt động sẽ tiến hành phân bổ tại các mức hoạt động đó cho từng sản phẩm khác nhau.

Quá trình hai gian đoạn được mô tả theo mô hình sau: Mô hình phân bổ chi phí sản xuất chung theo phương pháp ABC



**Sơ đồ 3.2: Mô hình phân bổ chi phí sản xuất chung dựa theo ABC**

*(Nguồn: Công ty cổ phần bánh kẹo Hữu Nghị)*

Từ số liệu các phụ lục 12, phụ lục 13, phụ lục 14, phụ lục 15, phụ lục 16 tiến hành phân bổ chi phí sản xuất chung dựa theo phương pháp ABC. Theo phương pháp truyền thống, chi phí sản xuất chung được công ty phân bổ cho các sản phẩm

theo tiêu thức sản lượng sản phẩm hoàn thành. Tuy nhiên, theo phương pháp ABC chi phí chung sẽ được nhận diện dựa trên các hoạt động sau đây.

Căn cứ vào số liệu do bộ phận chăm công phân xưởng cung cấp, bình quân một lần sản xuất (mẻ) của dây chuyền hết 42 phút/mẻ sau một mẻ như vậy thu được 40 kg sản phẩm cho một ca có 8 công nhân làm việc. Như vậy, với 2.880 phút làm việc sản xuất được 2.742 kg thành phẩm. Dựa vào các tính chất chi phí, có thể nhận diện các hoạt động của phân xưởng bánh Cracker như sau:

**Bảng 3.7: Bảng hệ số phân bổ chi phí sản xuất chung theo hoạt động**

Hoạt động	Tổng chi phí	Tiêu thức phân bổ				HS phân bổ
		Tổng	Party	Bridal	Gift	
1. Vật liệu dùng chung (lần)	10.567.000	200	50	80	70	52.835
2. Chi tiền điện (giờ)	30.500.000	208	60	60	88	146.635
3. Lương nhân viên PX (giờ công)	90.595.000	416	150	160	106	217.776
5. Khấu hao TSCĐ (giờ)	200.345.700	8.736	3.000	2.800	2.936	22.933
6. Quần áo bảo hộ	10.000.000	40	15	15	10	250.000
<b>Tổng chi phí SXC</b>	<b>342.007.700</b>					

(Nguồn tham khảo số liệu: Công ty cổ phần bánh kẹo Hữu Nghị)

Tiến hành phân bổ chi phí sản xuất chung cho 3 sản phẩm theo các hoạt động

**Bảng 3.8: Bảng phân bổ chi phí sản xuất chung theo hoạt động**

Hoạt động	HS phân bổ	Giá trị phân bổ		
		Party	Bridal	Gift
1. Vật liệu dùng chung (lần)	52.835	2.641.750	4.226.800	3.698.450
2. Chi tiền điện (giờ)	146.635	8.798.100	8.798.100	12.903.880
3. Lương nhân viên PX (giờ công)	217.776	32.666.400	34.844.160	23.084.256
5. Khấu hao TSCĐ (giờ)	22.933	68.799.000	64.212.400	67.331.288
6. Quần áo bảo hộ	250.000	3.750.000	3.750.000	2.500.000
<b>Tổng chi phí SXC</b>		<b>116.655.250</b>	<b>115.831.460</b>	<b>109.517.874</b>

(Nguồn tham khảo số liệu: Công ty cổ phần bánh kẹo Hữu Nghị)

Từ kết quả trên, có bảng tính giá thành sản phẩm theo hai phương pháp như sau:

**Bảng 3.9: Bảng tính giá thành sản phẩm theo hai phương pháp**

Khoản mục chi phí	Phương pháp ABC			Phương pháp truyền thống		
	Party	Bridal	Gift	Party	Bridal	Gift
1. Chi phí NVLTT	208.139.780	200.500.000	215.654.000	208.139.780	200.500.000	215.654.000
2. Chi phí NCTT	128.100.000	122.000.000	264.000.000	128.100.000	122.000.000	264.000.000
3. Chi phí SXC	116.655.250	115.831.460	109.517.874	121.088.500	95.268.706	129.005.825
<b>Tổng chi phí SX</b>	<b>452.895.030</b>	<b>438.331.460</b>	<b>589.171.874</b>	<b>457.328.280</b>	<b>417.768.706</b>	<b>608.659.825</b>

(Nguồn tham khảo số liệu: Công ty cổ phần bánh kẹo Hữu Nghị)

Như vậy, giá thành sản xuất của hai loại sản phẩm được tính theo hai phương pháp khác nhau là khác nhau trong phạm vi chi phí sản xuất chung, việc sử dụng phương pháp ABC để phân bổ chi phí sẽ cho nhà quản trị cái nhìn chi tiết hơn về hoạt động nào chiếm tỷ trọng chi phí lớn từ đó có các biện pháp phù hợp để kiểm soát chi phí tốt hơn.

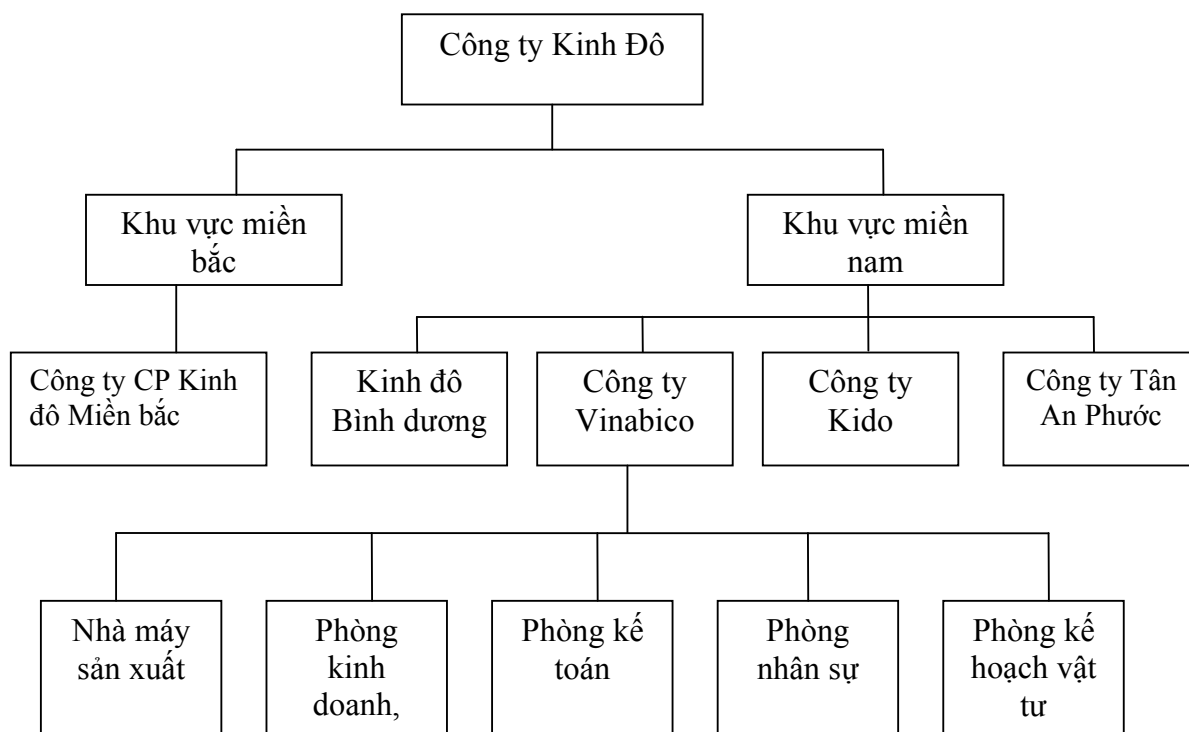
#### 3.3.2.2.4. Hoàn thiện tổ chức kế toán trách nhiệm chi phí

Kế toán trách nhiệm là hệ thống kế toán tập hợp kết quả theo từng lĩnh vực, phạm vi khác nhau do một nhà quản trị chịu trách nhiệm giám sát và đánh giá kết quả theo từng bộ phận trong tổ chức. Kế toán trách nhiệm quan tâm đến việc các nhà quản trị được giao trách nhiệm kiểm soát và điều hành một hoạt động, bộ phận trong tổ chức. Để đảm bảo được việc sử dụng hiệu quả các nguồn lực trong từng hoạt động đòi hỏi phải xây dựng mạng lưới trung tâm trách nhiệm. Một trung tâm trách nhiệm là một đơn vị của tổ chức với sự lãnh đạo của một nhà quản trị trung tâm chịu trách nhiệm về toàn bộ hoạt động của trung tâm mình với nhà quản trị cấp cao. Các trung tâm trách nhiệm được hình thành trên cơ sở đặc điểm tổ chức bộ máy hoạt động cũng như đặc điểm ngành nghề kinh doanh và đặc điểm sản phẩm. Kế toán trách nhiệm chỉ phù hợp với các công ty, Tổng công ty, Tập đoàn có qui mô lớn, hoạt động lâu đời và cơ cấu tổ chức của nó phải phân cấp, phân quyền.

Trên thực tế, đa số các doanh nghiệp bánh kẹo hiện nay thường được tổ chức bộ máy hoạt động và bộ máy quản lý theo mô hình phân cấp quản lý. Cấp cao nhất là Tổng công ty do Hội đồng quản trị, Tổng giám đốc chịu trách nhiệm, dưới tổng công ty là các công ty thành viên và dưới các công ty là các Nhà máy chịu trách

nhiệm sản xuất sản phẩm. Đặc điểm tổ chức sản xuất của doanh nghiệp là sản xuất hàng loạt và sản xuất theo đơn đặt hàng, sản phẩm sản xuất tập trung tại nhà máy và có thời gian sản xuất ngắn, không kéo dài...

Như vậy, với cách thức tổ chức quản lý và sản xuất hiện nay của các doanh nghiệp bánh kẹo thì việc tổ chức hệ thống kế toán theo mô hình kế toán trách nhiệm là phù hợp. Vận dụng kế toán trách nhiệm chi phí sẽ giúp công ty kiểm soát tốt chi phí qua đó gia tăng lợi nhuận của doanh nghiệp, đồng thời gắn trách nhiệm các nhà quản trị với từng trung tâm chi phí, từng hoạt động sản xuất kinh doanh hơn. Mặt khác để vận dụng được kế toán trách nhiệm đòi hỏi doanh nghiệp phải lập kế hoạch, lập dự toán về ngân sách, dự toán về nguồn lực, dự toán kinh doanh, điều này rất phù hợp với các doanh nghiệp bánh kẹo. Trong phạm vi nghiên cứu của đề tài, tác giả tập trung vào giải pháp xây dựng hệ thống kế toán trách nhiệm với trung tâm trách nhiệm và trung tâm chi phí.



**Sơ đồ 3.3: Sơ đồ tổ chức công ty cổ phần Kinh Đô**

*(Nguồn: Công ty cổ phần bánh kẹo Kinh Đô)*

Căn cứ vào đặc điểm phân cấp quản lý của doanh nghiệp bánh kẹo hiện nay có thể tổ chức xây dựng trung tâm trách nhiệm chi phí như sau:

**Trung tâm trách nhiệm:** Tùy theo quy mô của doanh nghiệp mà công ty nên có sự bố trí kế toán quản trị trong các trung tâm trách nhiệm, nhiệm vụ của kế toán quản trị trong các trung tâm này là thu thập dữ liệu, báo cáo từ các nhân viên theo dõi phát sinh chi phí. Từ đó, kiểm tra tính hợp lý trong quá trình hạch toán, tiến hành lập dự toán, phân tích và báo cáo tình hình thực hiện chi phí tại mỗi bộ phận, phân xưởng sản xuất để lập báo cáo cho hệ thống đánh giá các chỉ tiêu hiệu quả chi phí của doanh nghiệp.

Việc xây dựng các trung tâm trách nhiệm phải gắn liền với chiến lược của công ty như chiến lược về lợi nhuận, sản phẩm. Ngoài ra, cũng cần có chính sách khuyến khích các trung tâm trách nhiệm chi phí thực hiện tốt trách nhiệm của mình, có thể thông qua các hình thức khen thưởng cho các giải pháp tiết kiệm chi phí.

**Trung tâm chi phí:** là trung tâm chịu chi phí đầu vào, người quản lý chịu trách nhiệm và có quyền kiểm soát về chi phí phát sinh trong trung tâm. Trong doanh nghiệp bánh kẹo trung tâm chi phí là các phân xưởng, tổ sản xuất, tại các trung tâm này thực hiện các công việc: Phân loại chi phí phát sinh theo quan điểm của kế toán quản trị, lập dự toán về chi phí sản xuất theo qui định, so sánh chi phí thực tế phát sinh với định mức hoặc dự toán đã lập nhằm kiểm soát chi phí phát sinh với mục tiêu tối thiểu hóa chi phí.

Sau khi xây dựng trung tâm chi phí trong doanh nghiệp bánh kẹo việc đánh giá kết quả của trung tâm chi phí là cần thiết. Để đánh giá hoạt động sản xuất kinh doanh của trung tâm chi phí, các doanh nghiệp bánh kẹo sử dụng phương pháp Trung tâm chi phí tiêu chuẩn để đánh giá kết quả của trung tâm chi phí.

**Trung tâm chi phí tiêu chuẩn:** Chi phí tiêu chuẩn hay còn gọi là định mức chi phí, là sự ước lượng chi phí để sản xuất một đơn vị sản phẩm. Chi phí tiêu chuẩn được thiết lập cho từng khoản mục chi phí sản xuất (nguyên liệu trực tiếp, lao động trực tiếp và chi phí sản xuất chung) dựa trên lượng tiêu chuẩn (số giờ lao động, số



**Bảng 3.11: Báo cáo nhân tố ảnh hưởng**

<b>Chỉ tiêu</b>	<b>Định mức</b>	<b>Thực tế</b>	<b>Chênh lệch</b>
I. Chi phí nguyên vật liệu	x	x	x
1. Biến động về lượng	x	x	x
2. Biến động về giá	x	x	x
3. Biến động chi phí NVL	x	x	x
II. Biến động Chi phí NC	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>
1. Lương cơ bản	x	x	x
2. Các khoản trích theo lương	x	x	x
3. Các khoản phụ cấp	x	x	x
III. Biến động chi phí SXC	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
1. Lương nhân viên PX	x	x	x
2. Chi phí khấu hao TSCĐ	x	x	x
3. Chi phí tiền điện	x	x	x

Như vậy, việc sử dụng phương pháp trung tâm chi phí tiêu chuẩn để đánh giá hoạt động sản xuất kinh doanh của trung tâm phí là phù hợp bởi sản phẩm của công ty phần lớn có thể định mức hóa các thành phần của sản phẩm. Ngoài ra, việc xác định chi phí tiêu chuẩn cho các sản phẩm của bánh kẹo đơn giản và dễ thực hiện.

**Trung tâm lợi nhuận:** Các công ty bánh kẹo thuộc Tổng công ty, đây là trung tâm mà các nhà quản trị phải chịu trách nhiệm với kết quả sản xuất và tiêu thụ của trung tâm. Mục tiêu của trung tâm là tối đa hóa lợi nhuận, đảm bảo tốc độ tăng doanh thu lớn hơn tốc độ tăng của vốn. Nhà quản lý của trung tâm có quyền quyết định về những vấn đề như định giá, marketing, sản lượng sản xuất, cơ cấu tiêu thụ... Nhiệm vụ của trung tâm là phải tổng hợp được đầy đủ doanh thu chi phí và kết quả kinh doanh theo từng đơn hàng, từng phân xưởng.

Khi đánh giá kết quả của trung tâm lợi nhuận, Kế toán quản trị đánh giá việc thực hiện chỉ tiêu về lợi nhuận để thấy được mức lợi nhuận thực hiện so với kế hoạch được giao về số tương đối và số tuyệt đối, mức tăng giảm lợi nhuận, tỷ lệ tăng giảm lợi nhuận như thế nào.



**Bảng 3.12: Báo cáo đánh giá kết quả trung tâm lợi nhuận**

Chỉ tiêu	Dự toán	Thực tế	Chênh lệch dự toán/ thực tế	
			Số tuyệt đối	Số tương đối (%)
1. Doanh thu	x	x	x	x
2. Chi phí biến đổi	x	x	x	x
3. Lợi nhuận góp (1-2)	x	x	x	x
4. Chi phí cố định	x	x	x	x
5. Lợi nhuận (3-4)	x	x	x	x

Ngoài ra trung tâm lợi nhuận còn đánh giá kết quả hoạt động kinh doanh của từng bộ phận thông qua báo cáo bộ phận, các bộ phận ở đây có thể là từng phòng ban, phân xưởng sản xuất, hoặc các công ty, cũng có thể theo vùng miền, địa bàn Bắc, Trung, Nam, thậm chí là theo mùa vụ...

**Bảng 3.13: Báo cáo kết quả kinh doanh theo bộ phận**

Chỉ tiêu	Các bộ phận			Tổng cộng
	PX kẹo cứng	PX bánh kem xốp	...	
1. Doanh thu	x	x		<b>xx</b>
2. Chi phí biến đổi	x	x		<b>xx</b>
3. Lợi nhuận góp (1-2)	x	x		<b>xx</b>
4. Định phí trực tiếp	x	x		<b>xx</b>
5. Lợi nhuận bộ phận (3-4)	x	x		<b>xx</b>
6. Định phí chung	x	x		<b>xx</b>
7. Lợi nhuận (5-6)	x	x		<b>xx</b>

Qua báo cáo bộ phận giúp nhà quản trị đánh giá được hiệu quả kinh doanh của từng bộ phận thông qua hai chỉ tiêu:

Lợi nhuận bộ phận = Lợi nhuận góp - Định phí trực tiếp

Tỷ lệ lợi nhuận bộ phận = Lợi nhuận bộ phận / Doanh thu của bộ phận

Bộ phận nào có lợi nhuận bộ phận và tỷ lệ lợi nhuận bộ phận cao được xem là hiệu quả, tăng sản xuất kinh doanh sẽ tạo cho lợi nhuận cao.

Như vậy, kế toán trách nhiệm chi phí là một trong những mô hình kế toán phù hợp với cơ cấu tổ chức quản lý cũng như phù hợp với đặc điểm sản xuất kinh doanh của công ty bánh kẹo, góp phần tạo cho doanh nghiệp bánh kẹo khẳng định được vị trí trong nền kinh tế cũng như trên thị trường hiện nay.

#### 3.3.2.2.5. Hoàn thiện về xây dựng báo cáo kế toán quản trị chi phí

Căn cứ vào yêu cầu quản lý cụ thể của doanh nghiệp, kế toán thiết kế và xây dựng hệ thống sổ kế toán phù hợp theo mục tiêu và đối tượng chi phí để chi tiết theo từng chỉ tiêu cụ thể. Quan điểm chung khi xây dựng sổ kế toán quản trị chi phí là cần phải ghi nhận chi tiết các chi phí phát sinh có liên quan đến các đối tượng chịu chi phí, ngoài ra những thông tin cung cấp phải là những thông tin có ý nghĩa. Thực tế, nhiều loại sổ do doanh nghiệp xây dựng có bổ sung những thông tin không có nhiều ý nghĩa phân tích, gây lãng phí cho doanh nghiệp.

Về sổ kế toán quản trị chi phí bao gồm các loại sổ sau: Theo dõi chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, theo dõi chi phí nhân công trực tiếp, theo dõi chi phí sản xuất chung, theo dõi chi phí bán hàng và sổ theo dõi chi phí quản lý doanh nghiệp. Cụ thể các loại sổ như sau:

Sổ theo dõi chi phí Nguyên vật liệu trực tiếp được mở theo dõi theo từng đối tượng sử dụng nguyên vật liệu gồm các sổ:

- Sổ chi tiết tài khoản 621, 622 theo bộ phận (**Phụ lục 19**): Sổ này được sử dụng để theo dõi chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp theo từng bộ phận sản xuất trong doanh nghiệp, đây là một trong những báo cáo nhằm hỗ trợ việc quản lý chi phí theo trung tâm trách nhiệm.

- Sổ chi tiết chi phí nguyên vật liệu theo sản phẩm (**Phụ lục 20**): Theo dõi lượng nguyên vật liệu bao gồm cả chính và phụ được sử dụng theo từng loại sản phẩm, báo cáo này có tính toán chênh lệch chi phí giữa thực tế và dự toán.

- Sổ tổng hợp nguyên vật liệu (**Phụ lục 21**): Tổng hợp nguyên vật liệu xuất dùng chi tiết theo từng sản phẩm, bộ phận. Nhà quản trị thông qua báo cáo này có

thể đánh giá được tỷ trọng hao phí nguyên liệu cho từng sản phẩm và bộ phận cũng như so sánh được chênh lệch giữa thực tế và dự toán.

Sổ theo dõi chi phí nhân công trực tiếp sản xuất theo dõi chi tiết từng hoạt động sản xuất của nhân công theo bộ phận, phân xưởng, tổ sản xuất và nhóm sản phẩm tham gia gồm: Sổ chi tiết trả lương công nhân theo sản phẩm (**Phụ lục 22**), Sổ chi tiết trả lương công nhân theo công việc (**Phụ lục 23**), Sổ đối chiếu chi phí tiền lương (**Phụ lục 24**)

Sổ theo dõi chi phí sản xuất chung. Với loại sổ này, kế toán cần phân chia chi phí theo cách ứng xử của chi phí, cuối kỳ lựa chọn các tiêu thức phân bổ phù hợp để phân chia chi phí cho các đối tượng chịu chi phí. Theo tính chất của sản phẩm bánh kẹo, tác giả đề xuất chỉ tiêu phân bổ là phân bổ theo giá trị nguyên vật liệu xuất dùng. Nhóm các loại sổ này gồm: Sổ chi tiết tài khoản 627 theo cách phân loại chi phí (**Phụ lục 25**), Sổ theo dõi phân bổ chi phí sản xuất chung (**Phụ lục 26**)

Sổ theo dõi chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp. Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp là nhóm chi phí có ảnh hưởng rất lớn đến lợi nhuận của doanh nghiệp, như vậy để xác định được sản phẩm nào của doanh nghiệp mang lại hiệu quả cao nhất thì cần phải bóc tách một cách chi tiết và chính xác các loại chi phí này. Sổ sách cho việc theo dõi chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp gồm: Sổ chi tiết chi phí bán hàng theo đơn hàng, (**Phụ lục 27**) Sổ chi tiết chi phí bán hàng theo khu vực, bộ phận, (**Phụ lục 28**) Sổ chi tiết chi phí quản lý doanh nghiệp theo khoản mục. (**Phụ lục 29**)

Qua khảo sát cho thấy hệ thống báo cáo kế toán quản trị của các doanh nghiệp bánh kẹo hiện nay chủ yếu là tự phát, chưa có tính hệ thống, thông tin cung cấp chưa đồng bộ nên chưa đáp ứng được yêu cầu quản lý. Do vậy, cần thiết phải xây dựng một hệ thống báo cáo kế toán quản trị nhằm cung cấp thông tin cho nhà quản trị thực hiện các chức năng điều hành và quản lý của mình. Việc thiết kế và xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản trị cần phải đảm bảo các yêu cầu đó là phải xuất phát từ nhu cầu sử dụng thông tin của nhà quản trị, các chỉ tiêu trên báo cáo

phải ngắn gọn thiết thực, phù hợp với trình độ quản lý của nhà quản trị. Ngoài ra, báo cáo kế toán quản trị phải đảm bảo tính kịp thời và tính tiết kiệm.

Xét theo các tiêu chí khác nhau, bộ phận kế toán quản trị có thể xây dựng các nhóm báo cáo phục vụ cho mục tiêu cụ thể của nhà quản trị. Phổ biến hiện nay có hai cách phân loại báo cáo kế toán quản trị như sau:

*Phân loại theo tính cấp bách của thông tin:* Báo cáo nhanh và báo cáo định kỳ. Báo cáo nhanh là những báo cáo được lập theo chỉ đạo trực tiếp của nhà quản trị về một số thông tin nhất định và hướng đối tượng như báo cáo doanh thu của khách hàng bất kỳ, báo cáo chi phí sản xuất một sản phẩm bất kỳ trong khoảng thời gian ngắn... loại báo cáo này thường mang tính "ngẫu hứng" với những thông tin trong khoảng thời gian ngắn, cô đọng nhưng lại có ảnh hưởng rất lớn đến quyết định của nhà quản trị, do vậy khi lập báo cáo dạng này kế toán phải hết sức thận trọng vì tính chính xác của thông tin.

- Báo cáo tổng hợp doanh thu theo sản phẩm. (**Phụ lục 30**) Báo cáo này được lập thường xuyên nhằm cung cấp thông tin về tình hình doanh thu theo từng nhóm sản phẩm, có kết hợp số liệu thực tế và dự toán để phân tích nhân tố ảnh hưởng. Cũng thông qua báo cáo này, nhà quản trị có thể phân tích tỷ trọng doanh thu của từng loại sản phẩm của công ty.

- Báo cáo nguồn cung nguyên liệu theo vùng. (**Phụ lục 31**) Báo cáo này cung cấp nhanh tình hình cung cấp nguyên vật liệu cho nhà máy theo từng khu vực, chủng loại sản phẩm hàng hóa. Trên cơ sở đó nhà quản trị sẽ nắm rõ được vùng nguyên liệu của doanh nghiệp phân bố ở những khu vực nào và tính chất quan trọng của nó đến hoạt động sản xuất của doanh nghiệp ra sao.

- Báo cáo công nợ khách hàng theo doanh số. (**Phụ lục 32**) Báo cáo cung cấp nhanh tình hình công nợ của khách hàng, có chỉ tiêu doanh số đi kèm, từ đó nhà quản trị sẽ phân tích được tỷ lệ mua chịu của từng khách hàng, các khoản nợ xấu của từng khách hàng để ra quyết định có tiếp tục quan hệ mua bán nữa không.

Báo cáo định kỳ là những báo cáo được thiết kế và xây dựng nhằm cung cấp thông tin cho nhà quản trị mang tính định kỳ, mang tính thường xuyên hàng ngày,

hàng tháng, hàng năm... những báo cáo này ngoài việc cung cấp thông tin để ra quyết định nó còn có ý nghĩa giúp các nhà quản lý kiểm tra và giải thích những chỉ tiêu cho báo cáo của kế toán tài chính.

*Phân loại theo các cấp quản lý:* Cấp thấp, cấp trung và cấp cao. Cụ thể từng cấp quản lý khác nhau, nhà quản trị sẽ yêu cầu những báo cáo khác nhau. Báo cáo cấp thấp bao gồm:

+ Phân xưởng sản xuất có các báo cáo: Báo cáo sản xuất để phản ánh khối lượng sản phẩm hoàn thành, khối lượng sản phẩm dở dang, các loại chi phí và xác định giá thành sản phẩm (theo phương pháp bình quân). Báo cáo năng suất lao động phản ánh năng suất làm việc của công nhân trong phân xưởng dựa vào việc so sánh giữa kế hoạch và thực tế... Báo cáo tiến độ sản xuất và Báo cáo tình hình biến động nguyên liệu, vật liệu...

+ Bộ phận bán hàng có các báo cáo: Tình hình biến động sản phẩm, hàng hoá để phản ánh tình hình sản phẩm sản xuất, sản phẩm bán ra và sử dụng trong kỳ cũng như lượng sản phẩm tồn đầu kỳ, cuối kỳ và báo cáo tình hình nợ theo thời hạn nợ và khách hàng để phản ánh tổng số nợ phải thu từ khách hàng còn nợ lại doanh nghiệp.

***(Phụ lục 35)***

Báo cáo này dùng để theo dõi tình hình bán hàng của từng sản phẩm, chi tiết theo từng lần bán hàng. Từ những nghiệp vụ đó, nhà quản trị có thể đánh giá được những thông tin như số lượng hàng bị trả lại, lý do hàng bị giảm giá...

Báo cáo cấp trung gian gồm các bộ phận: Bộ phận kinh doanh, tiếp thị... Trên cơ sở lập ra các bảng biểu về các báo cáo kế toán quản trị trong doanh nghiệp sản xuất ở các phòng ban, nhà quản trị cấp trung gian có thể đưa ra những nhận xét, đánh giá tình hình, nguyên nhân và những kiến nghị biện pháp tham mưu để đề ra những quyết định đúng đắn cho doanh nghiệp.

Báo cáo cấp cao gồm các bộ phận quản lý cấp cao nhất của doanh nghiệp như: Chủ tịch hội đồng quản trị, ban Giám đốc... Nhà quản trị cấp cao sẽ tổng hợp các báo cáo từ cấp thấp và cấp trung gian để ra quyết định về định hướng phát triển của doanh nghiệp nói chung và các quyết định sản xuất kinh doanh hàng ngày nói riêng.

### 3.3.2.2.6. Hoàn thiện về phân tích mối quan hệ giữa chi phí, sản lượng và lợi nhuận

Qua tiến hành khảo sát thực tế tại các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo cho thấy 100% các doanh nghiệp được khảo sát đều chưa ứng dụng phân tích C-V-P để ra các quyết định kinh doanh. Việc phân tích chi phí để ra các quyết định kinh doanh vẫn chỉ sử dụng cách thức của kế toán tài chính làm nền tảng cơ bản đó là lấy doanh thu so với chi phí để lựa chọn phương án. Cách làm này không phải là sai nhưng sẽ không cho nhà quản lý cái nhìn toàn diện về mối quan hệ giữa sản lượng sản xuất với chi phí và lợi nhuận dẫn đến các quyết định đôi khi là không chính xác.

Phân tích mối quan hệ chi phí - sản lượng - lợi nhuận chính là công cụ hữu ích giúp nhà quản trị ra các quyết định liên quan đến những vấn đề về lựa chọn các phương án với lợi nhuận tối ưu, căn cứ vào các mức chi phí hiện có nhà quản trị sẽ lựa chọn các yếu tố đầu vào như nào để tiến hành sản xuất với một mức lợi nhuận kỳ vọng cho trước.

Căn cứ vào tình hình thực tế của công tác kế toán tại công ty bánh kẹo, việc triển khai ứng dụng phân tích C-V-P được thực hiện với các nội dung bao gồm: Phân tích điểm hòa vốn, phân tích sản lượng cần phải sản xuất để đạt được lợi nhuận mong muốn, xác định giá bán với mức sản lượng, lợi nhuận kỳ vọng và phân tích ảnh hưởng của giá bán tới lợi nhuận với sự thay đổi định trước của biến phí và định phí và ra các quyết định ngắn hạn dựa trên việc phân tích mối quan hệ C-V-P.

Việc sử dụng một trong số các kỹ thuật của phương pháp phân tích C-V-P được hiểu như một trong số các công cụ để nhà quản trị lấy đó làm căn cứ ra quyết định, bản thân C-V-P không phải là một chỉ tiêu toàn năng cho mọi vấn đề liên quan đến chi phí, do vậy khi ra quyết định, nhà quản trị cần phải tổng hợp thông tin từ các biện pháp khác như các dự toán, định mức... trong chi phí và doanh thu của doanh nghiệp để ra các quyết định được chính xác hơn.

Vận dụng thực tiễn, với việc phân tích C-V-P dựa trên số liệu về 3 loại sản phẩm của công ty bánh kẹo Hữu Nghị là: Bánh quy hộp sắt, Bánh kem xếp BOLERO, Bánh trứng nướng Tipo 330g với giá bán tương ứng theo hộp là: 100.000 đồng/1hộp, 60.000 đồng/1hộp, 40.000 đồng/1hộp.

Căn cứ vào số liệu cung cấp của phòng kế toán, ta có bảng chi tiết chi phí của từng đơn vị sản phẩm như sau:

**Bảng 3.14: Báo cáo thu nhập theo đơn vị sản phẩm***ĐVT: 1.000 đồng*

CÁC CHỈ TIÊU	Bánh quy hộp sắt		Bánh kem xốp BOLERO		Bánh trứng nướng Tipo 330g	
	1hộp	%	1hộp	%	1hộp	%
1. Giá bán	100	100	60	100	40	100
2. Biến phí đơn vị	50	50	40	67	25	62.5
3. Lợi nhuận góp đơn vị (1-2)	50	50	20	33	15	37.5

*(Nguồn tham khảo số liệu: Công ty bánh kẹo Hữu Nghị)*

Trong cơ chế thị trường cạnh tranh như hiện nay, để có được chiến lược kinh doanh hiệu quả cần có những thông tin hữu ích để phân tích. Dựa vào chỉ tiêu lợi nhuận góp đơn vị khi doanh nghiệp muốn tăng sản lượng để đạt được lợi nhuận lớn nhất doanh nghiệp tăng thị phần của bánh quy hộp sắt bởi bánh quy hộp sắt có lợi nhuận góp đơn vị cao nhất. Giả sử, dự định sản lượng tăng trong quý tới là 1000 hộp (trong điều kiện định phí không thay đổi, có nghĩa doanh nghiệp chưa sản xuất hết công suất mức sản xuất vẫn trong phạm vi giới hạn), lợi nhuận của các phương án sẽ tăng như sau:

**Bảng 3.15: Báo cáo sản lượng tiêu thụ theo sản phẩm***ĐVT: 1.000 đồng*

CÁC CHỈ TIÊU	Bánh quy hộp sắt	Bánh kem xốp BOLERO	Bánh trứng nướng Tipo 330g
1. Sản lượng tăng	1.000	1.000	1.000
2. lợi nhuận góp đơn vị	50	20	15
3. Lợi nhuận tăng (1x2)	50.000	20.000	15.000

*(Nguồn tham khảo số liệu: Công ty bánh kẹo Hữu Nghị)*

Tương tự nếu tăng doanh thu, doanh nghiệp chỉ cần căn cứ vào tỷ lệ lợi nhuận góp để lựa chọn các chiến lược kinh doanh cho doanh thu của sản phẩm bánh quy hộp sắt tăng. Giả sử doanh nghiệp tiến hành quảng cáo trên các phương diện đài báo, truyền hình... với chi phí là 50.000 ngàn đồng, nhờ việc quảng cáo mà doanh

thu của sản phẩm sẽ tăng 100.000 ngàn đồng. Trong trường hợp này nhà quản trị sẽ lựa chọn bánh quy hộp sắt để quảng cáo, vì bánh quy hộp sắt có tỷ lệ lợi nhuận góp cao nhất khi đó lợi nhuận đạt được là:

**Bảng 3.16: Báo cáo lợi nhuận theo lợi nhuận góp**

*DVT: 1.000 đồng*

<b>CÁC CHỈ TIÊU</b>	<b>Bánh quy hộp sắt</b>	<b>Bánh kem xốp BOLERO</b>	<b>Bánh trứng nướng Tipo 330g</b>
1. Doanh thu tăng	100.000	100.000	100.000
2. Tỷ lệ lợi nhuận góp	0.5	0.33	0.375
3. Lợi nhuận góp tăng (1x2)	500.000	330.000	375.000
4. Định phí tăng	50.000	50.000	50.000
5. Lợi nhuận tăng (3-4)	450.000	280.000	325.000

*(Nguồn tham khảo số liệu: Công ty bánh kẹo Hữu Nghị)*

Như vậy, trong các doanh nghiệp bánh kẹo thường sản xuất rất nhiều mặt hàng, chủng loại sản phẩm phong phú thì việc tăng hay giảm thị phần của sản phẩm nào trên thị trường sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận của doanh nghiệp. Chính vì vậy, dựa vào hai chỉ tiêu lợi nhuận góp đơn vị và tỷ lệ lợi nhuận góp sẽ giúp nhà quản trị có những quyết định hiệu quả để đạt được lợi nhuận cao nhất.

Cơ cấu sản phẩm trong doanh nghiệp bánh kẹo cũng đóng vai trò tương đối quan trọng trong chiến lược kinh doanh và sản xuất của doanh nghiệp. Bởi doanh nghiệp có được cơ cấu sản phẩm phù hợp sẽ cho lợi nhuận tối đa. Cụ thể như đối với công ty bánh kẹo Hữu Nghị với ba sản phẩm nêu trên thì cơ cấu tiêu thụ hợp lý là cơ cấu được xác định sao cho tỷ trọng sản phẩm bánh quy hộp sắt là cao nhất. Bởi sản phẩm này có lợi nhuận góp đơn vị và tỷ lệ lợi nhuận góp cao nhất. Nếu doanh nghiệp tiêu thụ với cơ cấu sản phẩm bánh quy hộp sắt là cao nhất khi đó lợi nhuận của công ty sẽ đạt tối đa.

Ngoài ra, phân tích C-V-P còn giúp các doanh nghiệp bánh kẹo xác định được những chỉ tiêu mang tính chất sống còn của doanh nghiệp đó là chỉ tiêu



điểm hòa vốn và điểm an toàn. Giả sử công ty bánh kẹo hữu nghị sản xuất ba loại bánh có tổng định phí là 80.000 nghìn đồng, ta có thể xác định điểm hòa vốn và điểm an toàn như sau:

**Bảng 3.17: Báo cáo doanh thu tiêu thụ**

Chỉ tiêu	Bánh quy		Bánh kem		Bánh trứng		Tổng cộng
	1hộp	1.000h	1hộp	2.000h	1hộp	1.500h	
1. Doanh thu	100	100.000	60	120.000	40	60.000	280.000
2. Chi phí khả biến	50	50.000	40	80.000	25	37.500	167.500
3. Lợi nhuận góp (1-2)	50	50.000	20	40.000	15	22.500	112.500
4. Định phí							80.000
5. Lợi nhuận							32.500

(Nguồn tham khảo số liệu: Công ty bánh kẹo Hữu Nghị)

**Bảng 3.18: Bảng các chỉ tiêu phân tích điểm hòa vốn**

Chỉ tiêu	Bánh quy hộp sắt	Bánh kem xếp BOLERO	Bánh trứng nướng Típo 330 gr	Tổng cộng
Tỷ lệ LN góp BQ				0,40
Doanh thu hòa vốn	71.111	85.333	42.667	199.111
Sản lượng hòa vốn	711	1.422	1.067	3.200
Doanh thu an toàn	28.889	34.667	17.333	80.889
Sản lượng an toàn	289	578	433	1.300

(Nguồn tham khảo số liệu: Công ty bánh kẹo Hữu Nghị)

Như vậy, tại mức tổng sản lượng là 3.200 sản phẩm cụ thể (bánh quy hộp sắt đạt 711 sản phẩm, bánh kem xếp Bolero đạt 1.422 sản phẩm và bánh trứng nướng típo đạt 1.067 sản phẩm) và tổng doanh thu tương ứng là 199.111 nghìn đồng thì doanh nghiệp đạt được hòa vốn. Trong ba sản phẩm, sản phẩm bánh quy hộp sắt có điểm hòa vốn là 711 sản phẩm và sản lượng an toàn là 289 sản phẩm, để có lợi nhuận cao doanh nghiệp nên tập trung sản xuất và tiêu thụ sản phẩm bánh quy hộp sắt bởi sản phẩm này cho doanh nghiệp sớm đạt được hòa vốn và có lãi cao.

*Tóm lại*, phân tích chi phí, sản lượng và lợi nhuận giúp nhà quản trị có những thông tin hữu ích phục vụ cho việc ra quyết định ngắn hạn như: xây dựng cơ cấu tiêu thụ hợp lý, xác định điểm hòa vốn điểm an toàn của doanh nghiệp.

3.3.2.2.7. Hoàn thiện về chỉ tiêu đánh giá hiệu quả hoạt động và phân tích thông tin ra quyết định

Khi doanh nghiệp phải phân tích các yếu tố để làm căn cứ ra các quyết định kinh doanh, đó chính là lúc doanh nghiệp phải đứng trước sự lựa chọn một trong nhiều phương án sản xuất kinh doanh. Trên thực tế, nếu doanh nghiệp chỉ có một phương án sản xuất kinh doanh thì việc lựa chọn sẽ rất dễ dàng, nhưng khi phải lựa chọn một trong nhiều phương án cùng với điều kiện nguồn lực bị hạn chế nên không thể thực hiện được toàn bộ các phương án nên phải lựa chọn. Như vậy, với nguồn lực hiện có của mình thì chọn phương án nào là có lợi nhất. Để làm được điều này, nhà quản trị cần có các chỉ tiêu để đo lường hiệu quả của từng phương án, sau đó căn cứ vào các điều kiện cụ thể liên quan đến phương án để lựa chọn.

Trong hoạt động doanh nghiệp nói chung, các quyết định doanh nghiệp phải lựa chọn nếu xét về độ dài thời gian thì có những quyết định mang tính ngắn hạn và dài hạn. Tuy nhiên, với doanh nghiệp bánh kẹo nói riêng và các doanh nghiệp sản xuất nói chung thì các quyết định ngắn hạn là những quyết định nhà quản trị thường gặp nhất bởi nó diễn ra hàng ngày trong khi các quyết định dài hạn không phải lúc nào cũng xảy ra. Qua khảo sát cho thấy các quyết định nhà quản trị thường gặp, phải lựa chọn đó là:

\* ***Quyết định tiếp tục hay chấm dứt hoạt động của một bộ phận:*** Căn cứ vào số liệu cung cấp bởi bộ phận kế toán, số liệu về Báo cáo thu nhập của công ty bánh kẹo Hữu Nghị của 3 sản phẩm gồm: Bánh kem xốp, Bánh trứng nướng, Kẹo Suri như sau:

**Bảng 3.19: Báo cáo kết quả kinh doanh 3 mặt hàng***Đơn vị tính: 1.000.000đ*

Chỉ tiêu	Tổng 1	Kem xốp	Trứng nướng	Kẹo Suri
1. Doanh thu	200	90	80	30
2. Biến phí	106	50	36	20
3. Lợi nhuận góp (1-2)	94	40	44	10
4. Định phí thuộc tính	21,5	8	7	6,5
5. Lợi nhuận bộ phận (3-4)	72,5	32	37	3,5
6. Định phí chung	50	22,5	20	7,5
7. Lợi nhuận (5-6)	22,5	9,5	17	(4)

*(Nguồn tham khảo số liệu: Công ty bánh kẹo Hữu Nghị)*

Giả sử định phí chung được phân bổ theo doanh thu. Qua bảng số liệu trên ta thấy: Sau khi phân bổ định phí chung cho 3 sản phẩm Bánh kem xốp, Bánh trứng nướng, Kẹo Suri theo doanh thu thì bộ phận Kẹo Suri lỗ (4.000.000 đồng). Như vậy, câu hỏi cho nhà quản trị là có nên bỏ kinh doanh sản phẩm Kẹo Suri không. Để có thể trả lời được, doanh nghiệp cần xem xét tình huống nếu bỏ kinh doanh sản phẩm Kẹo Suri thì kết quả kinh doanh của doanh nghiệp sẽ thay đổi như thế nào.

**Bảng 3.20: Báo cáo kết quả kinh doanh 2 mặt hàng***Đơn vị tính: 1.000.000đ*

Chỉ tiêu	Kem xốp	Trứng nướng	Tổng 2	Tổng 1	C/L
1. Doanh thu	90	80	170	200	30
2. Biến phí	50	36	86	106	
3. Lợi nhuận góp (1-2)	40	44	84	94	
4. Định phí thuộc tính	30,5	27	65	71,5	
5. Lợi nhuận bộ phận (3-4)	8	7	15	21,5	
6. Định phí chung	22,5	20	50	50	
4. Lợi nhuận (5-6)	9,5	17	19	22,5	3,5

*(Nguồn tham khảo số liệu: Công ty bánh kẹo Hữu Nghị)*

Nếu bỏ kinh doanh sản phẩm Kẹo Suri, trước hết doanh nghiệp bị mất đi một khoản của lợi nhuận bộ phận Kẹo Suri là 3.500.000 đồng, lãi giảm đi 3.500.000 đồng. Như vậy, doanh nghiệp không nên bỏ kinh doanh mặt hàng Kẹo Suri, tùy theo tình hình cụ thể để có các phương án khác kinh doanh hiệu quả hơn.

Giả sử định phí thuộc tính của sản phẩm Kẹo Suri trong trường hợp này không phải là 6.500.000 đồng mà là 12.000.000 đồng thì lợi nhuận bộ phận là (4.000.000 đồng) thì nên ngừng kinh doanh sản phẩm Kẹo Suri.

\* **Quyết định tự sản xuất chi tiết sản phẩm hay mua ngoài:** Xem xét trong trường hợp công ty bánh kẹo Hữu Nghị sản xuất bánh trứng nướng, với các thành phần chính là: Bột mỳ, sữa bột, trứng gà, đường tinh luyện, bơ, dầu thực vật, chất bảo quản, màu thực phẩm, bột nổi. Công ty Trường an chào bán dầu thực vật với đơn giá 210.000 đồng/thùng 15 lít. Doanh nghiệp Hữu Nghị nên mua dầu ăn của công ty Trường An hay tự sản xuất. Với số liệu về chi phí sản xuất dầu ăn như sau:

**Bảng 3.21: Báo cáo chi phí sản xuất dầu ăn tính cả chi phí chìm**

*Đơn vị tính: 1.000.000đ*

<b>Chỉ tiêu</b>	<b>Tự sản xuất</b>
1. Nguyên vật liệu trực tiếp	60
2. Nhân công trực tiếp	55
3. Biến phí sản xuất chung	15
4. Lương nhân viên gián tiếp & Quản lý	35
5. Khấu hao TSCĐ	30
6. Chi phí chung được phân bổ	45
<b>Tổng cộng</b>	<b>240</b>

*(Nguồn tham khảo số liệu: Công ty bánh kẹo Hữu Nghị)*

Trước hết cần loại đi những chi phí không thích hợp, trong hoạt động sản xuất kinh doanh thì chi phí không thích hợp là chi phí chìm. Như vậy chi phí khấu hao (30.000.000 đồng), chi phí chung phân bổ (35.000.000 đồng) là những chi phí không thích hợp, bởi dù có sản xuất hay mua ngoài thì nó vẫn tồn tại, Ta có bảng so sánh sau:

**Bảng 3.22: Báo cáo chi phí sản xuất dầu ăn loại bỏ chi phí chìm***Đơn vị tính: 1.000.000 đ*

<b>Chỉ tiêu</b>	<b>Tự SX</b>	<b>Mua ngoài</b>
1. Nguyên vật liệu trực tiếp	60	
2. Nhân công trực tiếp	55	
3. Biến phí sản xuất chung	15	
4. Lương nhân viên gián tiếp và Quản lý	35	
<b>Tổng cộng</b>	<b>165</b>	<b>210</b>

*(Nguồn tham khảo số liệu: Công ty bánh kẹo Hữu Nghị)*

Nếu mua ngoài sẽ thiệt một khoản là  $210.000.000 - 165.000.000 = 45.000.000$  đồng. Vì vậy, theo khía cạnh tính toán trên thì công ty nên tự sản xuất hơn là mua ngoài. Tuy nhiên, thực tế việc tận dụng chi phí khấu hao tài sản cố định nếu công ty Hữu Nghị tự sản xuất là không thể do dây chuyền sản xuất dầu ăn hoàn toàn khác biệt với dây chuyền hiện tại của doanh nghiệp. Do đó, nếu doanh nghiệp tự sản xuất dầu ăn sẽ phải chịu thêm những khoản chi phí khác kéo theo giá bán có thể sẽ cao hơn giá chào bán của Trường An rất nhiều.

Như vậy, vấn đề cơ bản trong việc lựa chọn quyết định mua ngoài hay tự sản xuất hoàn toàn phụ thuộc vào việc có tận dụng được dây chuyền sản xuất hiện có và đội ngũ nhân sự quản lý sản xuất hay không. Nếu không thì lựa chọn hợp lý nhất cho doanh nghiệp là mua ngoài để tiết kiệm chi phí.

**\* Quyết định tiếp tục chế biến để sản xuất sản phẩm hay bán Bán thành phẩm:** Xem xét tình huống của công ty bánh kẹo Tràng An có tài liệu như sau: Chi phí sản xuất tập hợp được ở ba công đoạn sản xuất liên tục của quy trình sản xuất kẹo cứng bao gồm ba giai đoạn chính là Mật - Mạch nha - Kẹo cứng:

**Bảng 3.23: Báo cáo kết quả kinh doanh***Đơn vị tính: 1.000.000 đồng*

Chỉ tiêu	Các loại bán thành phẩm		
	Mật	Mạch nha	Kẹo cứng
1. Doanh thu thuần	250	350	500
2. Giá vốn hàng bán	100	110	130
3. Lợi nhuận gộp	150	240	370
4. Doanh thu tăng thêm		90	130
5. Chi phí tăng thêm		10	20
6. Lợi nhuận tăng thêm do chế biến thêm		80	110

*(Nguồn tham khảo số liệu: Công ty bánh kẹo Tràng An)*

Từ kết quả trên ta thấy: Nếu tiếp tục chế biến Mật thành Mạch nha thì khi bán Kẹo cứng, công ty sẽ thu lợi lớn hơn là 80 triệu đồng so với bán Mật. Nhưng nếu tiếp tục các công đoạn chế biến mạch nha thành Kẹo cứng. Khi tiêu thụ Kẹo cứng thành phẩm thu lợi nhuận lớn hơn so với mạch nha là 50 triệu đồng. Vậy nhà quản trị doanh nghiệp nên quyết định sản xuất kẹo thành phẩm rồi bán thì có lợi hơn.

Như vậy, có thể thấy rằng, việc nhà quản trị phải thường xuyên đối mặt với những lựa chọn mang tính ngắn hạn đòi hỏi áp lực rất lớn tới bộ phận kế toán quản trị chi phí của doanh nghiệp, bởi vì thông tin để ra quyết định chủ yếu liên quan đến chi phí. Nếu với các quyết định mang tính dài hạn như đầu tư dây chuyền sản xuất, mở rộng quy mô kinh doanh... cần phải có thời gian để cân nhắc nên bộ phận kế toán quản trị có thể đủ thời gian để thu thập và phân tích dữ liệu thì với các quyết định ngắn hạn các nhà quản trị lại không có nhiều thời gian như vậy. Mọi quyết định dường như phải lựa chọn ngay khi các phương án hình thành, do đó đòi hỏi thông tin kế toán quản trị cung cấp phải đảm bảo tính nhanh chóng và kịp thời để phục vụ cho nhà quản trị ra các quyết định.

### **3.4. Điều kiện để thực hiện giải pháp**

Vấn đề hoàn thiện một hệ thống kế toán quản trị trong doanh nghiệp không phải là vấn đề đơn giản, vì nó liên quan đến nhiều yếu tố như các yếu tố khách quan gồm quy định của Nhà nước, hành lang pháp lý, thói quen của người cung cấp và sử dụng thông tin... Do vậy, để việc thực hiện được các giải pháp trên rất cần sự phối hợp một cách đồng bộ từ cơ quan quản lý Nhà nước đến doanh nghiệp.

#### **3.4.1. Đối với Nhà nước**

Hiện nay, vấn đề kế toán quản trị không phải là quá mới mẻ đối với Việt Nam, về phía Nhà nước cũng đã ban hành thông tư 53/2006/TT-BTC hướng dẫn cơ bản cách thức áp dụng kế toán quản trị vào doanh nghiệp. Tuy nhiên, thực tế các doanh nghiệp nói chung và doanh nghiệp bánh kẹo nói riêng vẫn chưa thực sự có kế toán quản trị trong bộ máy quản lý, cũng như chưa đề cao vai trò của kế toán quản trị. Do vậy, tác giả đề xuất một số kiến nghị với cơ quan quản lý như sau:

*Thứ nhất:* Cần hoàn thiện hơn nữa hệ thống pháp luật liên quan đến kế toán quản trị, tạo điều kiện hơn nữa giúp các doanh nghiệp triển khai kế toán quản trị trong doanh nghiệp.

Cần tiến hành soạn thảo các quy định và luật hóa các điều kiện cụ thể về nghề nghiệp của Kế toán quản trị, có các quy định cụ thể về chuyên môn, đạo đức của người làm kế toán quản trị. Thực hiện việc cấp chứng chỉ hành nghề trong lĩnh vực kế toán quản trị. Trên thực tế, đã có chứng chỉ hành nghề kế toán, nhưng nội dung vẫn mang tính chất phục vụ kế toán tài chính là chủ yếu, trong khi kế toán quản trị là một bộ phận ngang bằng với kế toán tài chính và độc lập với kế toán tài chính nên việc có một chứng chỉ hành nghề cho riêng nghề nghiệp này là việc nên làm.

Thực tế chứng minh rằng một khi thấy cần thiết, doanh nghiệp sẽ tự nhiên phải áp dụng kế toán quản trị, đây vốn là quan điểm chủ đạo trong học thuyết bàn tay vô hình của Adam Smith. Tuy nhiên, để giúp các doanh nghiệp mạnh mẽ hơn nữa trong việc áp dụng kế toán quản trị, nhà nước nên luật hóa việc áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp. Việc luật hóa không quy định cụ thể các công việc của

kế toán quản trị như kế toán tài chính nhưng nên bắt buộc các doanh nghiệp triển khai kế toán quản trị, bước đầu có thể dừng ở việc khuyến khích thông qua các chính sách ưu đãi.

*Thứ hai:* Việc ra đời thông tư 53/2006/TT-BTC đã phần nào giải quyết được nhu cầu định hướng triển khai kế toán quản trị trong doanh nghiệp. Tuy nhiên, thông tư 53/2006/TT-BTC mới chỉ hướng dẫn chung chung chưa chi tiết và cụ thể cách thực vận dụng, mới đưa ra một số báo cáo về kế toán quản trị nhưng chưa nhiều. Vì vậy, khi doanh nghiệp muốn triển khai trong khi trình độ và kinh nghiệm kế toán quản trị chưa nhiều thì rất khó để có thể thiết kế được những báo cáo mang tính hệ thống.

\* *Thứ ba:* Cần phải có chương trình đào tạo kế toán quản trị chuẩn hóa trong các cơ sở đào tạo. Khác với kế toán tài chính, vì dù muốn hay không thì giáo trình về kế toán tài chính vẫn phải bám sát các quyết định của bộ tài chính nên về cơ bản, các cơ sở đào tạo có khác nhau nhưng kiến thức truyền đạt là như nhau. Hiện nay, do đặc thù tính động của kế toán quản trị, cùng với việc kinh nghiệm giảng dạy chưa nhiều nên hầu như mỗi trường đào tạo một kiểu, việc đào tạo như nào hoàn toàn phụ thuộc vào quan điểm của cơ sở đào tạo. Vì vậy, rất khó để tìm ra mô hình chung về kế toán quản trị cho các lĩnh vực, các ngành nghề.

### **3.4.2. Đối với các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam**

Với xuất phát điểm một số doanh nghiệp đi lên từ các cơ sở sản xuất nhỏ lẻ, dần tạo dựng thương hiệu và phát triển thành các công ty lớn, một số doanh nghiệp có truyền thống lâu đời nhưng lại trưởng thành từ cái nôi của nền kinh tế kế hoạch hóa tập chung nên nhận thức về vai trò của kế toán quản trị chưa cao, chưa đúng với thế mạnh của nó như là một thứ vũ khí hiện đại để cạnh tranh trong bối cảnh kinh doanh toàn cầu. Hơn lúc nào hết, đây chính là thời điểm doanh nghiệp cần phải dành thời gian để nhìn nhận lại và nhanh chóng triển khai ứng dụng kế toán quản trị vào doanh nghiệp của mình. Muốn vậy, doanh nghiệp cần thực hiện những đề xuất sau:

\* *Về trình độ nhân sự:* Thực tế cho thấy, mọi vấn đề về cải tổ doanh nghiệp thì phần khó khăn nhất là tư duy và nhận thức của con người trong tổ chức. Nếu



người thừa hưởng thành quả mà không tự nhận thức được sự cần thiết của việc đang làm thì chắc chắn sẽ thất bại. Triển khai kế toán quản trị cũng vậy, ở đây rất cần sự đánh giá đúng mực từ cả hai phía là nhà quản trị và cán bộ công nhân viên dưới quyền. Nhà quản trị phải nắm rõ được thông tin mình sẽ cần là gì, từ đó đưa ra những yêu cầu cụ thể để cung cấp cho nhân viên cơ sở dữ liệu để tiến hành lập báo cáo, ngoài ra nhà quản trị cũng cần phải biết cách thức mô tả cũng như kế hoạch hóa được các chiến lược kinh doanh của mình, có như vậy thì bộ phận kế toán mới có thể thu lượm thông tin phục vụ cho kế hoạch đó. Ngược lại, với các bộ phận thuộc quyền thì cần phải có những nhân viên được đào tạo bài bản và có kinh nghiệm về kế toán quản trị, nhận thức rõ được sự sống còn của thông tin do kế toán quản trị cung cấp có ý nghĩa như nào với sự tồn vong của doanh nghiệp, có như vậy thì thông tin mới không mang tính bị động, đối phó và thiếu chất.

\* *Về quy trình sản xuất*: Phải tổ chức lại quy trình sản xuất kinh doanh, từng bước cải tiến và áp dụng các quy trình sản xuất tiên tiến như áp dụng các tiêu chuẩn quản lý ISO, các tiêu chuẩn về môi trường ISA... khi các quy trình được chuẩn hóa thì việc cung cấp thông tin sẽ dễ dàng và chính xác hơn.

\* *Về tổ chức bộ máy*: Việc sử dụng mô hình kết hợp kế toán tài chính với kế toán quản trị là phù hợp với doanh nghiệp. Tuy nhiên, sự phối hợp thông tin và chia sẻ thông tin giữa các bộ phận trong phòng kế toán, giữa các phòng ban trong công ty là rất cần thiết nhưng cũng phải đảm bảo tính bảo mật. Do vậy, doanh nghiệp cần rà soát lại quy định về chức năng nhiệm vụ của từng bộ phận, từ đó mô tả lại thật rõ ràng, cần có tính liên thông về mặt thông tin để làm tiền đề cho việc triển khai ERP sau này

\* *Đào tạo và tuyển dụng cán bộ*: Cần phải đào tạo lại các cán bộ của phòng kế toán những kiến thức về kế toán quản trị thông qua việc mời các chuyên gia, các giảng viên có kinh nghiệm về kế toán quản trị, kết hợp với việc tham khảo các mô hình kế toán quản trị đã được triển khai thành công tại các đơn vị ngoài ngành. Từ đó đặt ra yêu cầu về kế toán quản trị với những nhân viên mới được tuyển dụng.

\* *Ứng dụng công nghệ thông tin:* Hiện nay, phòng kế toán của công ty đều đã được trang bị phần mềm kế toán, những phần mềm này chủ yếu là dạng phần mềm "tĩnh" được trang bị để phục vụ kế toán tài chính là chủ yếu, do vậy khi có yêu cầu về báo cáo kế toán quản trị thì kế toán phải trích thông tin kế toán tài chính ra Excel sau đó tổng hợp thông tin từ các bộ phận khác để lập các báo cáo quản trị, đây là một việc làm hết sức lãng phí thời gian và không tận dụng được sức mạnh của phần mềm. Theo tác giả, doanh nghiệp cần nhanh chóng triển khai hệ thống ERP vào trong doanh nghiệp để khai thác tối đa khả năng ứng dụng của công nghệ thông tin. Việc triển khai ERP không quá tốn kém so với quy mô của các doanh nghiệp bánh kẹo hiện nay. Điển hình là công ty BIBICA, Kinh Đô đã triển khai thành công hệ thống ERP của Oracle vào tháng 11/2004 tiếp theo vào tháng 09/2011 bánh kẹo Phạm Nguyên cũng đã công bố triển khai thành công hệ thống quản lý tiên tiến này. Với thế mạnh trong việc dự báo và lập kế hoạch, chắc chắn ERP là nhân tố quan trọng làm nên thành công cho kế toán quản trị của doanh nghiệp. Qua đó cũng cho thấy, nhận thức của các doanh nghiệp bánh kẹo về vai trò của cách thức quản lý hiện đại không chỉ riêng kế toán quản trị. Vấn đề quan trọng là nhân viên kế toán phải biết cách mô tả yêu cầu cho các nhà viết phần mềm nắm được hơn là dùng những tính năng có sẵn của phần mềm đưa ra.

*Tóm lại:* Với mục đích nâng cao khả năng cạnh tranh của các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam trong bối cảnh nền kinh tế đang phải cạnh tranh gay gắt với các doanh nghiệp nước ngoài như hiện nay thì việc tổ chức và triển khai kế toán quản trị không còn là khuyến khích nữa, mà đã chuyển sang giai đoạn bắt buộc phải làm, vấn đề là cần phải bắt đầu như thế nào thì hoàn toàn phụ thuộc vào trình độ của nhân viên cũng như đội ngũ của nhà quản lý. Nếu có sẵn tiềm lực và kinh nghiệm, doanh nghiệp có thể bắt đầu ngay cùng với hệ thống ERP, nhưng nếu mọi thứ bắt đầu từ con số không thì cần phải triển khai từ tư duy và nhận thức. Dù làm thế nào, thì việc triển khai kế toán quản trị cũng là bắt buộc đối với sự thành công của các doanh nghiệp bánh kẹo Việt Nam trong nền kinh tế thị trường cạnh tranh ngày càng khó khăn như hiện nay.

### KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

Với kiến thức được tổng hợp từ phần lý luận của chương 1, kết hợp với việc phân tích và nhận định những mặt được và chưa được trong việc vận dụng kế toán quản trị của các doanh nghiệp bánh kẹo trong chương 2, tác giả đã đưa ra một số giải pháp nhằm hoàn thiện công tác tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam. Với mục tiêu như vậy, trong chương 3 tác giả đã nêu và giải quyết những vấn đề sau:

*Thứ nhất:* Nêu được sự cần thiết và đưa ra các yêu cầu, các nguyên tắc cơ bản của việc hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam hiện nay.

*Thứ hai:* Đưa ra các phương án nhằm hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam bao gồm nhóm các giải pháp từ khâu thu nhận thông tin, phân tích và cung cấp thông tin kế toán quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam. Tác giả cũng đề xuất phương án tổ chức bộ máy kế toán quản trị trong doanh nghiệp.

*Thứ ba:* Để thực hiện được các giải pháp trên, tác giả cũng đã đưa ra những yêu cầu mang tính điều kiện để tổ chức tốt kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp bánh kẹo. Trong đó cũng nêu rõ điều kiện cụ thể với cơ quan quản lý Nhà nước cũng như với các doanh nghiệp thuộc lĩnh vực sản xuất bánh kẹo.

## KẾT LUẬN

Sau khi Việt Nam gia nhập WTO nền kinh tế của nước ta đã hội nhập hoàn toàn với nền kinh tế toàn cầu, sự cạnh tranh không chỉ đơn giản đến từ trong nước hay các nước thuộc khối mậu dịch tự do. Vì vậy, các doanh nghiệp bánh kẹo cần từ bỏ giấc mơ quá khứ là những sản phẩm truyền thống hay hương vị đặc thù có thể làm mưa làm gió trên sân nhà, mà đây là sự đối mặt thực sự với những sản phẩm đến từ các quốc gia trên thế giới với ưu điểm về công nghệ, quy trình quản lý kết hợp với việc ngày càng am hiểu thị trường Việt Nam, chắc chắn sẽ gây áp lực mạnh mẽ lên các doanh nghiệp trong nước nếu như các doanh nghiệp của Việt Nam không có những cách thức riêng để đi mà một trong những phương pháp hiệu quả là cải tổ quy trình quản lý mà một trong những công cụ đó chính là kế toán nói chung và kế toán quản trị nói riêng, với ưu thế trong việc tham gia vào giám sát, ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh xuyên suốt trong quá trình hoạt động của doanh nghiệp.

Trên thế giới, kế toán quản trị đã được sử dụng từ rất lâu, với bề dày kinh nghiệm phát triển của mình thì hầu như doanh nghiệp nào thuộc các nước phát triển cũng đều sử dụng kế toán quản trị như là một công cụ tất yếu quan trọng trong quản lý doanh nghiệp. Tuy nhiên, ở Việt Nam kế toán quản trị mới chỉ được đưa vào đào tạo khoảng trên 10 năm trở lại đây, do vậy còn rất mới mẻ với các doanh nghiệp Việt Nam nói chung và doanh nghiệp bánh kẹo nói riêng. Do vậy, việc tiến hành nghiên cứu bản chất, nội dung tiến tới triển khai kế toán quản trị trong doanh nghiệp bánh kẹo của Việt Nam là rất cần thiết.

Với vai trò là công cụ quản lý tài chính, kế toán quản trị là một lĩnh vực hoạt động gắn liền với các hoạt động tài chính và có vai trò rất lớn trong việc trợ giúp các nhà quản trị ra các quyết định quản lý doanh nghiệp. Việc đánh giá đúng vai trò của kế toán quản trị và vận dụng kế toán quản trị một cách phù hợp với đặc thù của doanh nghiệp sẽ giúp doanh nghiệp bánh kẹo đứng vững trước môi trường cạnh tranh ngày càng khốc liệt như hiện nay.

Qua toàn bộ nội dung đã được trình bày trong luận án của mình, tác giả đã nêu được những vấn đề lý luận cơ bản về kế toán quản trị, kinh nghiệm vận dụng

của kế toán quản trị của một số nước trên thế giới. Việc phân loại chi phí và cách thức tổ chức kế toán quản trị chi phí cũng đã được tác giả đề cập trong phần lý luận nhằm góp phần giúp đối tượng sử dụng có cơ sở để nhận diện và phân loại chi phí cho doanh nghiệp mình để làm căn cứ cho việc phân tích trong doanh nghiệp.

Cũng trong phần lý luận, tác giả đã đưa ra những quan điểm, những mô hình về tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp, luận án đã phân tích những mặt mạnh và yếu của từng mô hình kế toán quản trị làm cơ sở cho việc vận dụng vào các doanh nghiệp bánh kẹo của Việt Nam.

Trong phần thực tiễn kế toán quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam, tác giả đã chỉ rõ những bất cập và nguyên nhân của hệ thống kế toán hiện tại trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo và đưa ra các định hướng khắc phục làm tiền đề cho chương 3 của luận án.

Trên cơ sở lý luận chung của kế toán quản trị, từ khảo sát thực tiễn kế toán quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam, luận án đã đề xuất một số giải pháp hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí như vận dụng hệ thống dự toán linh hoạt để đo lường và kiểm soát chi phí tại nhiều mức hoạt động khác nhau của doanh nghiệp. Căn cứ vào đặc thù của doanh nghiệp bánh kẹo, luận án cũng đưa ra cách thức phân tích ra quyết định tự sản xuất hay mua ngoài một số yếu tố đầu vào trong quá trình sản xuất sản phẩm, điều này rất phù hợp với đặc điểm sản xuất của các doanh nghiệp bánh kẹo đó là sản phẩm trải qua nhiều công đoạn sản xuất, thành phẩm của công đoạn này cũng có thể là nguyên vật liệu đầu vào cho công đoạn kia.

Kế toán quản trị là một lĩnh vực tương đối rộng trong khi nhận thức về kế toán quản trị lại chưa được đề cao trong các doanh nghiệp. Do vậy, với kiến thức và kinh nghiệm của tác giả cũng còn nhiều hạn chế nên ít có điều kiện tiếp cận với các mô hình kế toán quản trị tiên tiến nên chắc chắn luận án còn nhiều thiếu sót, rất mong sự đóng góp ý kiến của các thầy cô, bạn bè và đồng nghiệp để luận án được hoàn thiện hơn./.

**DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU CỦA TÁC GIẢ**

1. Nguyễn Hoàn (2008), “Tổ chức hệ thống kế toán trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa ở Việt Nam”, *Tạp chí kế toán*, (70), 52-54.
2. Nguyễn Hoàn (2009), “Marketing kiểm toán”, *Tạp chí nghiên cứu khoa học kiểm toán*, (18), 23-25.
3. Nguyễn Hoàn (2009), “Thực trạng phân tích báo cáo tài chính trong các doanh nghiệp vừa và nhỏ của Việt Nam”, *Tạp chí kế toán*, (78), 23-25.
4. Nguyễn Hoàn (2010), “Xây dựng hệ thống tài khoản kế toán với công tác quản trị doanh nghiệp”, *Tạp chí Kế toán*, (85), 24-27.
5. Nguyễn Hoàn (2011), “Vận dụng phương pháp bình phương nhỏ nhất trong phân tích chi phí hỗn hợp”, *Tạp chí kinh tế phát triển*, (165), 79-84.
6. Nguyễn Hoàn (2011), “Mô hình kế toán quản trị chi phí”, *Tạp chí Kinh tế môi trường*, (10), 22-26.
7. Nguyễn Hoàn (2011), “Vai trò của phần mềm kế toán với doanh nghiệp nhỏ và vừa”, *Tạp chí kinh tế môi trường*, (13), 22-23.
8. Nguyễn Hoàn (2011), "Hoàn thiện mô hình tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam", *Tạp chí kinh tế môi trường*, (16), 36-39.

## DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

### I. TIẾNG VIỆT

1. Bộ tài chính (2006), *Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20 tháng 3 năm 2006 ban hành chế độ kế toán doanh nghiệp*, Hà Nội.
2. Bộ tài chính (2006), *Thông tư số 53/2006/TT-BTC về hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp*, Hà Nội.
3. Nguyễn Văn Dung (2009), *Kế toán quản trị Nhà hàng - Khách sạn*, NXB ĐH Quốc gia HCM.
4. Trần Văn Dung (2002), *Tổ chức kế toán quản trị chi phí và giá thành trong doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện tài chính.
5. Nguyễn Tuấn Duy, Nguyễn Phú Giang (2008), *Kế toán quản trị*, Nhà xuất bản tài chính.
6. Trần Thị Dự (2011), "Phương pháp xác định chi phí theo hoạt động: Bước tiến lý luận của kế toán quản trị", *Tạp chí Kế toán - Kiểm toán*, (95), 16-18.
7. Phạm Văn Dược (1997), *Phương hướng xây dựng nội dung và tổ chức vận dụng kế toán quản trị vào các doanh nghiệp Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học quốc gia thành phố Hồ Chí Minh.
8. Phạm Văn Dược (2009), *Mô hình và cơ chế vận hành kế toán quản trị*, Nhà xuất bản Tài chính, Thành phố Hồ Chí Minh.
9. Bùi Bằng Đoàn (2009), "Áp dụng hệ thống xác định chi phí dựa theo hoạt động trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa ở Việt Nam", *Tạp chí kế toán*, (76), 39-42.
10. Huỳnh Lợi (2008), *Xây dựng kế toán quản trị trong doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế thành phố Hồ Chí Minh.
11. Lưu Thị Hằng Nga (2004), *Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp dầu khí Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế quốc dân.
12. Nguyễn Thùy Phương (2011), *Xác định điểm hòa vốn trong kinh doanh khách sạn*, *Tạp chí Kế toán - Kiểm toán*, (95), 9-12.
13. Phạm Quang (2002), *Phương hướng xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản*

*trị và tổ chức vận dụng vào các doanh nghiệp Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế quốc dân.

14. Nguyễn Ngọc Quang (2011), *Kế toán quản trị doanh nghiệp*, Nhà xuất bản Đại học Kinh tế Quốc dân.

15. Nguyễn Thị Tâm (2009), "Vấn đề nhận diện và phân loại chi phí sản xuất phục vụ cho việc ra quyết định ngắn hạn trong doanh nghiệp thương mại", *Tạp chí kế toán*, (76), 36-38.

16. Trương Bá Thanh (2008), *Kế toán quản trị*, Nhà xuất bản Giáo dục, Hà Nội.

17. Lê Đức Toàn (2002), *Kế toán quản trị và phân tích chi phí sản xuất trong ngành sản xuất công nghiệp ở Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện tài chính.

18. Nguyễn Quốc Thắng (2010), *Tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế quốc dân.

19. Văn Thị Thái Thu (2008), *Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí, doanh thu, kết quả kinh doanh trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn ở Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Thương Mại.

20. Nguyễn Văn Thuận (2010), *Quản trị tài chính*, Giáo trình điện tử, Trường Đại học Mở TP. Hồ Chí Minh.

21. Phạm Thị Thủy (2007), *Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế quốc dân.

22. Hoàng Văn Tường (2010), *Tổ chức kế toán quản trị với việc tăng cường quản lý hoạt động kinh doanh trong các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế quốc dân.

23. Dương Thị Mai Hà Trâm (2004), *Xây dựng hệ thống kế toán quản trị trong các doanh nghiệp dệt Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế thành phố Hồ Chí Minh.

24. Trần Quang Trung (2011), "Trích và phân bổ khấu hao tài sản cố định trong



doanh nghiệp nhỏ và vừa", *Tạp chí kế toán*, (96), 26-28.

25. Phạm Thị Kim Vân (2002), *Tổ chức kế toán quản trị chi phí và kết quả kinh doanh ở các doanh nghiệp kinh doanh du lịch*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện tài chính.

26. Công ty cổ phần chứng khoán Trí Việt (2010), *Báo cáo Ngành bánh kẹo*, Hà Nội.

27. Giang Thị Xuyên (2002), *Tổ chức kế toán quản trị và phân tích kinh doanh trong doanh nghiệp Nhà nước*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện tài chính.

## II. TIẾNG ANH

28. Ahmed Riahi-Belkaoui (2002), *Behavioral management accounting*, Wiley Publishing, Inc.

29. Garrison & Noreen (2008), *Solutions manual Managerial Accounting*, Oxford OX2 8DP.

30. Hilton (1997), *Management accountin*, McGraw-Hill, USA.

31. [Http://www.csus.edu](http://www.csus.edu).

32. Linacre House (2009), *Management Accounting in Enterprise*, Oxford OX2 8DP.

33. Markus Eckey, Nico Rose and Karin Schermelleh-Engel (2008), *Management Accounting & Control Scales Handbook*, Deutscher Universitäts-Verlag.

34. Peter F. Drucker (1999), *Management Challenges for the 21st Century*, HarperBusiness.

35. Steven M.Bragg (2009), *Management accounting Best practices*, John Wiley & Sons, Inc.

## PHIẾU ĐIỀU TRA TỔNG QUÁT

Xin anh (chị) vui lòng cho biết các thông tin sau:

1. Hình thức cung ứng sản phẩm của công ty theo mô hình nào?
  - Chỉ sản xuất
  - Vừa sản xuất vừa kinh doanh
  - Khác
2. Công ty thực hiện sản xuất kinh doanh theo nhu cầu nào?
  - Nhu cầu thị trường
  - Kế hoạch được giao
  - Kết hợp hai yếu tố trên
3. Công ty đã có hệ thống kế toán quản trị chưa?
  - Đã có và hoàn thành
  - Đang từng bước áp dụng
  - Chưa có gì

Nếu câu 3 trả lời có thì chuyển câu 4 không thì bỏ qua!
4. Công ty tổ chức kế toán quản trị và kế toán tài chính theo mô hình nào?
  - Kết hợp
  - Độc lập
  - Khác
5. Theo anh chị, mục tiêu chung của kế toán quản trị là gì?
  - Cung cấp thông tin thực hiện các nhiệm vụ quản trị
  - Cung cấp thông tin để kiểm soát nội bộ
  - Chỉ nhằm chi tiết hơn thông tin của kế toán tài chính
6. Bộ phận nào trong công ty anh chị lãnh đạo kế toán quản trị?
  - Ban giám đốc
  - Bộ phận kế toán
  - Chưa phân công cụ thể
7. Trình độ chuyên môn của bộ phận kế toán quản trị trong công ty anh chị?
  - Chuyên về kế toán quản trị
  - Không chuyên
  - Kiểm nhiệm
8. Công ty có ứng dụng công nghệ thông tin vào công tác kế toán?
  - Tự động hoàn toàn
  - Kết hợp thủ công và máy tính
  - Chưa ứng dụng công nghệ
9. Nếu câu 8 chọn chưa ứng dụng công nghệ, vui lòng cho biết lý do?

- Thiếu đầu tư vốn
- Trình độ công nghệ còn hạn chế
- Khác

10. Quan điểm của anh chị về kế toán quản trị?

- Là bộ phận của kế toán tài chính
- Độc lập với kế toán tài chính
- Liên kết với kế toán tài chính

11. Các phương pháp công ty sử dụng trong kế toán quản trị (nếu có kế toán quản trị)?

- Sử dụng các phương pháp của kế toán tài chính: Chứng từ, tính giá, ghi sổ kép...
- Sử dụng các phương pháp khác như Kinh tế lượng, sử dụng các phần mềm

ứng dụng như SPSS, EVIEW...

Xin chân thành cảm ơn sự giúp đỡ của anh (chị)!

## PHIẾU ĐIỀU TRA NGHIỆP VỤ

Xin anh (chị) vui lòng cho biết các thông tin sau:

1. Hệ thống kế toán của đơn vị áp dụng hình thức ghi sổ nào?
 

<input type="checkbox"/> Nhật ký Chứng từ	<input type="checkbox"/> Nhật ký chung
<input type="checkbox"/> Chứng từ - Ghi sổ	<input type="checkbox"/> Nhật ký - Sổ cái
2. Đơn vị có mở sổ chi tiết các tài khoản 621, 622, 627 không?
 

<input type="checkbox"/> Không	<input type="checkbox"/> Theo loại sản phẩm	<input type="checkbox"/> Theo phân xưởng sản xuất
--------------------------------	---	---
3. Nếu câu 2 trả lời có, xin vui lòng cho biết, các tài khoản 621, 622, 627 được mở chi tiết theo:
 

<input type="checkbox"/> Tiểu khoản	<input type="checkbox"/> Các danh mục vệ tinh	<input type="checkbox"/> Khác
-------------------------------------	---	-------------------------------

 (Các danh mục vệ tinh như: Danh mục nguyên vật liệu, danh mục chi phí, ...)
4. Đơn vị có mở sổ chi tiết tài khoản 154 theo loại sản phẩm không?
 

<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
-----------------------------	--------------------------------
5. Nếu câu 4 trả lời có, xin vui lòng cho biết tài khoản 154 được mở chi tiết theo:
 

<input type="checkbox"/> Tiểu khoản	<input type="checkbox"/> Danh mục sản phẩm
-------------------------------------	--
6. Đối với chi phí sản xuất chung đơn vị có theo dõi tách biệt thành chi phí biến đổi và chi phí cố định không?
 

<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
-----------------------------	--------------------------------
7. Đơn vị có phân bổ chi phí sản xuất chung cho từng loại sản phẩm không?
 

<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
-----------------------------	--------------------------------

 (nếu có thì trả lời tiếp câu 8, nếu không chuyển qua câu 9)
8. Đơn vị phân bổ chi phí sản xuất chung theo tiêu thức nào?  
 .....
9. Đơn vị có đánh giá sản phẩm dở dang không?
 

<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
-----------------------------	--------------------------------

 (nếu có thì trả lời tiếp câu 10, nếu không chuyển qua câu 11)
10. Đơn vị áp dụng phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang nào?  
 .....
11. Đơn vị có tính giá thành từng loại sản phẩm không?

- Có                       Không

(nếu có thì trả lời tiếp câu 12, nếu không chuyển qua câu 13)

12. Đơn vị áp dụng phương pháp tính giá thành nào?

.....

13. Kỳ tính giá thành của đơn vị là?

- tháng                       Quý                       Năm

14. Tại đơn vị, chi phí sản xuất chung chiếm tỷ lệ khoảng bao nhiêu % trong tổng chi phí sản xuất?

.....

15. Tại đơn vị, chi phí khấu hao máy móc thiết bị và nhà xưởng chiếm tỷ lệ khoảng bao nhiêu % trong tổng chi phí sản xuất chung?

.....

16. Tại công ty có xây dựng hệ thống chi phí tiêu chuẩn không?

- Có                       Không

(nếu có thì trả lời tiếp câu 18, nếu không chuyển qua câu 20)

17. Các tiêu chuẩn chi phí đó được xem xét lại theo định kỳ nào?

- Quý                       Sáu tháng                       Năm

18. Hệ thống chi phí tiêu chuẩn được sử dụng để làm gì?

- Đánh giá thực tế     Phân bổ chi phí                       Không làm gì

19. Đơn vị có phân tích điểm hoà vốn không?

- Không     Thỉnh thoảng     Khá Thường xuyên     Thường xuyên

20. Đơn vị có lập dự toán chi phí kinh doanh không?

- Không     Thỉnh thoảng     Khá Thường xuyên     Thường xuyên

Xin chân thành cảm ơn sự giúp đỡ của anh (chị)!

## PHÂN TÍCH KẾT QUẢ KHẢO SÁT TỔNG QUÁT

Qua thực tế khảo sát các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo thông qua hình thức gửi phiếu điều tra, kết hợp phỏng vấn qua điện thoại, gặp gỡ những nhà quản trị, những người điều hành và thực thi công tác kế toán của doanh nghiệp, tác giả đã thu thập và tiến hành xử lý các thông tin thu nhận được như sau:

Ghi nhận các bảng hỏi khảo sát, tiến hành phân tích và tổng hợp theo những chỉ tiêu đã được thiết kế với mục đích khảo sát đã được xây dựng nhằm tính ra những tỷ lệ phần trăm các chỉ tiêu thể hiện tình trạng ứng dụng. Kết quả của quá trình khảo sát được thể hiện tóm tắt qua bảng sau:

***Kết quả khảo sát thực trạng sử dụng thông tin Kế toán quản trị  
trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo***

STT	Chỉ tiêu khảo sát	Tỷ lệ áp dụng
<b>I</b>	<b>Đặc điểm chung của doanh nghiệp</b>	
1	Hình thức cung ứng	
	Chỉ sản xuất	0%
	Vừa sản xuất vừa kinh doanh	100%
2	Thực hiện sản xuất kinh doanh	
	Theo nhu cầu thị trường	100%
	Theo kế hoạch được giao	0%
	Kết hợp	0%
3	Thực tế kế toán quản trị chi phí tại doanh nghiệp	
	Đã có và hoàn chỉnh	0%
	Chưa có gì	30%
	Đang từng bước áp dụng	70%
<b>II</b>	<b>Hệ thống kế toán của doanh nghiệp</b>	
	Kết hợp kế toán tài chính và kế toán quản trị	100%
	Kế toán tài chính độc lập với kế toán quản trị	0%
	Khác	0%
<b>III</b>	<b>Tổ chức kế toán quản trị</b>	

1	Mục tiêu chung	
	Cung cấp thông tin thực hiện các nhiệm vụ quản trị	60%
	Cung cấp thông tin để kiểm soát nội bộ	20%
	Chỉ nhằm chi tiết hơn thông tin của kế toán tài chính	20%
2	Bộ phận lãnh đạo kế toán quản trị	
	Ban giám đốc	10%
	Bộ phận kế toán	70%
	Cơ cấu chưa rõ	20%
3	Trình độ chuyên môn của bộ phận kế toán quản trị	
	Chuyên về kế toán quản trị	0%
	Kế toán tài chính kiêm nhiệm	90%
	Không chuyên	10%
4	Ứng dụng công nghệ trong xử lý thông tin	
	Tự động hoàn toàn	0%
	Kết hợp thủ công và máy tính	90%
	Chưa ứng dụng công nghệ thông tin	10%
	- Thiếu đầu tư vốn	20%
	- Trình độ công nghệ còn hạn chế	70%
	- Khác	10%
5	Nhận thức về kế toán quản trị và kế toán tài chính	
	Là bộ phận của kế toán tài chính	40%
	Độc lập với kế toán tài chính	60%
	Liên kết với kế toán tài chính	0%
<b>IV</b>	<b>Các phương pháp kỹ thuật ứng dụng trong kế toán quản trị</b>	
	Sử dụng các phương pháp của kế toán tài chính: Chứng từ, tính giá, ghi sổ kép...	100%
	Sử dụng các phương pháp khác như Kinh tế lượng, sử dụng các phần mềm ứng dụng như SPSS, EVIEW...	0%

***Phân tích đặc điểm chung của doanh nghiệp:*** Qua khảo sát cho thấy toàn bộ các doanh nghiệp đều chọn hình thức vừa sản xuất vừa kinh doanh, đây là mô hình mang lại quyền lợi rất lớn cho người mua vì không phải thông qua các trung gian phân phối, tuy nhiên với mô hình kinh doanh như này nếu doanh nghiệp không có một hệ thống quản trị tốt thì rất dễ xảy ra nhiều vướng mắc trong khâu bán sản phẩm tới tay người tiêu dùng.

Định hướng sản phẩm của các doanh nghiệp hoàn toàn theo nhu cầu của thị trường mà không phải thực hiện nhiệm vụ bắt buộc nào, đây cũng là một điểm mạnh cho các doanh nghiệp chủ động khảo sát và điều tiết sản xuất theo nhu cầu của thị trường, nhưng vấn đề sẽ xảy ra hiện tượng định hướng sai nhu cầu thị trường nếu như khâu dự báo của kế toán quản trị có vấn đề. Đặc điểm này cho thấy sự cần thiết phải có hệ thống kế toán quản trị hoàn thiện trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam.

Về thực tế công tác kế toán quản trị của doanh nghiệp thì có 30% số doanh nghiệp được khảo sát chưa triển khai kế toán quản trị, số còn lại 70% doanh nghiệp đã triển khai nhưng đang trong giai đoạn từng bước áp dụng theo phương châm cần đến đâu bổ sung đến đó, việc này đòi hỏi tính cấp bách cần phải có một hệ thống kế toán quản trị hoàn chỉnh để doanh nghiệp áp dụng.

Trong số 70% doanh nghiệp đã có kế toán quản trị thì 100% đều khẳng định đang triển khai theo mô hình kết hợp kế toán tài chính và kế toán quản trị, quan điểm này là hoàn toàn phù hợp với đặc điểm tổ chức kế toán của doanh nghiệp hiện nay bởi tính ưu việt của mô hình này là tận dụng được tiềm lực sẵn có của bộ phận kế toán tài chính.

***Đối với việc tổ chức kế toán quản trị chi phí:*** Khảo sát mục tiêu của kế toán quản trị chi phí có 60% ý kiến cho rằng thông tin do kế toán quản trị chi phí cung cấp phục vụ mục đích quản trị, 20% cho rằng thông tin để kiểm soát nội bộ và số còn lại có quan điểm đó là dùng để chi tiết hóa thông tin kế toán tài chính. Chưa xét đến lý do vì sao lại có quan điểm như vậy, nhưng cũng là tín hiệu tốt khi số lượng ý kiến cho rằng thông tin kế toán quản trị chi phí phục vụ cho nhu cầu quản trị doanh



nghiệp khá cao, điều này chứng tỏ sự nhận thức của doanh nghiệp về vai trò của kế toán quản trị chi phí đã có định hướng đúng.

Bộ phận lãnh đạo kế toán quản trị có 70% thuộc kế toán, 10% thuộc ban giám đốc và số còn lại chưa xác định rõ. Điều này cũng chỉ ra sự nhất quán cao trong việc tổ chức kế toán quản trị kết hợp kế toán tài chính.

Nhân sự thực hiện kế toán quản trị là người không chuyên chiếm tỷ lệ 90% là rất cao, số còn lại là không chuyên cả về kế toán tài chính. Điều này cho thấy thực trạng khan hiếm nguồn nhân lực để xây dựng và thực thi kế toán quản trị trong hiện tại và tương lai của doanh nghiệp.

Xử lý công việc kế toán quản trị kết hợp thủ công và công nghệ chiếm 90%. Điều này cho thấy công tác ứng dụng công nghệ thông tin vào công việc là rất cao, chứng tỏ lãnh đạo doanh nghiệp đã rất quan tâm đầu tư. Tuy nhiên, việc ứng dụng công nghệ sâu đến đâu thì cần phải có cuộc khảo sát cụ thể hơn trong phạm vi khác. Trước mắt, 90% doanh nghiệp sử dụng công nghệ thông tin vào những giai đoạn cơ bản của kế toán quản trị. Trong số 10% doanh nghiệp chưa ứng dụng thì chủ yếu do trình độ công nghệ còn hạn chế, chưa kiểm soát được nên vẫn chưa có động thái sử dụng công nghệ trong công việc của kế toán quản trị.

Quan hệ giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị được nhận thức là một bộ phận độc lập chiếm tỷ lệ khá cao là 60% điều này cho thấy là nhận thức về mối quan hệ giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị là chưa rõ ràng.

**Phương pháp kỹ thuật ứng dụng trong kế toán quản trị:** Phương pháp ứng dụng chủ yếu là các phương pháp kỹ thuật của kế toán tài chính như phương pháp chứng từ, tài khoản,... chiếm 100%. Trong khi các kỹ thuật khác như SPSS, EVIEW...cùng với các kỹ thuật tính toán của kinh tế lượng đều chưa được doanh nghiệp biết đến, điều này lý giải cho việc các nhân viên kế toán quản trị đều chưa được đào tạo một cách bài bản. Đây cũng chính là câu hỏi mà phần trả lời nằm ở các cơ sở đào tạo của nước ta hiện nay.

*Tóm lại:* Việc vận dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của nước ta hiện nay mới chỉ là bước đầu do các yếu tố khách quan mang

lại khiến doanh nghiệp nhận thấy cần phải có kế toán quản trị. Do vậy, hệ thống kế toán quản trị còn khá rời rạc, nhận thức về kế toán quản trị mới chỉ ở mức độ cảm tính, cách thức vận dụng và triển khai chủ yếu là chi tiết hóa các thông tin kế toán tài chính, kết hợp với một số báo cáo dự toán cơ bản... do vậy, tính định hướng về thông tin do kế toán quản trị cung cấp đối với nhà quản trị chưa có hệ thống.

PHỤ LỤC 01

**BÁO CÁO CHI PHÍ SẢN XUẤT THEO YẾU TỐ**

Tháng .....Quý.....năm....

Tên yếu tố	Kế hoạch sản xuất		Thực tế thực hiện		Chênh lệch		Tỷ lệ (%)		Ý kiến	
	Số lượng	Chi phí	Số lượng	Chi phí	Số lượng	Chi phí	Số lượng	Chi phí	Nhận xét	Kiến nghị
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1. Chi phí nguyên liệu, vật liệu										
2. Chi phí nhân công										
3. Chi phí khấu hao tài sản cố định										
4. Chi phí dịch vụ mua ngoài										
5. Chi phí khác bằng tiền										
<b>Tổng cộng</b>										

Ngày.....tháng.....năm...

**Phụ trách**  
**bộ phận báo cáo**  
(Ký, họ tên)

**Kế toán trưởng**  
  
(Ký, họ tên)

**Người lập biểu**  
  
(Ký, họ tên)

## PHỤ LỤC 02

**BÁO CÁO SẢN XUẤT**  
Tháng.....Quý.....Năm....  
**( Phương pháp bình quân)**

Chỉ tiêu	Tổng số	Khối lượng tương đương		
		Nguyên vật liệu trực tiếp	Nhân công trực tiếp	Chi phí sản xuất chung
A	1	2	3	4
<b>A - Khối lượng hoàn thành tương đương</b>				
- Khối lượng hoàn thành				
- Khối lượng dở dang cuối kỳ				
+ Nguyên vật liệu trực tiếp				
+ Nhân công trực tiếp				
+ Chi phí sản xuất chung				
<b>Cộng</b>				
<b>B - Tổng hợp chi phí và xác định giá thành đơn vị sản phẩm</b>				
- Chi phí dở dang đầu kỳ				
- Chi phí phát sinh trong tháng				
<b>Tổng cộng chi phí</b>				
Giá thành đơn vị sản phẩm hoàn thành				
<b>C - Cân đối chi phí</b>				
- Nguồn chi phí đầu vào				
+ Chi phí dở dang đầu kỳ				
+ Chi phí phát sinh trong kỳ				
- Phân bổ chi phí (đầu ra)				
+ Giá thành khối lượng sản phẩm hoàn thành				
+ Chi phí dở dang cuối kỳ				
+ Nguyên vật liệu trực tiếp				
+ Nhân công trực tiếp				
+ Chi phí sản xuất chung				

Ngày.....tháng....năm...

**Kế toán trưởng**  
(Ký, họ tên)

**Phụ trách**  
**bộ phận báo cáo**  
(Ký, họ tên)

**Người lập**  
(Ký, họ tên)

## PHỤ LỤC 03

**BÁO CÁO SẢN XUẤT**

Tháng.....Quý.....Năm....

**( Phương pháp nhập trước - xuất trước)**

Chỉ tiêu	Tổng số	Khối lượng tương đương		
		Nguyên liệu, vật liệu trực tiếp	Nhân công trực tiếp	Chi phí sản xuất chung
A	1	2	3	4
<b>A - Khối lượng hoàn thành tương đương</b>				
- Khối lượng dở dang đầu kỳ				
- Khối lượng mới đưa vào sản xuất				
- Khối lượng dở dang cuối kỳ				
<b>Cộng</b>				
<b>B - Tổng hợp chi phí và tính giá thành đơn vị sản phẩm hoàn thành tương đương</b>				
+ Chi phí phát sinh trong kỳ				
+ Giá thành đơn vị sản phẩm hoàn thành tương đương				
<b>C - Cân đối chi phí</b>				
- Nguồn chi phí (đầu vào)				
+ Chi phí dở dang đầu kỳ				
+ Chi phí phát sinh trong kỳ				
<b>Cộng</b>				
- Phân bổ chi phí (đầu ra)				
+ Chi phí dở dang đầu kỳ				
• Kỳ trước				
• Kỳ này: * Nhân công trực tiếp				
* Chi phí sản xuất chung				
<b>Cộng</b>				

+ Bắt đầu sản xuất và hoàn thành trong kỳ				
+ Chi phí dở dang cuối kỳ				
+ Nguyên vật liệu trực tiếp				
+ Nhân công trực tiếp				
Chi phí sản xuất chung				
<b>Cộng</b>				
<b>Tổng cộng</b>				

Ngày.....tháng.....năm...

**Kế toán trưởng**

(Ký, họ tên)

**Phụ trách**

**bộ phận báo cáo**

(Ký, họ tên)

**Người lập**

(Ký, họ tên)

PHỤ LỤC 04

**BÁO CÁO GIÁ THÀNH THEO CÔNG VIỆC, SẢN PHẨM**

Tháng.....Quý.....Năm.....

Tên sản phẩm (Công việc)	Dỡ dang đầu kỳ	Chi phí phát sinh					Sản phẩm dỡ dang cuối kỳ	Tổng chi phí để tính giá thành	Ý kiến	
		Chi Phí NVL trực tiếp	Chi phí nhân công trực tiếp	Chi phí sản xuất chung		Tổng cộng			Nhận xét, nguyên nhân	Kiến nghị biện pháp
				Cố định	Biến đổi					
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Cộng										

Ngày.....tháng....năm...

**Kế toán trưởng***(Ký, họ tên)***Người lập***(Ký, họ tên)*

## PHỤ LỤC 05

**BÁO CÁO GIÁ THÀNH TOÀN BỘ**

Tháng.....Quý.....Năm.....

Chỉ tiêu	Sản phẩm (Bộ phận, lĩnh vực)			Sản phẩm (Bộ phận, lĩnh vực)			....	Tổng cộng		
	Kỳ trước	Kỳ này		Kỳ trước	Kỳ này		.....	Kỳ trước	Kỳ này	
		KH	Thực hiện		KH	Thực hiện			KH	Thực hiện
A	1	2	3	4	5	6	.....	...	...	...
1. Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp										
2. Chi phí nhân công trực tiếp										
3. Chi phí SX chung + + +										
Giá thành SX sản phẩm hoàn thành										
4. Chi phí bán hàng phân bổ										
5. Chi phí quản lý DN phân bổ										
6. Ý kiến nhận xét - Nguyên nhân - Kiến nghị										

Ngày.....tháng....năm....

**Kế toán trưởng**

(Ký, họ tên)

**Người lập**

(Ký, họ tên)



PHỤ LỤC 06

**BÀO CÁO TÌNH HÌNH SỬ DỤNG LAO ĐỘNG**

Tháng.....Quý.....Năm.....

Đối tượng sử dụng	Kế hoạch			Thực hiện			So sánh KH/TH					Ý kiến	
	Số công	Đơn giá	Thành tiền	Số công	Đơn giá	Thành tiền	Tỷ lệ (%)		Chênh lệch			Nhận xét, nguyên nhân	Kiến nghị, biện pháp
							Công	Tiền	Số công	Đơn giá	Thành tiền		
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
- Sản phẩm (bộ phận)													
-													
-													
-													
Tổng cộng		x			x					x			

Ngày.....tháng.....năm....

**Kế toán trưởng**

(Ký, họ tên)

**Người lập**

(Ký, họ tên)

PHỤ LỤC 07

**BÁO CÁO BIẾN ĐỘNG CHI PHÍ NGUYÊN VẬT LIỆU**

Tháng.....Quý.....Năm.....

Tên, quy cách nguyên liệu, vật liệu	Kế hoạch mua vào			Thực hiện mua trong kỳ			Thực xuất kho trong kỳ						Số tồn kho đầu kỳ		Số tồn kho cuối kỳ	
	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền	Dùng sản xuất sản phẩm		Dùng cho quản lý		Khác		Số lượng	TT	Số lượng	Thành tiền
							Số lượng	Thành tiền	Số lượng	Thành tiền	Số lượng	Thành tiền				
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Tổng cộng																

**Kế toán trưởng***(Ký, họ tên)*

Ngày.....tháng.....năm....

**Người lập***(Ký, họ tên)*

PHỤ LỤC 08

**BÁO CÁO TÌNH HÌNH BIẾN ĐỘNG SẢN PHẨM, HÀNG HOÁ**

Tháng.....Quý.....Năm.....

Sản phẩm (hàng hoá)	Kế hoạch			Sản xuất, mua vào trong kỳ			Số xuất bán, sử dụng trong kỳ										Số tồn kho đầu kỳ		Số tồn kho cuối kỳ		Ý kiến	
	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền	So sánh với KH (%)		Bán		Xuất sử dụng						Số lượng	Thành tiền	Số lượng	Thành tiền	Nhận xét, nguyên nhân	Kiến nghị, biện pháp
							Số lượng	Thành tiền	Số lượng	Thành tiền	Sản xuất		Quản lý		Khác							
											Số lượng	Thành tiền	Số lượng	Thành tiền	Số lượng	Thành tiền						
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22
Tổng cộng																						

Ngày.....tháng.....năm.....

**Kế toán trưởng**

(Ký, họ tên)

**Người lập**

(Ký, họ tên)

## PHỤ LỤC 09

**BÁO CÁO TIẾN ĐỘ SẢN XUẤT**

Tháng .....Quý.....năm....

Mã số	Sản phẩm	Đơn vị tính	Kế hoạch sản xuất		Thực tế thực hiện		Chênh lệch		Tỷ lệ (%)		Ý kiến	
			Số lượng	Chi phí	Số lượng	Chi phí	Số lượng	Chi phí	Số lượng	Chi phí	Nhận xét	Kiến nghị
A	B	C	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<b>Tổng cộng</b>												

Ngày.....tháng.....năm...

**Phụ trách**  
**bộ phận báo cáo**  
(Ký, họ tên)

**Kế toán trưởng**  
(Ký, họ tên)

**Người lập biểu**  
(Ký, họ tên)

## PHỤ LỤC 10

**BÁO CÁO DỰ TOÁN VẬT TƯ THEO  
KẾ HOẠCH SẢN XUẤT, KINH DOANH**

Tháng .....Quý.....năm.....

Danh điểm vật tư	Tên, quy cách vật tư	Đơn vị tính	Nhu cầu			Số tồn kho thực tế	Số cần nhập bổ sung
			Kế hoạch	Đã sử dụng	Số chưa sử dụng		
A	B	C	1	2	3	4	5

Ngày.....tháng....năm...

**Phụ trách  
bộ phận báo cáo**  
(Ký, họ tên)

**Kế toán trưởng**  
(Ký, họ tên)

**Người lập biểu**  
(Ký, họ tên)



**PHẦN III – XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ**

Chỉ tiêu	Sản phẩm (Bộ phận, lĩnh vực)			Sản phẩm (Bộ phận, lĩnh vực)			....	Tổng cộng		
	Kỳ trước	Kỳ này		Kỳ trước	Kỳ này		.....	Kỳ trước	Kỳ này	
		KH	TH		KH	TH			KH	TH
A	1	2	3	4	5	6	...	...	...	...
1. Lãi gộp trước thuế										
2. Chi phí thuế TNDN										
3. Lợi nhuận sau thuế										

**PHẦN IV - Ý KIẾN**

+ Nhận xét, đánh giá tình hình và nguyên nhân:.....

+ Kiến nghị biện pháp:.....

Ngày.....tháng.....năm.....

**Kế toán trưởng**

(Ký, họ tên)

**Người lập**

(Ký, họ tên)

## PHỤ LỤC 12

**SỔ CHI TIẾT CHI PHÍ NVL TRỰC TIẾP** (công ty bánh kẹo Hữu Nghị)

Tài khoản 621.1: Phân xưởng bánh Cracker

Đối tượng chi phí: Bánh Cracker Party 300 gr

Chứng từ		Diễn giải	TK đối ứng	Số tiền	
Số	Ngày			Nợ	Có
01	10/3	Xuất kho bột mì	152	41.215.000	
02	10/3	Mua bột nở trực tiếp SX	111	10.567.000	
03	10/3	Xuất kho mạch nha	152	30.000.000	
04	10/3	Xuất kho Dầu thực vật	152	50.000.000	
05	10/3	Xuất kho phẩm màu	152	15.678.800	
06	10/3	Chất phụ gia	152	20.678.980	
07	10/3	Xuất kho Phô mai	152	25.000.000	
08	10/3	Xuất kho bơ	152	15.000.000	
<b>Kết chuyển tính giá thành</b>			<b>154</b>	<b>208.139.780</b>	

Ngày.....tháng.....năm....

**Kế toán trưởng***(Ký, họ tên)***Người lập***(Ký, họ tên)*

## PHỤ LỤC 13

**SỔ CHI TIẾT CHI PHÍ NCTT** (công ty bánh kẹo Hữu Nghị)

Tài khoản 622.1: Phân xưởng bánh Cracker

Đối tượng chi phí: Bánh Cracker Bridal 300 gr

Chứng từ		Diễn giải	TK đối ứng	Số tiền	
Số	Ngày			Nợ	Có
01	01/3	Tiền lương công nhân	334	100.000.000	
02	11/3	Tiền ăn ca cho công nhân	334	5.000.000	
03	10/3	Các khoản trích theo lương	338	23.100.000	
<b>Kết chuyển tính giá thành</b>			<b>154</b>	<b>128.100.000</b>	

Ngày.....tháng.....năm....

**Kế toán trưởng***(Ký, họ tên)***Người lập***(Ký, họ tên)*



## PHỤ LỤC 14

**SỔ CHI TIẾT CHI PHÍ NCTT** (công ty bánh kẹo Hữu Nghị)

Tài khoản 622.1: Phân xưởng bánh Cracker

Đối tượng chi phí: Bánh Cracker Party 300 gr

Chứng từ		Diễn giải	TK đôi ứng	Số tiền	
Số	Ngày			Nợ	Có
01	01/3	Tiền lương công nhân	334	95.000.000	
02	11/3	Tiền ăn ca cho công nhân	334	5.000.000	
03	10/3	Các khoản trích theo lương	338	22.000.000	
<b>Kết chuyển tính giá thành</b>			<b>154</b>	<b>122.000.000</b>	

Ngày.....tháng.....năm....

**Kế toán trưởng**

(Ký, họ tên)

**Người lập**

(Ký, họ tên)

## PHỤ LỤC 15

**SỔ CHI TIẾT CHI PHÍ SẢN XUẤT CHUNG** (công ty bánh kẹo Hữu Nghị)

Tài khoản 627.1: Phân xưởng bánh Cracker

Chứng từ		Diễn giải	TK đôi ứng	Số tiền	
Số	Ngày			Nợ	Có
01	01/03	Vật liệu dùng chung	152	10.567.000	
02	02/03	Chi tiền điện	112	30.500.000	
03	03/03	Lương nhân viên phân xưởng	334	73.780.000	
04	03/03	Các khoản trích theo lương	338	16.815.000	
05	30/03	Chi phí chung nhà máy	627	50.000.000	
06	30/03	Khấu hao TSCĐ	214	150.345.700	
07	30/03	Chi bằng tiền khác	627	10.000.000	
<b>Kết chuyển phân bổ tính giá thành</b>					<b>342.007.700</b>

Ngày.....tháng.....năm....

**Kế toán trưởng**

(Ký, họ tên)

**Người lập**

(Ký, họ tên)

## PHỤ LỤC 16

**BẢNG TÍNH GIÁ THÀNH THEO KHOẢN MỤC PHÍ**

Phân xưởng: Bánh Cracker

STT	Khoản mục	Bánh Cracker Party 300 gr	Bánh Cracker Bridal 300 gr	Bánh Cracker Gift 400 gr
1	Chi phí NVL trực tiếp	208.139.780	200.500.000	215.654.000
2	Chi phí NCTT	128.100.000	122.000.000	264.000.000
3	Chi phí SXC	121.088.500	95.268.706	129.005.825
<b>Tổng giá thành</b>		<b>457.328.280</b>	<b>417.768.706</b>	<b>608.659.825</b>

Ngày.....tháng.....năm....

**Kế toán trưởng**

(Ký, họ tên)

**Người lập**

(Ký, họ tên)

## PHỤ LỤC 17

**SỔ QUYẾT TOÁN ĐƠN HÀNG THEO KHOẢN MỤC VÀ VẬT TƯ**

Ngày....tháng.....năm.....

Khoản mục	Vật tư hàng hóa	SL xuất	SL nhập lại	Thực xuất	PS nợ	PS có	Tiền thực xuất

Ngày.....tháng.....năm....

**Kế toán trưởng**

(Ký, họ tên)

**Người lập**

(Ký, họ tên)

## PHỤ LỤC 18

(Nguồn: Công ty bánh kẹo Hải Hà)

**BẢNG TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM**

Từ ngày 01/07/2010 đến ngày 31/07/2010

Tên sản phẩm	SL	1521	1522	1524	Điện	Hơi	Nước	LươngTT	BHiểm	Cộng CPTT	QLPX	PX	Cộng CPGT	Tổng	ĐG BQ
Kẹo Lôlipop 100q (8-gói/T)	15 087.35	218 506 998	117 167 566	14 806 484	1 205 770	20 030 730	1 304 840	29 106 844	4 140 829	406 270 061	8 153 811	4 687 898	12 841 709	419 111 770	27 779
Kẹo Lôlipop 12q(4.68)a	468.00	6 839 908	5 612 367	652 381	37 402	621 341	40 475	902 875	128 446	14 835 195	252 926	145 416	398 342	15 233 537	32 550
Kẹo Tổng hợp 375g	21 592.50	298 458 734	137 778 948	21 794 732	1 725 657	28 667 278	1 867 442	18 914 677	2 690 860	511 898 328	11 669 455	10 251 092	21 920 547	533 818 875	24 722
Kẹo nhân Cam 115g	20 575.80	280 062 215	123 267 719	22 038 549	1 644 403	27 317 456	1 779 512	18 024 064	2 564 159	476 698 077	11 119 989	9 768 411	20 888 400	497 586 477	24 183
Kẹo nhân Dâu 115g	14 096.70	191 652 107	78 230 729	15 095 780	1 126 598	18 715 481	1 219 163	12 348 479	1 756 732	320 145 069	7 618 423	6 692 443	14 310 866	334 455 935	23 725
Kẹo nhân Dừa 100g-6kg/T	18 414.00	254 200 208	110 380 197	22 198 924	1 471 634	24 447 343	1 592 547	16 130 363	2 294 755	432 715 971	9 951 665	8 742 091	18 693 756	451 409 727	24 514
Kẹo nhân Sôcôla 100g-6kg/T	9 504.00	132 003 770	61 917 340	11 457 568	759 553	12 617 983	821 960	8 325 349	1 184 390	229 087 913	5 136 343	4 512 047	9 648 390	238 736 303	25 119
Kẹo nhân Xoài 115g	22 431.90	310 264 478	135 560 393	24 021 799	1 792 741	29 781 707	1 940 039	19 649 977	2 795 466	525 806 600	12 123 100	10 649 598	22 772 698	548 579 298	24 455
Kẹo xốp cam 85g	5 603.20	82 622 187	33 045 198	6 936 722	3 238 647	7 439 087	484 597	8 871 666	1 262 110	143 900 214	3 028 195	7 596 304	10 624 499	154 524 713	27 577
Kẹo xốp cốm 85g	1 210.40	20 114 299	6 063 346	1 464 612	699 611	1 606 987	104 682	1 916 452	272 640	32 242 629	654 149	1 640 950	2 295 099	34 537 728	28 534
Kẹo xốp dâu 85g	4 052.80	60 969 411	24 137 188	5 017 262	2 342 516	5 380 699	350 509	6 416 885	912 886	105 527 356	2 190 296	5 494 414	7 684 710	113 212 066	27 934
Kẹo xốp sữa dừa 85g	2 733.60	42 370 074	16 059 962	3 378 161	1 580 019	3 629 263	236 417	4 328 167	615 738	72 197 801	1 477 347	3 705 964	5 183 311	77 381 112	28 307
Sôcôla Seachino 6t 120g	143.64	6 235 910	2 180 078	5 848 941	167 884		12 423	191 687	27 270	14 664 193	77 629	357 766	435 395	15 099 588	105 121
Sôcôla Seachino 9t 180g	178.74	7 593 178	2 462 658	6 962 362	208 908		15 458	238 528	33 934	17 515 026	96 598	445 190	541 788	18 056 814	101 022

**Người lập biểu**

(Ký ghi rõ họ tên)

**Kế toán trưởng**

(Ký ghi rõ họ tên)

**Giám đốc**

(Ký và đóng dấu)

## PHỤ LỤC 19

**SỔ CHI TIẾT TÀI KHOẢN: (Số tài khoản)**

Tên bộ phận:.....

Ngày.....tháng.....năm.....

STT	Chứng từ		Diễn giải	Dự toán			Thực tế			Chênh lệch			Ghi chú
	Ngày	Số		SL	ĐG	TT	SL	ĐG	TT	SL	ĐG	TT	
				1	2	3	4	5	6	7	8	9	
			<b>Cộng</b>	<b>xxx</b>		<b>xxx</b>	<b>xxx</b>		<b>xxx</b>	<b>xxx</b>		<b>xxx</b>	

**Người lập biểu***(Ký ghi rõ họ tên)***Kế toán trưởng***(Ký ghi rõ họ tên)***Giám đốc***(Ký và đóng dấu)**Ghi chú:*

Số tài khoản: Chi tiết theo tài khoản 621, 622. Nếu là TK621 thì cột SL chính là lượng nguyên vật liệu, nếu là tài khoản 622 thì cột SL chính là số lượng giờ công quy đổi để hoàn thành sản phẩm.

Tên bộ phận: Dùng để chỉ rõ báo cáo chi tiết nguyên vật liệu được nhóm theo bộ phận nào.

Công thức tính: Cột 3 = 1x2, 6 = 4x5, 9 = 7x8, 7 = 4-1, 8 = 5-2

## PHỤ LỤC 20

**SỔ CHI TIẾT CHI PHÍ NGUYÊN VẬT LIỆU THEO SẢN PHẨM**

Tên sản phẩm:.....

Ngày.....tháng.....năm.....

STT	Chứng từ		Diễn giải	Dự toán			Thực tế			Chênh lệch			Ghi chú
	Ngày	Số		SL	ĐG	TT	SL	ĐG	TT	SL	ĐG	TT	
				1	2	3	4	5	6	7	8	9	
			<b>Cộng</b>	<b>xxx</b>		<b>xxx</b>	<b>xxx</b>		<b>xxx</b>	<b>xxx</b>		<b>xxx</b>	

**Người lập biểu***(Ký ghi rõ họ tên)***Kế toán trưởng***(Ký ghi rõ họ tên)***Giám đốc***(Ký và đóng dấu)**Ghi chú:*

Tên sản phẩm: Dùng để chỉ rõ báo cáo chi tiết chi phí nguyên vật liệu được nhóm theo sản phẩm nào.

Công thức tính:  $Cột\ 3 = 1 \times 2$ ,  $6 = 4 \times 5$ ,  $9 = 7 \times 8$ ,  $7 = 4 - 1$ ,  $8 = 5 - 2$

## PHỤ LỤC 21

**SỔ PHÂN TÍCH TỔNG HỢP NGUYÊN VẬT LIỆU***Ngày.....tháng.....năm.....*

STT	Chứng từ		Tên vật tư	Sản phẩm	Bộ phận	Dự toán			Thực tế			Chênh lệch			Ghi chú
	Ngày	Số				SL	ĐG	TT	SL	ĐG	TT	SL	ĐG	TT	
						1	2	3	4	5	6	7	8	9	
<b>Cộng</b>						<b>xxx</b>		<b>xxx</b>	<b>xxx</b>		<b>xxx</b>	<b>xxx</b>		<b>xxx</b>	

**Người lập biểu**  
(Ký ghi rõ họ tên)

**Kế toán trưởng**  
(Ký ghi rõ họ tên)

**Giám đốc**  
(Ký và đóng dấu)

## PHỤ LỤC 22

**SỔ CHI TIẾT TRẢ LƯƠNG CÔNG NHÂN THEO SẢN PHẨM**

Tên sản phẩm:.....

Ngày.....tháng.....năm.....

STT	Chứng từ	Tên nhân viên	SL Sản phẩm hoàn thành	Đơn giá	Định mức	Thực lĩnh	Chênh lệch	Chi chú
<b>Cộng</b>			<b>xxx</b>		<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	

**Người lập biểu***(Ký ghi rõ họ tên)***Kế toán trưởng***(Ký ghi rõ họ tên)***Giám đốc***(Ký và đóng dấu)*

## PHỤ LỤC 23

**SỔ CHI TIẾT TRẢ LƯƠNG CÔNG NHÂN THEO CÔNG VIỆC**

Tên vụ việc, đơn hàng:.....

Ngày.....tháng.....năm.....

STT	Chứng từ	Tên nhân viên	Tên công việc, đơn hàng	Định mức	Thực lĩnh	Chênh lệch	Chi chú
<b>Cộng</b>			<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	

**Người lập biểu***(Ký ghi rõ họ tên)***Kế toán trưởng***(Ký ghi rõ họ tên)***Giám đốc***(Ký và đóng dấu)*

## PHỤ LỤC 24

**SỔ ĐỐI CHIẾU CHI PHÍ TIỀN LƯƠNG**

Ngày.....tháng.....năm.....

Họ Tên	Định mức		Thực tế		Chênh lệch		Nhân tố ảnh hưởng	
	Quỹ lương	Trích theo lương	Quỹ lương	Trích theo lương	Quỹ lương	Trích theo lương	Đơn giá	SL sản phẩm SX
<b>Cộng</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>		

**Người lập biểu***(Ký ghi rõ họ tên)***Kế toán trưởng***(Ký ghi rõ họ tên)***Giám đốc***(Ký và đóng dấu)*

## PHỤ LỤC 25

**SỔ CHI TIẾT TÀI KHOẢN 627 THEO CÁCH PHÂN LOẠI CHI PHÍ**

Ngày.....tháng.....năm.....

Chứng từ	Diễn giải	Dự toán			Thực tế			Chi chú
		Biên phí	Định phí	CP hỗn hợp	Biên phí	Định phí	CP hỗn hợp	
<b>Cộng</b>		<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	

**Người lập biểu***(Ký ghi rõ họ tên)***Kế toán trưởng***(Ký ghi rõ họ tên)***Giám đốc***(Ký và đóng dấu)*



## PHỤ LỤC 26

**SỔ THEO DÕI PHÂN BỐ CHI PHÍ SẢN XUẤT CHUNG**

Tên tài khoản: 627x

Ngày.....tháng.....năm.....

Ngày	Số chứng từ	Nội dung	Đối tượng chi phí phân bổ	Số tiền	TK đối ứng	Ghi chú
<b>Cộng</b>				<b>xxx</b>		

**Người lập biểu***(Ký ghi rõ họ tên)***Kế toán trưởng***(Ký ghi rõ họ tên)***Giám đốc***(Ký và đóng dấu)*

## PHỤ LỤC 27

**SỔ CHI TIẾT CHI PHÍ BÁN HÀNG THEO ĐƠN HÀNG**

Ngày.....tháng.....năm.....

Tên đơn hàng:.....

Chứng từ	Diễn giải	TK đối ứng	Số tiền ghi nợ	Số tiền ghi có	Ghi chú
<b>Tổng cộng</b>			<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	

**Người lập biểu***(Ký ghi rõ họ tên)***Kế toán trưởng***(Ký ghi rõ họ tên)***Giám đốc***(Ký và đóng dấu)*

## PHỤ LỤC 28

**SỔ CHI TIẾT CHI PHÍ BÁN HÀNG THEO KHU VỰC, BỘ PHẬN**

Ngày.....tháng.....năm.....

Tên khu vực, bộ phận:.....

Chứng từ	Họ và tên	Lý do chi	TK đối ứng	Số tiền	Ghi chú
<b>Tổng cộng</b>			<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	

**Người lập biểu***(Ký ghi rõ họ tên)***Kế toán trưởng***(Ký ghi rõ họ tên)***Giám đốc***(Ký và đóng dấu)*

## PHỤ LỤC 29

**SỔ CHI TIẾT CHI PHÍ QUẢN LÝ DOANH NGHIỆP THEO KHOẢN MỤC**

Ngày.....tháng.....năm.....

Khoản mục phí	Phát sinh		Chênh lệch		Ghi chú
	Dự toán	Thực tế	Tuyệt đối	Tương đối	
- Chi phí nhân viên quản lý					
- Chi phí vật liệu quản lý					
- Chi phí đồ dùng văn phòng					
- Chi phí khấu hao TSCĐ					
- Thuế, phí và lệ phí					
- Chi phí dự phòng					
- Chi phí dịch vụ mua ngoài					
- Chi phí bằng tiền khác					
.....					
<b>Tổng cộng</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>			

**Người lập biểu***(Ký ghi rõ họ tên)***Kế toán trưởng***(Ký ghi rõ họ tên)***Giám đốc***(Ký và đóng dấu)*

## PHỤ LỤC 30

**BÁO CÁO TỔNG HỢP DOANH THU THEO SẢN PHẨM**

Ngày.....tháng.....năm.....

Sản phẩm	Phát sinh			Ảnh hưởng biến động	
	DT thực tế	DT dự toán	Chênh lệch (+,-)	Số lượng	Đơn giá
1. Bánh kẹo hộp					
2. Bánh mềm					
3. Bánh tươi					
4. Bánh quy					
5. Bánh Cracker					
6. Bánh kem xốp					
7. Kẹo Chew gói					
8. Kẹo chew nhân					
9. Kẹo mềm					
10. Kẹo cứng gói					
11. Kẹo cứng nhân					
12. Kẹo que					
.....					
<b>Tổng cộng</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>			

**Người lập biểu***(Ký ghi rõ họ tên)***Kế toán trưởng***(Ký ghi rõ họ tên)***Giám đốc***(Ký và đóng dấu)*

## PHỤ LỤC 31

**BÁO CÁO NGUỒN CUNG NGUYÊN VẬT LIỆU THEO VÙNG**

Ngày.....tháng.....năm.....

Tên vùng nguyên liệu:.....

Tên nguyên liệu	ĐV tính	Đơn giá			Ghi chú
		Hợp đồng	Thực tế	Chênh lệch	
<b>Tổng cộng</b>		<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	

**Người lập biểu***(Ký ghi rõ họ tên)***Kế toán trưởng***(Ký ghi rõ họ tên)***Giám đốc***(Ký và đóng dấu)*

## PHỤ LỤC 32

**BÁO CÁO CÔNG NỢ KHÁCH HÀNG THEO DOANH SỐ**

Ngày.....tháng.....năm.....

Tên khách hàng	Mã khách hàng	Phát sinh			Đánh giá tình trạng nợ	Ý kiến đề xuất
		Doanh thu	Đã thanh toán	Còn nợ		
<b>Tổng cộng</b>		<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>		

**Người lập biểu***(Ký ghi rõ họ tên)***Kế toán trưởng***(Ký ghi rõ họ tên)***Giám đốc***(Ký và đóng dấu)*

## PHỤ LỤC 33

**BÁO CÁO PHÂN TÍCH CHI PHÍ SẢN XUẤT**

Ngày....Tháng....Năm....

<b>Khoản mục phí</b>	<b>Số phát sinh</b>			<b>Lý do</b>	<b>Kiến nghị</b>
	<b>Dự toán</b>	<b>Thực tế</b>	<b>Chênh lệch</b>		
1. Nguyên vật liệu trực tiếp					
2. Nhân công trực tiếp					
3. Chi phí sản xuất chung					
<b>Cộng</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>		

**Người lập biểu***(Ký ghi rõ họ tên)***Kế toán trưởng***(Ký ghi rõ họ tên)***Giám đốc***(Ký và đóng dấu)*

## PHỤ LỤC 34

**BÁO CÁO PHÂN TÍCH CHI PHÍ NGOÀI SẢN XUẤT**

Ngày....Tháng....Năm....

Khoản mục phí	Số phát sinh			Lý do	Kiến nghị
	Dự toán	Thực tế	Chênh lệch		
1. Chi phí bán hàng - CP nhân viên - Chi phí VL, bao bì - Chi phí dụng cụ, đồ dùng - Chi phí KHTSCĐ					
2. Chi phí quản lý doanh nghiệp - CP nhân viên - Chi phí VL, bao bì - Chi phí dụng cụ, đồ dùng - Chi phí KHTSCĐ					
<b>Cộng</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>		

**Người lập biểu**  
(Ký ghi rõ họ tên)

**Kế toán trưởng**  
(Ký ghi rõ họ tên)

**Giám đốc**  
(Ký và đóng dấu)

## PHỤ LỤC 35

**BÁO CÁO CHI TIẾT BÁN HÀNG THEO SẢN PHẨM**

Tên sản phẩm:.....

STT	Ngày tháng	Chứng từ		Diễn giải	Doanh thu			Các khoản giảm trừ				
		Số	Ngày		SL	ĐG	TT	CK	Giảm giá	Hàng trả lại	...	
<b>Tổng cộng</b>												

**Người lập biểu***(Ký ghi rõ họ tên)***Kế toán trưởng***(Ký ghi rõ họ tên)***Giám đốc***(Ký và đóng dấu)*

## PHỤ LỤC 36

**BÁO CÁO GIÁ THÀNH SẢN PHẨM**

Ngày....Tháng....Năm.....

Sản phẩm	Tổng giá thành			Số lượng SP hoàn thành			Giá thành đơn vị			Phân tích biến động		
	Kế hoạch	Thực hiện	Chênh lệch	Kế hoạch	Thực hiện	Chênh lệch	Kế hoạch	Thực hiện	Chênh lệch	Tổng giá thành	Giá thành đơn vị	KL sản phẩm
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10=2/1	11=2/(7x5)	12=2/(4x8)
1. Bánh kẹo hộp 2. Bánh mềm 3. Bánh tươi 4. Bánh quy 5. Bánh Cracker 6. Bánh kem xốp 7. Kẹo Chew gói 8. Kẹo chew nhân 9. Kẹo mềm 10. Kẹo cứng gói 11. Kẹo cứng nhân 12. Kẹo que .....												
<b>Cộng</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>		<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>			

**Người lập biểu**  
(Ký ghi rõ họ tên)

**Kế toán trưởng**  
(Ký ghi rõ họ tên)

**Giám đốc**  
(Ký và đóng dấu)



## PHỤ LỤC 37

**BÁO CÁO DOANH THU THEO SẢN PHẨM**

Ngày....Tháng....Năm.....

Sản phẩm	Doanh thu	Các khoản giảm trừ	Doanh thu thuần	Giá vốn	Lãi gộp	CPBH	CPQL	Lãi trước thuế	GV/ 1 đồng doanh thu	LN/ 1 đồng CP	LN/ 1 đồng DT
	1	2	3=1-2	4	5=3-4	6	7	8=5-6-7	9=4/1	10=8/1	11=8/4
1. Bánh kẹo hộp 2. Bánh mềm 3. Bánh tươi 4. Bánh quy 5. Bánh Cracker 6. Bánh kem xốp 7. Kẹo Chew gói 8. Kẹo chew nhân 9. Kẹo mềm 10. Kẹo cứng gói 11. Kẹo cứng nhân 12. Kẹo que .....											
<b>Cộng</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>	<b>xxx</b>			

**Người lập biểu**

(Ký ghi rõ họ tên)

**Kế toán trưởng**

(Ký ghi rõ họ tên)

**Giám đốc**

(Ký và đóng dấu)