

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



**NGUYỄN THỊ NGỌC LAN**

**TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ VẬN TẢI HÀNG HÓA  
TRONG CÁC CÔNG TY VẬN TẢI ĐƯỜNG BỘ VIỆT NAM**

CHUYÊN NGÀNH: KẾ TOÁN (KẾ TOÁN, KIỂM TOÁN VÀ PHÂN TÍCH)  
MÃ SỐ: 62.34.30.01

**LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH DOANH VÀ QUẢN LÝ**

*Người hướng dẫn khoa học:*

1. PGS.TS. NGUYỄN NGỌC QUANG
2. PGS.TS. NGUYỄN NĂNG PHÚC

HÀ NỘI, NĂM 2012

## LỜI CAM ĐOAN

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

**TÁC GIẢ LUẬN ÁN**

*Nguyễn Thị Ngọc Lan*

## MỤC LỤC

TRANG PHỤ BÌA	
LỜI CAM ĐOAN	
DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT	
DANH MỤC BẢNG, BIỂU, SƠ ĐỒ	
MỤC LỤC	
LỜI MỞ ĐẦU .....	8
CHƯƠNG 1: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP KINH DOANH DỊCH VỤ .....	17
<b>1.1. Đặc điểm hoạt động kinh doanh dịch vụ ảnh hưởng tới tổ chức kế toán quản trị chi phí .....</b>	<b>17</b>
1.1.1. Đặc điểm về hoạt động kinh doanh dịch vụ.....	17
1.1.2. Đặc điểm về chi phí kinh doanh và giá thành dịch vụ .....	19
<b>1.2. Tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ .....</b>	<b>20</b>
1.2.2. Kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ .....	21
1.2.4. Yêu cầu tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ .....	24
1.2.5. Nguyên tắc tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ .....	25
1.2.6. Các nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ [37,77] .....	27
<b>1.3. Nội dung tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ.....</b>	<b>30</b>
1.3.1. Tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ .....	30
1.3.2. Tổ chức thu nhận thông tin ban đầu về kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ .....	36
1.3.3. Tổ chức phân tích, xử lý và cung cấp thông tin về kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ .....	37
<b>1.4. Đặc điểm tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ.....</b>	<b>63</b>
1.4.1. Chi phí vận tải hàng hoá và phân loại chi phí vận tải hàng hoá .....	63

1.4.2. Tổ chức hệ thống định mức chi phí và lập dự toán chi phí.....	64
<b>1.5. Tổ chức kế toán quản trị chi phí của một số nước phát triển và bài học kinh nghiệm cho các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ ở Việt Nam.....</b>	<b>69</b>
1.5.1. Tổ chức kế toán quản trị chi phí của một số nước phát triển.....	69
1.5.2. Bài học kinh nghiệm tổ chức kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ ở Việt Nam .....	75
<b>CHƯƠNG 2: THỰC TRẠNG TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ VẬN TẢI HÀNG HOÁ TRONG CÁC CÔNG TY VẬN TẢI ĐƯỜNG BỘ VIỆT NAM.....</b>	<b>79</b>
<b>2.1. Tổng quan về các công ty vận tải hàng hoá đường bộ Việt Nam .....</b>	<b>79</b>
2.1.1. Lịch sử hình thành và phát triển của vận tải hàng hoá đường bộ [55].....	79
2.1.2. Đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh và tổ chức bộ máy của các công ty vận tải đường bộ Việt Nam .....	82
2.1.3. Đặc điểm cơ chế tài chính ảnh hưởng tới tổ chức kế toán quản trị chi phí.....	93
<b>2.2. Thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam .....</b>	<b>95</b>
2.2.1. Thực trạng tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam .....	96
2.2.2. Thực trạng tổ chức thu nhận thông tin ban đầu về kế toán quản trị chi phí trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam.....	96
2.2.3. Thực trạng tổ chức phân tích, xử lý và cung cấp thông tin về kế toán quản trị chi phí trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam.....	98
<b>2.3. Đánh giá thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam.....</b>	<b>120</b>
2.3.1. Tổng hợp kết quả khảo sát.....	120
2.3.2. Đánh giá kết quả khảo sát.....	120
<b>CHƯƠNG 3: HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ VẬN TẢI HÀNG HOÁ TRONG CÁC CÔNG TY VẬN TẢI ĐƯỜNG BỘ VIỆT NAM.....</b>	<b>129</b>
<b>3.1. Định hướng phát triển của ngành vận tải đường bộ Việt Nam.....</b>	<b>129</b>
3.1.1. Quan điểm phát triển của ngành giao thông vận tải .....	129
3.1.2. Chiến lược phát triển vận tải và dịch vụ vận tải trong chiến lược phát triển ngành.....	130

<b>3.2. Sự cần thiết, nguyên tắc và yêu cầu hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam</b> .....	<b>132</b>
3.2.1. Sự cần thiết phải tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam.....	133
3.2.2. Nguyên tắc hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam .....	134
3.2.3. Yêu cầu của việc hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam.....	135
<b>3.3. Giải pháp hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam.....</b>	<b>137</b>
3.3.1. Hoàn thiện tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam .....	137
3.3.2. Hoàn thiện tổ chức thu nhận thông tin ban đầu về kế toán quản trị chi phí trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam .....	139
3.3.3. Hoàn thiện tổ chức, phân tích, xử lý và cung cấp thông tin về kế toán quản trị chi phí trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam.....	142
<b>3.4. Điều kiện để thực hiện các giải pháp.....</b>	<b>173</b>
3.4.1. Đối với Nhà nước .....	173
3.4.2. Đối với các doanh nghiệp vận tải đường bộ .....	175
KẾT LUẬN .....	179
DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH CỦA TÁC GIẢ.....	180
TÀI LIỆU THAM KHẢO .....	180

**DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT**

<b>Chữ viết tắt</b>	<b>Diễn giải</b>
ABC	: Active Base Costing
BHTN	: Bảo hiểm thất nghiệp
BHXH	: Bảo hiểm xã hội
BHYT	: Bảo hiểm y tế
BTC	: Bộ Tài chính
CCDC	: Công cụ dụng cụ
CPNCTT	: Chi phí nhân công trực tiếp
CPNVLTT	: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
CPSXC	: Chi phí sản xuất chung
CVP	: Chi phí – Khối lượng – Lợi nhuận
DNNN	: Doanh nghiệp Nhà nước
DNVT	: Doanh nghiệp vận tải
GTGT	: Giá trị gia tăng
GTSP	: Giá thành sản phẩm
KC	: Kaizen Costing
KHTSCĐ	: Khấu hao tài sản cố định
KMCP	: Khoản mục chi phí
KPCĐ	: Kinh phí công đoàn
KTQT	: Kế toán quản trị
KTTC	: Kế toán tài chính
LN	: Lợi nhuận
NVL	: Nguyên vật liệu
NVLTT	: Nguyên vật liệu trực tiếp
SXKD	: Sản xuất kinh doanh
TC	: Target Costing
TKKT	: Tài khoản kế toán
TSCĐ	: Tài sản cố định

## **DANH MỤC BẢNG, ĐỒ THỊ, SƠ ĐỒ**

### **BẢNG**

Bảng 2.1. Mức lương cố định của lái xe, phụ xe năm 2010 .....	99
Bảng 2.2: Định mức chi phí nhiên liệu trực tiếp năm 2010.....	107
Bảng 2.3: Hệ số quy đổi đường tiêu chuẩn tính bình quân cho các tuyến hành trình – Năm 2010 .....	107
Bảng 2.4: Định mức tiêu hao dầu nhờn năm 2010.....	109
Bảng 2.5: Định mức đơn giá tiền lương sản phẩm tại công ty Cổ phần vận tải ô tô số 2 (đồng/1.000 đồng doanh thu) – Năm 2010 .....	110
Bảng 2.6: Bảng định mức trích trước chi phí sắm lớp tại công ty vận tải ô tô số 2 – Năm 2010 .....	113
Bảng 2.7: Báo cáo tình hình nhiên liệu tiêu hao.....	118
Trạm xe 204 – Tháng 10/2010 .....	118
Bảng 3.1: Phân loại chi phí theo mức độ hoạt động Công ty vận tải ô tô số 2 tháng 10/2010 .....	143
Bảng 3.2: Phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí.....	144
Bảng 3.3: Dự toán chi phí nhiên liệu trực tiếp tháng 10 năm 2010 .....	149
tại công ty Vận tải số 2.....	149
Bảng 3.4: Dự toán linh hoạt chi phí nhiên liệu trực tiếp.....	152
tháng 10 năm 2010 tại công ty Vận tải số 2.....	152
Bảng 3.5: Bảng phân bổ chi phí cho các hoạt động tháng 5/2010 .....	153
Bảng 3.6: Báo cáo tình hình thực hiện chi phí trung tâm chi phí.....	167
Bảng 3.7: Báo cáo dự toán trung tâm lợi nhuận .....	168
Bảng 3.10: Bảng phân tích chi phí sản xuất kinh doanh dịch vụ.....	171
Bảng 3.11 : Bảng báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.....	172

## ĐỒ THỊ

Đồ thị 3.1: Phân tích mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận.....	156
Đồ thị 3.2: Phân tích mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận.....	161
của đội vận tải số 1 .....	161
Đồ thị 3.3: Phân tích mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận.....	162
của đội vận tải số 2 .....	162
Đồ thị 3.4: Phân tích mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận.....	163
của đội vận tải số 3 .....	163

## SƠ ĐỒ

Sơ đồ 1.1: Mô hình tổ chức bộ máy kế toán chi phí kết hợp.....	33
Sơ đồ 1.2: Mô hình tổ chức bộ máy kế toán chi phí tách biệt .....	34
Sơ đồ 1.3: Mô hình tổ chức bộ máy kế toán chi phí hỗn hợp.....	35
Sơ đồ 2.1: Quy trình tổ chức hoạt động kinh doanh dịch vụ vận tải hàng hoá đường bộ .....	86
Sơ đồ 3.1: Mô hình tổ chức bộ máy kế toán kết hợp .....	138



# LỜI MỞ ĐẦU

## 1. Tính cấp thiết của đề tài

Dịch vụ vận tải đường bộ có vị trí quan trọng trong nền kinh tế quốc dân, là cầu nối giữa các vùng kinh tế trong nước, góp phần đáng kể vào sự phát triển kinh tế - xã hội. Cùng với sự phát triển của sản xuất và lưu thông hàng hoá, nhu cầu về vận chuyển hàng hoá cho sản xuất và tiêu dùng ngày càng tăng. Thời gian qua cho thấy, các công ty vận tải đã phát triển không ngừng cả về quy mô cũng như các dịch vụ cung cấp. Hiện nay, ở Việt Nam cũng như trên thế giới, các công ty kinh doanh dịch vụ vận tải được chia thành vận tải hàng không, vận tải đường sắt, vận tải đường biển và vận tải đường bộ. Các công ty vận tải đường bộ Việt Nam có đặc điểm là cung cấp dịch vụ rộng khắp trên toàn quốc, cũng như các công ty kinh doanh dịch vụ khác, quá trình sản xuất của các công ty vận tải đường bộ không tập trung mà diễn ra ở khắp nơi vì vậy rất khó kiểm soát chi phí phát sinh. Hơn nữa, trong xu thế hội nhập kinh tế quốc tế, các công ty vận tải đều chịu sự cạnh tranh gay gắt với các công ty vận tải khác trong và ngoài nước. Để tồn tại và phát triển, các công ty vận tải phải không ngừng sử dụng có hiệu quả các nguồn lực để nâng cao hiệu quả sản xuất kinh doanh. Muốn thực hiện được mục tiêu đó, đòi hỏi các công ty vận tải đường bộ phải cải tiến, đổi mới công tác quản lý, phương thức kinh doanh cũng như hệ thống các công cụ quản lý, trong đó có kế toán.

Trong những năm qua, công tác kế toán của nước ta nói chung và tại các công ty kinh doanh dịch vụ vận tải đường bộ nói riêng đã không ngừng được cải tiến, hoàn thiện, tiếp cận các thông lệ, chuẩn mực quốc tế, từng bước đáp ứng được yêu cầu về quản lý trong hội nhập kinh tế quốc tế. Tuy nhiên, hệ thống kế toán của các công ty vận tải đường bộ nhìn chung mới chỉ đề cập chủ yếu đến kế toán tài chính còn kế toán quản trị nói chung và kế toán quản trị chi phí nói riêng vẫn đang là vấn đề khá mới mẻ cả về nhận thức và tổ chức thực hiện.

Vì vậy, tác giả nghiên cứu đề tài “*Tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam*” làm luận án tiến sĩ.

## 2. Tổng quan về vấn đề nghiên cứu

Kế toán không phải là mục đích cuối cùng, kế toán chỉ là phương tiện để đạt được mục đích cuối cùng của người sử dụng thông tin. Nhu cầu thông tin kế toán của người sử dụng khác nhau là khác nhau. Đối với các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp như nhà đầu tư, khách hàng, cơ quan quản lý chức năng của Nhà nước ...đòi hỏi thông tin kế toán mang tính nguyên tắc, chuẩn mực, phổ biến, công khai...Nhưng đối với nhà quản trị trong doanh nghiệp lại đề cao tính linh hoạt, cá biệt, ngẫu hứng theo chiến lược, yêu cầu quản trị hoạt động sản xuất kinh doanh của thông tin kế toán. Từ đó, trong nền kinh tế thị trường, hệ thống kế toán doanh nghiệp hình thành nên hai phân hệ kế toán khác nhau để đáp ứng nhu cầu sử dụng thông tin kế toán đó là kế toán tài chính và kế toán quản trị.

Kế toán quản trị ra đời, phát triển nhằm đáp ứng nhu cầu thông tin để nhà quản trị thực hiện toàn diện các chức năng quản trị. Các vấn đề về kế toán quản trị đã được các tác giả Việt Nam bắt đầu nghiên cứu từ những năm đầu thập kỷ 90 (thế kỷ 20). Trong Luận án “Vấn đề hoàn thiện kế toán Việt Nam” của tác giả Nguyễn Việt (1995) đã trình bày phương hướng và giải pháp xây dựng hệ thống kế toán tài chính và kế toán quản trị trong các doanh nghiệp Việt Nam, tuy nhiên những đề xuất về kế toán quản trị trong công trình này chỉ mang tính cơ bản nhất của hệ thống kế toán quản trị.

Đến năm 1997, tác giả Phạm Văn Dược đã nghiên cứu về “Phương hướng xây dựng nội dung và tổ chức vận dụng kế toán quản trị vào các doanh nghiệp Việt Nam”, tác giả đã có những nghiên cứu cụ thể và đề xuất các biện pháp ứng dụng kế toán quản trị vào thực tiễn trong các doanh nghiệp Việt Nam. Tác giả đã đưa ra lý luận chung về kế toán và kế toán quản trị 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, từ đó thấy được vai trò của kế toán quản trị. Bên cạnh đó, tác giả đã 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 đã xây dựng nội dung tổ chức kế toán quản trị như xây dựng bộ máy kế toán quản trị, phân tích chi phí – doanh thu – lợi nhuận ảnh hưởng đến quá trình ra quyết định của doanh nghiệp, đồng thời tác giả cũng đưa ra phương pháp lập dự toán, phương pháp kiểm tra, đánh giá thực hiện. Từ đó tác giả cũng đưa ra giải pháp để vận dụng tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp Việt Nam. Tuy nhiên những nghiên cứu này còn mang tính chất chung cho tất cả các loại hình doanh nghiệp, trong khi tính linh hoạt

của kế toán quản trị lại rất cao, phụ thuộc vào đặc điểm hoạt động kinh doanh của từng ngành.

Sang đầu thế kỷ 21, đã có nhiều nghiên cứu về các vấn đề cụ thể của kế toán quản trị và đi sâu nghiên cứu kế toán quản trị áp dụng riêng cho từng ngành như: “Phương hướng xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản trị và tổ chức vận dụng vào các doanh nghiệp Việt Nam”, của tác giả Phạm Quang (2002). Trong đề tài nghiên cứu của mình, tác giả đã trình bày một cách có hệ thống các cơ sở lý luận về bản chất của kế toán quản trị. Qua đó, tác giả đi sâu nghiên cứu xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản trị như báo cáo hàng tồn kho, báo cáo chi phí, xây dựng quy trình thu thập, xử lý dữ liệu để lập báo cáo thu nhập, báo cáo ngân sách. Kết quả nghiên cứu cho thấy tác giả tập trung vào xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản trị và việc vận dụng vào các doanh nghiệp Việt Nam nói chung.

Cùng trong 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. Đồng thời, tác giả cũng đề cập đến xây dựng mô hình kế toán quản trị và phân tích chi phí, tập trung vào hoàn thiện dự toán chi phí, phân tích đánh giá tình hình tài chính theo biến động của các yếu tố. Trong luận án, tác giả có đề cập đến một số nội dung nghiên cứu về kế toán quản trị, tuy nhiên tác giả đi sâu vào phân tích các yếu tố chi phí sản xuất nhiều hơn và đưa ra mô hình kế toán quản trị cho doanh nghiệp sản xuất công nghiệp.

Tác giả Giang Thị Xuyên (2002) nghiên cứu về “Tổ chức kế toán quản trị và phân tích kinh doanh trong doanh nghiệp Nhà nước”. Với đề tài của mình, tác giả đã nghiên cứu và đưa ra các giải pháp hoàn thiện hệ thống thông tin kế toán quản trị như chứng từ, tài khoản, sổ sách, báo cáo kế toán quản trị. Tuy nhiên, tác giả cũng tập trung nghiên cứu các chỉ tiêu, phương pháp sử dụng trong phân tích hoạt động kinh doanh nhiều hơn là tổ chức kế toán quản trị. Mô hình kế toán quản trị cũng dừng lại ở việc xây dựng cho các doanh nghiệp Nhà nước.

Năm 2002, còn một số tác giả cũng nghiên cứu các vấn đề liên quan đến kế toán quản trị như tác giả Phạm Thị Kim Vân nghiên cứu về “Tổ chức kế toán quản trị chi phí và kết quả kinh doanh ở các doanh nghiệp kinh doanh du lịch”.

Cũng giống như các tác giả trên, năm 2004, một số tác giả khác lại tiếp tục nghiên cứu về kế toán quản trị như tác giả Nguyễn Thị Hằng Nga nghiên cứu về “Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp dầu khí Việt Nam”; tác giả Mai Thị Hà Trâm với đề tài “Xây dựng hệ thống kế toán quản trị trong các doanh nghiệp dệt may Việt Nam”. 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”....

Đến thời kỳ này, các tác giả đã đi vào nghiên cứu đối tượng, mục tiêu, nội dung tổ chức kế toán quản trị. Tuy nhiên, các vấn đề về tổ chức kế toán quản trị đã được các tác giả nghiên cứu trong ngành cụ thể là du lịch, viễn thông, khai thác dầu khí và dệt may.

Năm 2007, tác giả Phạm Thị Thuý nghiên cứu “Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam”. Trong công trình này, các tác giả đã hệ thống nội dung cơ bản của kế toán quản trị và đề xuất phương hướng ứng dụng kế toán quản trị vào ngành cụ thể theo phạm vi nghiên cứu của đề tài.

Tác giả Hồ Văn Nhân nghiên cứu “Tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí và giá thành dịch vụ vận chuyển hành khách trong các doanh nghiệp taxi” năm 2010. Trong luận án, tác giả tập trung vào nghiên cứu kế toán tập hợp chi phí và tính giá thành dịch vụ vận chuyển. Từ đó, tác giả đề cập đến lập dự toán chi phí và phân tích tình hình thực hiện dự toán chi phí dịch vụ vận chuyển, từ đó định giá bán dịch vụ vận chuyển dựa vào thông tin kế toán quản trị chi phí và giá thành.

Trong năm 2010, tác giả Hoàng Văn Tường cũng đã nghiên cứu “Tổ chức kế toán quản trị với việc tăng cường quản lý hoạt động kinh doanh trong các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam”. Trong Luận án, tác giả đã đề cập đến tổ chức kế toán quản trị theo chức năng và chu trình của thông tin kế toán, tổ chức theo nội dung công việc như tổ chức các yếu tố sản xuất, tổ chức kế toán trách nhiệm, tổ chức kế toán chi phí và xây dựng mô hình kế toán quản trị nói chung. Tuy nhiên, phần tổ chức kế toán quản trị chi phí chưa được tác giả đề cập sâu mà chỉ mang tính chất chung chung, hơn nữa mô hình kế toán quản trị này cũng được xây dựng cụ thể cho ngành đặc thù đó là các công ty xây lắp thuộc ngành xây dựng công nghiệp.

Về lĩnh vực vận tải đường bộ, tác giả Đặng Thị Mai Hiên nghiên cứu trong luận văn thạc sỹ “Hoàn thiện hạch toán chi phí vận tải trong các doanh nghiệp kinh

*doanh vận tải hàng hóa bằng ô tô trên địa bàn thành phố Hà nội*” năm 2006. Trong luận văn của mình tác giả cũng mới chỉ nghiên cứu về hạch toán chi phí vận tải hàng hóa mà chưa đề cập đến tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp này.

Bên cạnh đó, cũng có một số bài viết trên tạp chí chuyên ngành của các tác giả như “*Thiết lập mô hình tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp*” (TS Đoàn Xuân Tiên, tạp chí Kế toán), “*Kế toán chi phí của một số nước phát triển và bài học kinh nghiệm cho Việt Nam*” (PGS.TS Nguyễn Ngọc Quang, tạp chí Kinh tế và phát triển), “*Bàn về vai trò của hệ thống kế toán quản trị trong doanh nghiệp Việt Nam*”, (Hoàng Văn Ninh – tạp chí nghiên cứu tài chính kế toán số 9/2009), “*Một số kinh nghiệm tổ chức kế toán quản trị chi phí – giá thành của Pháp và Mỹ*” (TS Trần Văn Dung, tạp chí Kế toán), “*Kế toán quản trị chi phí vận tải ở một số nước: kinh nghiệm và áp dụng tại Việt Nam*” (Vũ Thị Kim Anh, tạp chí Kế toán số 87 tháng 12/2010)....Các bài viết của các tác giả cũng mới chỉ đề cập đến một phần nội dung rất nhỏ liên quan đến tổ chức kế toán quản trị chi phí, chưa khái quát được toàn bộ nội dung tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp nói chung và trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ nói riêng.

Như vậy, tất cả các công trình nghiên cứu về kế toán quản trị đã công bố trên đều chưa nghiên cứu sâu về tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ vận tải đường bộ, trong khi ngành kinh doanh dịch vụ vận tải đường bộ đang rất cần những thông tin kế toán quản trị và việc vận dụng từ lý thuyết về tổ chức kế toán quản trị vào thực tiễn hoạt động kinh doanh của từng ngành thật không đơn giản.

Chính vì vậy, các vấn đề mà luận án cần tập trung nghiên cứu là xây dựng mô hình tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hóa áp dụng cho các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ vận tải đường bộ Việt Nam trên cơ sở nghiên cứu về sự hình thành và phát triển của hệ thống kế toán quản trị chi phí trên thế giới gắn liền với các bối cảnh kinh tế cụ thể, kinh nghiệm vận dụng các phương pháp kế toán quản trị trong các nền kinh tế khác nhau, đặc biệt là các nền kinh tế có tính chất tương đồng với nền kinh tế Việt Nam.

### **3. Mục đích và phạm vi nghiên cứu**

#### *3.1. Mục đích nghiên cứu*

- Hệ thống hoá và phát triển những vấn đề lý luận về tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ nói chung và trong các công ty vận tải đường bộ nói riêng.

- Dựa trên những tài liệu khảo sát thực tế tại một số công ty vận tải đường bộ Việt Nam về tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá, phân tích làm rõ thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá tại các công ty vận tải đường bộ Việt Nam. Từ đó, đưa ra những nhận xét, đánh giá về thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam.

- Trên cơ sở những vấn đề lý luận đã nghiên cứu và thực trạng, tác giả đưa ra những giải pháp nhằm hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam để cung cấp thông tin hữu ích nhất cho các nhà quản trị trong việc ra quyết định kinh doanh.

### *3.2. Phạm vi nghiên cứu*

Trong nền kinh tế thị trường, các công ty vận tải đường bộ chia làm nhiều lĩnh vực hoạt động khác nhau như vận tải hàng hoá, vận tải hành khách và có nhiều công ty hoạt động cả hai lĩnh vực trên nhưng tác giả chỉ nghiên cứu về lĩnh vực vận tải hàng hoá.

Luận án nghiên cứu hoàn thiện mô hình tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá phù hợp cho các công ty kinh doanh dịch vụ vận tải đường bộ Việt Nam.

## **4. Đối tượng và phương pháp nghiên cứu**

### *4.1. Đối tượng nghiên cứu*

Luận án nghiên cứu cơ sở lý luận về tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ nói chung cùng với kinh nghiệm của một số nước trên thế giới, tác giả xây dựng mô hình tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá cho các công ty vận tải đường bộ Việt Nam.

### *4.2. Phương pháp nghiên cứu*

Luận án sử dụng phương pháp duy vật biện chứng, duy vật lịch sử kết hợp những lý luận cơ bản của khoa học kinh tế để nghiên cứu các vấn đề lý luận cũng như thực tiễn liên quan một cách logic và luôn chú ý bảo đảm tính hệ thống. Đồng thời luận án cũng vận dụng các phương pháp cụ thể trong quá trình nghiên cứu như phương pháp phân tích, phương pháp tổng hợp, so sánh, thống kê, kiểm định để phân tích các vấn đề lý luận và thực tiễn thuộc tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá tại các công ty vận tải đường bộ. Trên cơ sở đó tổng hợp, rút ra các kết luận cần thiết từ

thực tế, đưa ra các giải pháp hoàn thiện phù hợp có khả năng thực hiện. Phương pháp nghiên cứu được chia làm ba bước:

*Bước 1: Chọn địa điểm nghiên cứu*

Các công ty vận tải đường bộ hoạt động theo nhiều mô hình khác nhau như công ty cổ phần có cổ phần của Nhà nước, công ty cổ phần không có cổ phần của Nhà nước, công ty TNHH và công ty tư nhân, mỗi mô hình tác giả chọn một số công ty đại diện như:

- Công ty cổ phần có cổ phần của Nhà nước: Công ty Vận tải và xây dựng TRANCO, Công ty vật tư vận tải công trình giao thông, công ty vận tải ô tô số 4, công ty cổ phần dịch vụ vận tải TRACO, công ty cổ phần vận tải ô tô số 2. Đây là những công ty có quy mô vốn lớn, mạng lưới hoạt động rộng khắp toàn quốc và chiếm thị phần cung ứng dịch vụ vận tải chủ yếu.

- Công ty liên doanh với nước ngoài: Công ty liên doanh hỗn hợp vận tải Việt Nhật số 2, Công ty vận tải Sài Gòn Shipping. Đây là những công ty liên doanh đầu tiên và chiếm thị phần cung cấp dịch vụ không nhỏ.

- Công ty TNHH: Công ty TNHH thương mại và vận tải Thiên Lâm, công ty Trường Hưng, Công ty Việt Phương...các công ty này mang tính đặc trưng của các công ty tư nhân hoạt động trong lĩnh vực vận tải hàng hóa đường bộ.

Vì mỗi loại hình hoạt động sẽ có cơ cấu tổ chức bộ máy quản lý cũng như bộ máy kế toán riêng và yêu cầu về thông tin kế toán riêng nên việc tổ chức kế toán quản trị chi phí tại mỗi loại hình doanh nghiệp cũng có sự khác nhau.

*Bước 2: Thu thập tài liệu*

- Tài liệu sơ cấp:

+ Phòng vấn trực tiếp các nhà lãnh đạo công ty và một số phòng ban có liên quan như phòng kế toán, phòng kinh doanh, phòng vật tư.

+ Phòng vấn trực tiếp các kế toán viên và các lái xe, phụ xe những người trực tiếp tham gia cung cấp dịch vụ.

+ Đối với các công ty ở xa (các công ty ở miền Trung, miền Nam), tác giả không trực tiếp phỏng vấn được thì phát phiếu điều tra cho các đối tượng trên.

Tác giả phỏng vấn và phát phiếu điều tra cho các đối tượng trên nhằm tìm hiểu về thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hóa của các công ty vận tải đường bộ Việt Nam hiện nay.

- Tài liệu thứ cấp:

Bên cạnh các tài liệu sơ cấp thu thập được, tác giả cũng sử dụng các tài liệu thứ cấp như các văn bản, chế độ của các bộ, ngành liên quan. Sử dụng số liệu của niên giám thống kê, các tạp chí, các báo, các báo cáo của các công ty vận tải đường bộ Việt Nam.

### *Bước 3: Xử lý và phân tích tài liệu*

Tài liệu sau khi được thu thập, lựa chọn và xử lý bằng các phương pháp như kiểm tra thông tin, phân tích, so sánh, để hệ thống hóa và phát triển lý luận tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ, từ đó đánh giá thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hóa trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam. Trên cơ sở thực trạng, đưa ra các giải pháp để hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hóa trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam sao cho hoạt động hiệu quả nhất.

### **5. Câu hỏi nghiên cứu**

- Lý luận chung về tổ chức kế toán quản trị chi phí kinh doanh dịch vụ được vận dụng như thế nào trên thế giới và ở Việt Nam?

- Thực tế tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hóa tại các công ty vận tải đường bộ Việt Nam ra sao?

- Tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hóa tại các công ty vận tải đường bộ Việt Nam nên được thực hiện như thế nào?

### **6. Các kết quả nghiên cứu dự kiến**

- Hệ thống hóa và nâng cao lý luận tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ.

- Phân tích rõ thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam hiện nay.

- Phân tích những nguyên nhân chủ quan và khách quan của những hạn chế trong thực tế tổ chức kế toán quản trị chi phí của các doanh nghiệp vận tải đường bộ Việt Nam.



- Đưa ra một số quan điểm mới tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá tại các công ty vận tải đường bộ Việt Nam một cách hiệu quả.

## **7. Bố cục của Luận án**

Ngoài phần mở đầu và kết luận, Luận án được kết cấu thành 3 chương:

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

- *Chương 2:* Thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hóa trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam.

- *Chương 3:* Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hóa trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam.

# CHƯƠNG 1

## CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP KINH DOANH DỊCH VỤ

### **1.1. Đặc điểm hoạt động kinh doanh dịch vụ ảnh hưởng tới tổ chức kế toán quản trị chi phí**

#### ***1.1.1. Đặc điểm về hoạt động kinh doanh dịch vụ***

Kinh doanh dịch vụ là hoạt động cung ứng lao vụ dịch vụ phục vụ nhu cầu sinh hoạt đời sống cho dân cư toàn xã hội. Hoạt động rất đa dạng phong phú, tồn tại dưới nhiều hình thức khác nhau. Sản phẩm dịch vụ có thể được chia thành các nhóm như: Dịch vụ du lịch, vận tải, bảo hiểm, đầu tư, tư vấn, thương mại, xuất nhập khẩu...

Căn cứ vào tính chất, hoạt động dịch vụ được chia thành hai loại:

- Dịch vụ có tính chất sản xuất như dịch vụ vận tải, bưu điện, may đo, sửa chữa, ăn uống...

+ Kinh doanh dịch vụ vận tải: Vận tải là ngành sản xuất đặc biệt, quá trình sản xuất của vận tải không tạo ra sản phẩm mới cho xã hội. Sản phẩm của vận tải là sự di chuyển của hành khách, hàng hóa từ nơi này đến nơi khác. Sản phẩm vận tải không có hình thái hiện vật, đơn vị tính sản phẩm vận tải là tấn.km hoặc người.km hoặc km vận chuyển. Sản phẩm của ngành vận tải không có dự trữ mà chỉ tồn tại trong quá trình vận chuyển. Dự trữ trong quá trình vận tải đó là dự trữ năng lực vận tải như phương tiện vận tải, năng lực chuyên chở.... Sản phẩm vận tải có tính thay thế thấp, một dịch vụ này thường là không thay thế cho dịch vụ khác được. Hơn nữa, dịch vụ lại bị giới hạn bởi công suất cho phép nên phải có sự điều tiết để tận dụng tối đa công suất của phương tiện vận tải một cách hiệu quả.

Doanh nghiệp vận tải quản lý quá trình hoạt động kinh doanh theo nhiều khâu có liên quan chặt chẽ với nhau: như giao dịch, ký kết hợp đồng vận chuyển với khách hàng, chủ hàng, thanh toán theo hợp đồng, lập kế hoạch điều vận và kiểm tra tình hình thực hiện kế hoạch điều vận.

Kế hoạch tác nghiệp vận tải được thực hiện cụ thể, chi tiết từng ngày, từng giờ. Người điều hành phương tiện và phương tiện vận tải chủ yếu nằm bên ngoài doanh nghiệp.

Quá trình sản xuất của vận tải diễn ra trên phạm vi rất rộng với đặc trưng cước thu ở một nơi còn phí lại phát sinh ở nhiều nơi. Vì vậy, việc quản lý kinh doanh vận tải rất phức tạp đối với từng loại phương tiện vận tải, từng cung đường, từng tuyến đường vận chuyển và luôn đòi hỏi các doanh nghiệp vận tải phải xây dựng các dự toán chi phí vận tải một cách cụ thể, chi tiết thường xuyên, qua đó có biện pháp kiểm soát chi phí kịp thời, tránh thất thoát trong quá trình kinh doanh vận tải.

Tổ chức quá trình vận tải chịu ảnh hưởng nhiều của tình trạng kỹ thuật của phương tiện vận tải, hệ thống giao thông (đường xá, cầu cống...), thời tiết và mang tính thời vụ (ngày lễ tết, mùa du lịch, ...)

Ngành vận tải gồm nhiều loại hình như vận tải đường bộ, vận tải đường thủy, vận tải đường không, vận tải đường sắt... Mỗi loại có đặc điểm riêng chi phối tổ chức công tác kế toán nói chung và tổ chức kế toán quản trị chi phí nói riêng.

#### + Kinh doanh dịch vụ bưu điện

Bưu điện là ngành kinh tế đặc biệt, vừa có tính phục vụ, vừa có tính kinh doanh. Sản phẩm bưu điện không có hình thái vật chất, kết quả dịch vụ thực hiện được đánh giá thông qua hiệu quả có ích của việc truyền tải thông tin, thư từ, điện báo, điện thoại, bưu phẩm... chuyển từ nơi này đến nơi khác.

- Dịch vụ không có tính chất sản xuất như dịch vụ tư vấn, hướng dẫn du lịch...

#### + Kinh doanh dịch vụ du lịch

Hoạt động kinh doanh du lịch là ngành kinh tế mang tính tổng hợp cao. Sản phẩm của ngành du lịch nhằm đáp ứng nhu cầu rất đa dạng phong phú của khách du lịch. Ngoài các nhu cầu về đi lại, thăm viếng các danh lam thắng cảnh, người đi du lịch còn có nhu cầu về ăn, ngủ, thưởng thức âm nhạc, vui chơi, giải trí trong thời gian nhàn rỗi, nhu cầu về mua sắm đồ dùng, đồ lưu niệm....

#### + Kinh doanh dịch vụ khách sạn

Hoạt động kinh doanh này chủ yếu là cho thuê phòng ngủ. Đây là ngành có tỷ lệ lợi nhuận trên vốn lớn, tuy nhiên vốn đầu tư ban đầu thường cao.

Đối với các doanh nghiệp dịch vụ thì hoạt động dịch vụ là hoạt động kinh doanh chính, mang lại nguồn thu chủ yếu cho các doanh nghiệp này, tuy nhiên đối với các doanh nghiệp khác, hoạt động dịch vụ chỉ mang tính phụ trợ, bổ sung cho hoạt động kinh doanh chính.

Kinh doanh dịch vụ là ngành cung cấp những sản phẩm vô hình. Trong cơ cấu giá thành sản phẩm dịch vụ, chi phí nhân công thường chiếm tỷ trọng lớn, chi phí vật liệu thường chiếm tỷ trọng nhỏ. Chất lượng sản phẩm chịu tác động của nhiều yếu tố khách quan và chủ quan như điều kiện thời tiết, khí hậu, con người. Quá trình sản xuất và tiêu dùng sản phẩm dịch vụ thường diễn ra một cách đồng thời tại cùng một thời gian và địa điểm. Sản phẩm dịch vụ sau khi hoàn thành không có quá trình nhập kho và xuất kho. Sản phẩm kinh doanh dịch vụ khó có thể phân biệt được chi phí ở khâu sản xuất và chi phí ở khâu tiêu thụ. Tùy theo từng loại hình hoạt động dịch vụ đặc thù có thể xác định nội dung chi phí phù hợp cấu thành nên giá thành sản phẩm.

### ***1.1.2. Đặc điểm về chi phí kinh doanh và giá thành dịch vụ***

Để tiến hành hoạt động kinh doanh, các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ cũng phải tiêu hao một lượng lao động sống, lao động vật hóa và các khoản chi phí khác nhất định.

Các hao phí về lao động sống bao gồm tiền lương, tiền công. Hao phí về lao động vật hóa gồm chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí về vật liệu, điện năng, trang thiết bị, công cụ dụng cụ. Các chi phí khác như các khoản trích theo tiền lương, lãi vay ngân hàng, thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ... Trong đó, chi phí lao động sống thường chiếm tỷ trọng lớn hơn các chi phí còn lại và nó ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả của dịch vụ do sản phẩm dịch vụ phụ thuộc rất nhiều vào yếu tố con người như kinh nghiệm, trình độ nghiệp vụ chuyên môn, ý thức kỷ luật của người lao động...

Giá thành sản phẩm dịch vụ là biểu hiện bằng tiền của những hao phí về lao động sống, lao động vật hóa và các chi phí cần thiết khác mà doanh nghiệp đã bỏ ra có liên quan đến khối lượng sản phẩm dịch vụ đã hoàn thành.

Giá thành dịch vụ là căn cứ chủ yếu cho các nhà quản lý đưa ra các quyết định giá bán, quyết định tiếp tục hay ngừng kinh doanh....

Giá thành dịch vụ có các đặc điểm sau:

+ Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp thường chiếm tỷ trọng nhỏ trong tổng chi phí sản xuất của doanh nghiệp như dịch vụ thiết kế, tư vấn, vận tải.

- + Chi phí khấu hao TSCĐ thường chiếm tỷ trọng cao trong tổng chi phí phát sinh.
- + Khi kết thúc quá trình sản xuất, toàn bộ chi phí sản xuất chính là tổng giá thành dịch vụ, khi dịch vụ chưa hoàn thành thì toàn bộ chi phí sản xuất coi là dịch vụ dở dang cuối kỳ.

- + Thông thường, kết thúc quá trình sản xuất, dịch vụ hoàn thành được bàn giao cho khách hàng, không có dịch vụ tồn kho. Quá trình sản xuất và tiêu thụ thường diễn ra đồng thời.

- + Giá bán của dịch vụ thông thường được xác định ngay từ ban đầu và giá thành theo dự toán là cơ sở đưa ra giá bán.

Như vậy, do đặc điểm hoạt động của doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ đã dẫn đến chi phí kinh doanh, giá thành dịch vụ có những đặc điểm riêng. Vì vậy, để quản lý tốt chi phí, hạ giá thành sản phẩm và cung cấp thông tin cho nhà quản lý kịp thời trong việc ra quyết định thì công tác kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp này phải được tổ chức phù hợp theo từng giai đoạn cung cấp dịch vụ.

## **1.2. Tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ**

### *1.2.1. Tính tất yếu, khách quan tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ*

Trong nền kinh tế thị trường, vai trò của thông tin kế toán quản trị chi phí ngày càng được mở rộng và khẳng định vị thế phát triển. Lý do cơ bản dẫn đến kế toán quản trị chi phí phát triển là do sự cạnh tranh gay gắt của các doanh nghiệp, các tập đoàn kinh tế kinh doanh dịch vụ, các quốc gia với nhau. Trong sự cạnh tranh đó, các doanh nghiệp, các tập đoàn kinh tế kinh doanh dịch vụ có thể thành công cũng có thể bị thất bại. Nhân tố quan trọng dẫn đến sự thành công của các nhà quản trị trên thương trường chính là thông tin kế toán quản trị chi phí.

Mặt khác, các mô hình tổ chức quản lý cũng thay đổi theo sự phát triển của công nghệ thông tin và các công cụ phân tích hiện đại thông qua hệ thống máy tính. Thông tin kinh tế ngày càng hội nhập cao, mang tính chất toàn cầu, do vậy, quá trình thu thập và xử lý thông tin đòi hỏi phải nhanh, chính xác và mang tính chuẩn mực của các thông lệ quốc tế. Trước sự đòi hỏi khách quan của nền kinh tế, trình độ quản lý của các nhà quản trị ngày càng nâng cao để đáp ứng và thoả mãn các thông tin của nền kinh tế hội nhập và phát triển. Đó chính là nguyên nhân dẫn đến kế toán quản trị nói

chung và kế toán quản trị chi phí nói riêng phát triển. Do vậy, tổ chức kế toán quản trị nói chung và tổ chức kế toán quản trị chi phí nói riêng trong các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ của nền kinh tế thị trường có thể coi như quy luật khách quan vốn có của nền kinh tế. Theo tác giả, tính tất yếu khách quan được thể hiện qua những điểm sau:

Thứ nhất, các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ trong nền kinh tế thị trường phải tự chủ tài chính, được quyền tự do quyết định mọi hoạt động, được giao lưu và hội nhập quốc tế. Do vậy, tính cạnh tranh của các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ càng mạnh mẽ, để đảm bảo mọi quyết định đưa ra có độ tin cậy cao cần phải dựa vào hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí.

Thứ hai, hệ thống kế toán tài chính của các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ thuộc nền kinh tế thị trường thường phù hợp với các thông lệ quốc tế, mang tính hội nhập cao, dẫn đến kế toán quản trị có sự độc lập với kế toán tài chính.

Để công tác tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ có hiệu quả, trước hết phải xác định được kế toán quản trị chi phí là gì.

### ***1.2.2. Kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ***

Trong quá trình hoạt động, doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ phải sử dụng và làm tiêu hao các yếu tố đầu vào như nguyên vật liệu, lao động, tài sản cố định... Sự tiêu hao các yếu tố đầu vào hình thành nên chi phí. Việc quản lý chi phí là công việc rất quan trọng, thực chất là quản lý việc sử dụng các nguồn lực trên. Để quản lý việc sử dụng các nguồn lực trên cần phải có bộ phận kế toán theo dõi và cung cấp thông tin về sự tiêu hao các nguồn lực của doanh nghiệp. Thông tin về sự tiêu hao các nguồn lực của doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ có rất nhiều đối tượng cả bên trong và bên ngoài quan tâm. Để cung cấp thông tin cho hai loại đối tượng này, hệ thống kế toán trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ được chia thành hai bộ phận: kế toán tài chính và kế toán quản trị. Kế toán tài chính chủ yếu cung cấp thông tin cho các đối tượng bên ngoài đơn vị như ngân hàng, các cổ đông, nhà cung cấp, cơ quan thuế.... Kế toán quản trị cung cấp thông tin cho các nhà quản lý các cấp trong đơn vị.

Ở Việt Nam, trước những năm 1990, với nền kinh tế kế hoạch hoá tập trung, các đơn vị không phải chịu sức ép cạnh tranh nên không thấy nhu cầu cần phải có hệ thống kế toán quản trị chi phí. Cùng với sự đổi mới nền kinh tế sang cơ chế thị trường,

khái niệm kế toán quản trị và kế toán quản trị chi phí bắt đầu xuất hiện tại Việt Nam. Năm 2003 thuật ngữ “Kế toán quản trị” chính thức được đưa vào Luật Kế toán. Nhằm giúp các doanh nghiệp tổ chức tốt công tác tính chi phí sản xuất kinh doanh, ngày 12 tháng 6 năm 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. Theo thông tư này, kế toán quản trị nhằm cung cấp thông tin về hoạt động nội bộ doanh nghiệp, Nhà nước chỉ hướng dẫn các nguyên tắc, cách thức tổ chức và các nội dung, phương pháp chủ yếu tạo điều kiện thuận lợi cho doanh nghiệp thực hiện.

Bên cạnh khái niệm về kế toán quản trị còn có khái niệm về kế toán chi phí. Theo Viện kế toán viên quản trị Mỹ (IMA), “*kế toán chi phí là kỹ thuật hay phương pháp để xác định chi phí cho một dự án, một quá trình hay một sản phẩm ... Chi phí này được xác định bằng việc đo lường trực tiếp, kết chuyển tùy ý, hoặc phân bổ một cách có hệ thống và hợp lý*”. [70, 25]. Theo quan điểm này, kế toán chi phí không phải là một bộ phận độc lập mà kế toán chi phí vừa là một bộ phận của kế toán tài chính và vừa là một bộ phận của kế toán quản trị.

Dưới góc độ kế toán tài chính, bộ phận kế toán chi phí có chức năng tính toán, đo lường chi phí phát sinh trong đơn vị theo đúng các nguyên tắc kế toán để cung cấp thông tin về giá vốn hàng bán, các chi phí hoạt động trên báo cáo kết quả kinh doanh và giá trị hàng tồn kho trên bảng cân đối kế toán.

Dưới góc độ kế toán quản trị, bộ phận kế toán chi phí có chức năng đo lường, phân tích về tình hình chi phí và khả năng sinh lời của các sản phẩm, dịch vụ, các hoạt động và các bộ phận của đơn vị nhằm nâng cao hiệu quả và hiệu năng của quá trình hoạt động kinh doanh. Như vậy, bộ phận kế toán chi phí trong kế toán quản trị được gọi là kế toán quản trị chi phí.

Bên cạnh quan điểm coi kế toán chi phí vừa là một phần hành của KTTC, vừa là một nội dung cấu thành hệ thống KTQT còn có quan điểm đồng nhất kế toán chi phí với KTQT [21, 15]. Quan điểm này, xuất phát từ thực tế khách quan, thông tin chi phí cho các mục đích quản trị nội bộ ngày càng quan trọng đối với sự sống còn của tổ chức. Các nhà quản trị của tổ chức không chỉ đơn thuần quyết định được giá vốn của dịch vụ cung cấp mà quan trọng hơn họ phải có khả năng kiểm soát chi phí của các hoạt động và các quá trình trong ngắn hạn cũng như dài hạn. Tuy nhiên, quan điểm đồng nhất kế toán chi phí với kế toán quản trị sẽ dẫn đến sự “thiên vị” khi xây

dựng hệ thống kế toán chi phí trong các tổ chức. Kế toán chi phí theo quan điểm này sẽ quá tập trung vào việc cung cấp thông tin cho quản trị nội bộ và sẽ sao nhãng việc cung cấp thông tin trung thực và khách quan cho việc lập báo cáo tài chính.

Từ sự phân tích trên, theo quan điểm của tác giả, *kế toán quản trị chi phí kinh doanh dịch vụ là một bộ phận của hệ thống kế toán quản trị nhằm cung cấp thông tin về chi phí để mỗi đơn vị thực hiện chức năng quản trị yếu tố nguồn lực tiêu dùng cho các hoạt động dịch vụ nhằm xây dựng kế hoạch, kiểm soát, đánh giá hoạt động và ra quyết định hợp lý về các hoạt động của đơn vị.*

### ***1.2.3. Bản chất tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ***

Để có thể tiến hành được các phương pháp, kỹ thuật của kế toán quản trị chi phí nhằm thực hiện tốt chức năng cung cấp thông tin cho bộ phận quản trị nội bộ trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ, mô hình kế toán quản trị nói chung cũng như mô hình kế toán quản trị chi phí nói riêng cần được tổ chức một cách hợp lý.

Đối tượng của tổ chức là thiết lập các yếu tố, mối liên hệ và sự hợp tác giữa chúng với mục đích bảo đảm những điều kiện cho việc phát huy tối đa chức năng của hệ thống.

Những yếu tố quyết định tổ chức kế toán quản trị chi phí là: đối tượng kế toán quản trị chi phí, các phương pháp kế toán quản trị chi phí, bộ máy kế toán quản trị chi phí với những con người am hiểu nội dung và phương pháp kế toán quản trị chi phí, cùng với trang thiết bị (máy vi tính...) thích ứng.

Như vậy, tổ chức tác kế toán quản trị chi phí chính là sự thiết lập mối quan hệ qua lại giữa đối tượng kế toán quản trị chi phí (nội dung kế toán); phương pháp kế toán, bộ máy kế toán với những con người am hiểu nội dung, phương pháp kế toán biểu hiện qua hình thức kế toán thích hợp trong một đơn vị cụ thể, để phát huy cao nhất tác dụng của kế toán trong công tác quản lý đơn vị.

Như vậy, theo tác giả: *Tổ chức kế toán quản trị chi phí kinh doanh dịch vụ là việc tạo ra các mối liên hệ giữa các yếu tố của kế toán quản trị chi phí nhằm thu thập, xử lý và cung cấp thông tin về tình hình chi phí của doanh nghiệp (tổ chức), giúp các nhà quản trị doanh nghiệp đưa ra các quyết định kinh doanh nhằm đạt được các mục tiêu đã đặt ra một cách tốt nhất.*



#### ***1.2.4. Yêu cầu tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ***

Để kế toán quản trị chi phí phát huy hết chức năng của mình, việc tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ phải thực hiện các yêu cầu sau:

Thứ nhất, tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ phải được xây dựng từng bước trên cơ sở hoàn thiện hệ thống tổ chức kế toán quản trị chung, có sự phân biệt phạm vi và mục tiêu riêng biệt giữa tổ chức kế toán tài chính và tổ chức kế toán quản trị [49, 80].

Như vậy, tổ chức kế toán chi phí dưới hai góc độ kế toán tài chính và kế toán quản trị nhìn chung xuất phát từ cùng một dữ liệu ban đầu, xong mỗi loại kế toán xử lý và cung cấp thông tin ở dạng khác nhau, cho các mục đích khác nhau. Vì vậy, cần phải xác định rõ phạm vi, ranh giới trong việc thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin giữa hai loại kế toán. Việc xây dựng tổ chức hệ thống kế toán chung và tổ chức hệ thống kế toán quản trị chi phí phải được kết hợp hài hoà, tránh mâu thuẫn làm sai lệch thông tin mà mỗi loại kế toán cung cấp, đồng thời tạo điều kiện thuận lợi cho công tác kiểm tra, kiểm soát nội bộ cũng như tổ chức hợp lý công tác kế toán trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ.

Thứ hai, tổ chức hệ thống kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ phải phù hợp với đặc điểm tổ chức sản xuất – kinh doanh của doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ, tổ chức và yêu cầu quản lý doanh nghiệp. [49, 81].

Như vậy, tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ được hiểu theo nghĩa là tổ chức kế toán cung cấp thông tin cụ thể, phục vụ cho việc ra quyết định điều hành quá trình sản xuất – kinh doanh dịch vụ của doanh nghiệp nên cần phải chú ý đến tính hữu ích, nghĩa là phải chú ý đến khả năng hữu dụng của thông tin trong việc dự đoán tương lai và khả năng điều hành cho nhà quản trị. Nhà quản trị doanh nghiệp phải căn cứ vào những đặc điểm cụ thể có tính cơ bản để tổ chức công tác xác định các thông tin cần thu nhận, xử lý, nên phải xác định tổ chức hệ thống kế toán quản trị chi phí phù hợp. Từ đó cho thấy, việc tổ chức hệ thống kế toán quản trị chi phí theo cách này đã nhận thức sâu sắc chức năng của kế toán quản trị chi phí và đặc trưng cơ bản nhất của kế toán quản trị chi phí đó là tính linh hoạt.

Tuy nhiên, theo yêu cầu này thì việc tổ chức hệ thống kế toán quản trị chi phí là việc riêng của từng doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ. Điều này là chưa hợp lý, bởi vì công tác quản trị ở các doanh nghiệp rất đa dạng, phong phú, nhưng vì mục tiêu và nguyên lý quản trị của các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ lại giống nhau, nên tổ chức kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp sẽ có sự tương đồng ở một mức độ nhất định. Hơn nữa, các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ đều hoạt động trong khuôn khổ pháp luật của Nhà nước, chủ trương chính sách của Nhà nước, do đó việc Nhà nước hướng dẫn các doanh nghiệp tổ chức kế toán quản trị nói chung và kế toán quản trị chi phí nói riêng là có tính hiện thực và cần thiết.

Thứ ba, tổ chức hệ thống kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ vừa phải bảo đảm tính thống nhất, vừa phải bảo đảm tính độc lập tương đối [49, 82].

Yêu cầu tổ chức này dựa trên cơ sở cho rằng tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ phục vụ cho nội bộ doanh nghiệp trong cơ cấu hệ thống kinh tế chung của nền kinh tế quốc dân và mối quan hệ mật thiết giữa tổ chức kế toán tài chính và tổ chức kế toán quản trị. Những vấn đề chung cần có sự thống nhất, tuy nhiên những nội dung cụ thể thì lại có sự độc lập giữa các doanh nghiệp trong cùng một ngành hay giữa các ngành với nhau.

Mặt khác, để công tác kế toán quản trị chi phí nói chung và kế toán quản trị chi phí kinh doanh dịch vụ phát huy tốt nhất vai trò của mình, theo tác giả việc tổ chức kế toán quản trị cần thực hiện tốt các yêu cầu sau:

- + Tổ chức phân loại chi phí, xây dựng định mức chi phí của từng dịch vụ, từng đơn đặt hàng riêng biệt.
- + Xây dựng hệ thống chỉ tiêu quản lý chi phí phù hợp thực tế, xuất phát từ yêu cầu của nhà quản trị các cấp.
- + Thường xuyên phân tích sự biến động của định mức chi phí, dự toán chi phí, từ đó xác định các nguyên nhân đưa ra các biện pháp giảm chi phí, hạ giá thành sản phẩm.

#### ***1.2.5. Nguyên tắc tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ***

Trong quá trình tổ chức kế toán quản trị chi phí kinh doanh dịch vụ, các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ phải quán triệt các nguyên tắc nhất định. Theo tác giả, các

nguyên tắc là cơ sở, nền tảng cho quá trình tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ gồm:

Nguyên tắc thống nhất: được hình thành trên cơ sở vai trò quản lý kinh tế của Nhà nước, những nguyên lý chung để thực hành công tác quản trị. Quản lý nền kinh tế theo cơ chế thị trường có sự điều tiết của Nhà nước, đơn vị chủ quản và các cơ quan chức năng không can thiệp trực tiếp vào quá trình sản xuất – kinh doanh của các doanh nghiệp bằng một hệ thống chỉ tiêu pháp lệnh và bao cấp như trước đây, nhưng Nhà nước vẫn phải có nhiệm vụ định hướng mục tiêu kinh doanh của doanh nghiệp. Vì vậy, tổ chức kế toán quản trị ở các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ phải có sự chỉ đạo của chính các đơn vị chủ quản và các cơ quan chức năng của Nhà nước. Các đơn vị chủ quản sẽ giúp cho các nhà quản trị doanh nghiệp có phương hướng xây dựng và hoàn thiện hệ thống thông tin nội bộ, phục vụ cho công tác quản trị kinh doanh. Điều này nâng cao hiệu quả về mặt kinh tế - xã hội, đồng thời giúp doanh nghiệp trong công tác tổ chức kế toán quản trị và công tác đào tạo cán bộ quản trị doanh nghiệp.

Nguyên tắc thích ứng đòi hỏi tổ chức kế toán quản trị chi phí phải căn cứ trên cơ sở thực tế của doanh nghiệp về quy mô, địa bàn, lĩnh vực hoạt động, khối lượng các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, mức độ phân cấp quản lý nội bộ, bộ máy kế toán và trình độ nghề nghiệp của đội ngũ nhân viên kế toán hiện có, phương tiện thiết bị hỗ trợ tính toán. Mỗi doanh nghiệp có quy trình sản xuất kinh doanh nhất định, mang tính đặc thù riêng. Do đó, việc tổ chức kế toán quản trị chi phí tại mỗi doanh nghiệp có sự chủ động, sáng tạo riêng.

Nguyên tắc tiết kiệm và hiệu quả: Việc tổ chức kế toán quản trị chi phí kinh doanh dịch vụ phải vừa đảm bảo gọn nhẹ, tiết kiệm chi phí vừa đảm bảo yêu cầu cung cấp thông tin đầy đủ, kịp thời. Như vậy, việc tổ chức kế toán quản trị chi phí kinh doanh dịch vụ phải khoa học, hợp lý, bảo đảm thực hiện các chức năng, nhiệm vụ của kế toán quản trị được tốt nhất với chi phí tiết kiệm nhất. Việc tổ chức kế toán quản trị chi phí phải được thực hiện trên nguyên tắc kết hợp hài hoà giữa lợi ích và chi phí sao cho hiệu quả nhất.

Nguyên tắc trọng yếu: Theo nguyên tắc này, việc tổ chức kế toán quản trị chi phí chỉ chú trọng đến những vấn đề mang tính trọng yếu, ảnh hưởng tới việc ra quyết định của nhà quản lý, không quan tâm tới các yếu tố có ít tác động trong thông tin do kế toán quản trị cung cấp. Một khoản mục là quan trọng nếu có lý do

hợp lý và biết rằng nó sẽ ảnh hưởng đến quyết định của những nhà quản trị doanh nghiệp.

Ngoài những nguyên tắc nói trên, việc tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ phải học tập kinh nghiệm của một số nước tiên tiến trong khu vực và trên thế giới, trên cơ sở biết chọn lọc, vận dụng những vấn đề phù hợp với đặc điểm riêng của từng ngành, từng đơn vị để đảm bảo tính khả thi và tính thực tiễn.

Việc quán triệt những nguyên tắc trên đảm bảo tính khoa học, hợp lý trong toàn bộ quá trình tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí kinh doanh dịch vụ trong mỗi doanh nghiệp đều bao gồm những phần công việc về tổ chức thực hiện khối lượng công tác kế toán quản trị và tổ chức bộ máy kế toán đảm bảo thực hiện công tác kế toán quản trị đầy đủ, toàn diện.

#### ***1.2.6. Các nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ [37,77]***

Tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ chịu tác động của nhiều nhân tố như chính sách vĩ mô của Nhà nước, loại hình doanh nghiệp, quy mô doanh nghiệp, lĩnh vực kinh doanh của doanh nghiệp.... Có thể chia các nhân tố ảnh hưởng đến công tác tổ chức kế toán quản trị chi phí thành nhân tố bên trong và nhân tố bên ngoài doanh nghiệp.

Các nhân tố bên trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ ảnh hưởng đến công tác tổ chức kế toán quản trị chi phí kinh doanh dịch vụ bao gồm:

*- Nhân tố quy mô, tính chất hoạt động, lĩnh vực hoạt động và mục đích hoạt động của doanh nghiệp.*

Dựa vào đặc điểm quy mô, quy trình hoạt động của doanh nghiệp để xác định biên chế bộ máy kế toán quản trị chi phí, tổ chức các phần hành công việc kế toán quản trị chi phí theo các bộ phận trong bộ máy và bố trí kế toán viên thực hiện từng phần hành công việc như bộ phận xây dựng định mức, lập dự toán, bộ phận tính giá thành, bộ phận phân tích chi phí....

*- Nhân tố về tổ chức sản xuất kinh doanh*

Mỗi một doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ có đặc điểm hoạt động khác nhau, quy trình công nghệ, đặc điểm sản phẩm, dịch vụ cũng có thể khác nhau. Do đó, việc tổ chức quản lý của doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ cũng khác nhau. Từ đó dẫn đến

việc tổ chức công tác kế toán nói chung và kế toán quản trị chi phí kinh doanh dịch vụ nói riêng cũng khác nhau. Chẳng hạn, nếu doanh nghiệp cung cấp dịch vụ theo đơn đặt hàng thì chi phí sản xuất phát sinh phải được tập hợp theo đơn đặt hàng, chỉ những chi phí nào không tập hợp riêng theo đơn đặt hàng được thì tập hợp chung sau đó tiến hành phân bổ theo tiêu thức thích hợp để tính giá thành từng đơn đặt hàng. Còn nếu doanh nghiệp lại tổ chức cung cấp dịch vụ kiểu hàng loạt thì chi phí tập hợp chung theo kỳ để tính giá thành dịch vụ.

*- Nhân tố về tổ chức bộ máy quản lý của doanh nghiệp*

Tổ chức bộ máy quản lý của doanh nghiệp, quy mô doanh nghiệp, trình độ, yêu cầu quản lý của các nhà quản trị và tình hình phân cấp quản lý tài chính ở doanh nghiệp là nhân tố quan trọng ảnh hưởng đến tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí. Cụ thể là ảnh hưởng đến việc lựa chọn hình thức tổ chức bộ máy kế toán (tập trung, phân tán hay hỗn hợp, hoặc tổ chức theo mô hình công ty mẹ, con...), ảnh hưởng đến phân công công việc cho các cán bộ kế toán quản trị chi phí, mối quan hệ giữa các bộ phận trong doanh nghiệp...

Trong mỗi doanh nghiệp, sự tồn tại và phát triển của doanh nghiệp phụ thuộc rất lớn vào trình độ của các nhà quản trị. Nếu trình độ quản lý và trình độ chuyên môn của nhà quản trị cao thì họ có khả năng phân tích thông tin, kiểm tra thông tin mà kế toán quản trị chi phí cung cấp, từ đó đưa ra các quyết định phù hợp. Khi nhà quản lý có trình độ cao thì họ cũng biết sắp xếp, bố trí nhân sự kế toán quản trị chi phí, từ đó họ có thể thu nhận được thông tin một cách nhanh nhất và kịp thời nhất. Nếu trình độ quản lý và trình độ chuyên môn của nhà quản trị yếu thì các nhân viên kế toán quản trị chi phí phải cẩn thận hơn để có thông tin kế toán quản trị chi phí cung cấp được chính xác hơn mới giúp được nhà quản lý đưa ra các quyết định phù hợp.

*- Nhân tố trình độ đội ngũ cán bộ kế toán quản trị chi phí của doanh nghiệp*

Khi đã đề cập đến công tác tổ chức là đề cập đến bộ máy, đến con người trong tổ chức đó. Những người làm kế toán quản trị chi phí ảnh hưởng rất lớn đến thông tin mà họ cung cấp cho nhà quản trị doanh nghiệp. Khi nhân viên kế toán quản trị có trình độ chuyên môn cao, có khả năng phân tích tình huống, có khả năng dự báo thì bên cạnh việc cung cấp thông tin cần thiết cho nhà quản trị một cách chính xác và kịp thời họ còn có thể tư vấn cho nhà quản trị trong việc ra quyết định. Bên cạnh đó, họ còn có thể cung cấp các thông tin khác có ý nghĩa trong quản lý cho nhà quản trị.

*- Nhân tố về trình độ khoa học ứng dụng trong công tác quản lý của doanh nghiệp*

Trong nền kinh tế toàn cầu, khoa học kỹ thuật phát triển nhanh, công tác kế toán được sự hỗ trợ rất lớn từ sự phát triển của khoa học kỹ thuật đó. Trên thị trường có rất nhiều doanh nghiệp cung cấp phần mềm kế toán, phần mềm quản lý, thiết bị hiện đại phục vụ cho công tác kế toán. Nên công tác kế toán quản trị nói chung và kế toán quản trị chi phí nói riêng cũng được thừa hưởng sự tiến bộ khoa học kỹ thuật. Nếu doanh nghiệp trang bị các phần mềm kế toán và trang thiết bị hiện đại cho công tác kế toán thì việc thu thập thông tin kế toán chi phí cũng nhanh hơn. Doanh nghiệp có thể ứng dụng khoa học kỹ thuật để mã hóa các đối tượng quản lý, mã hóa tài khoản kế toán quản trị chi phí, xác định hình thức kế toán quản trị chi phí áp dụng cho phù hợp.

Bên cạnh các nhân tố bên trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ, việc tổ chức kế toán quản trị chi phí còn phụ thuộc rất lớn vào các nhân tố bên ngoài doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ, các nhân tố đó có thể gồm:

*- Nhân tố chính sách, pháp luật của Nhà nước, của ngành*

Mỗi chính sách, quy chế quản lý kinh tế, tài chính của Nhà nước và của ngành đều gián tiếp ảnh hưởng đến công tác tổ chức kế toán nói chung và tổ chức kế toán quản trị chi phí nói riêng tại mỗi doanh nghiệp. Ví dụ, khi Nhà nước có chính sách mở rộng các ngành sản xuất tương đồng với hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, lúc đó đưa doanh nghiệp vào thế cạnh tranh mạnh mẽ hơn, đòi hỏi doanh nghiệp phải làm thế nào để đứng vững và phát triển trong sự cạnh tranh gay gắt đó. Một trong những kênh cung cấp thông tin để nhà quản lý ra quyết định phù hợp trong hoàn cảnh đó là bộ phận kế toán và đặc biệt là kế toán quản trị.

Ngoài ra, khi Nhà nước ban hành Luật kế toán, hệ thống chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán đã ảnh hưởng trực tiếp tới công tác tổ chức kế toán tài chính và ảnh hưởng không nhỏ tới công tác tổ chức kế toán quản trị chi phí tại mỗi doanh nghiệp. Mặc dù thông tin kế toán quản trị chi phí cung cấp nhằm phục vụ cho các nhà quản lý ra quyết định phù hợp về chiến lược sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp chứ không phải cung cấp cho các cơ quan chủ quản. Nhưng thông tin kế toán quản trị chi phí cung cấp một phần thu thập từ thông tin kế toán tài chính. Do đó các chính sách, chế độ của Nhà nước hay của ngành cũng ảnh hưởng đến công tác tổ chức kế toán quản trị chi phí tại mỗi doanh nghiệp.

*- Nhân tố về phân cấp quản lý kinh tế - tài chính của doanh nghiệp trong hệ thống ngành*

Phân cấp quản lý tổ chức trong các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ là một động lực quan trọng để thúc đẩy kế toán quản trị chi phí kinh doanh dịch vụ phát triển.

Tùy thuộc doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ ở vị trí nào (đơn vị cấp trên, cấp trung gian, cấp cơ sở, công ty mẹ, công ty con...) trong hệ thống mà kế toán quản trị chi phí kinh doanh dịch vụ phải được tổ chức sao cho phù hợp. Nếu doanh nghiệp là đơn vị cấp trên, ngoài việc theo dõi chi phí phát sinh tại đơn vị, doanh nghiệp còn phải tập hợp chi phí tại các đơn vị cấp dưới .... Bên cạnh đó, doanh nghiệp không chỉ xây dựng kế hoạch hoạt động sản xuất kinh doanh của đơn vị mình mà còn phải xem xét kế hoạch sản xuất kinh doanh của các đơn vị cấp dưới... Từ đó, ảnh hưởng rất lớn đến tổ chức kế toán quản trị chi phí tại doanh nghiệp.

Như vậy, dù là nhân tố bên trong hay nhân tố bên ngoài có ảnh hưởng đến công tác tổ chức kế toán quản trị chi phí tại doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ thì khi xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí các nhà quản trị đều phải quan tâm để có được mô hình kế toán quản trị chi phí phù hợp nhằm mục đích cung cấp thông tin kịp thời và có ích nhất.

### **1.3. Nội dung tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ**

Để thực hiện vai trò cung cấp thông tin của mình, theo quan điểm của tác giả, kế toán quản trị chi phí kinh doanh dịch vụ gồm hai nội dung cơ bản: tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí và tổ chức các khâu công việc kế toán quản trị chi phí. Bộ máy kế toán quản trị chi phí kinh doanh dịch vụ cần được tổ chức hợp lý để thực hiện tốt các nội dung kế toán quản trị chi phí như lập dự toán chi phí, tổ chức thu thập thông tin thực hiện, kiểm soát quá trình thực hiện dự toán, phân tích thông tin chi phí để ra các quyết định kinh doanh. Tổ chức kế toán quản trị chi phí kinh doanh dịch vụ cũng có thể theo chức năng thông tin kế toán hoặc chu trình kế toán cụ thể trong các mô hình tổ chức kết hợp hay tách biệt với kế toán tài chính.

#### **1.3.1. Tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ**

Kế toán quản trị chi phí cung cấp thông tin chi phí cho các nhà quản trị doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ trong việc thực hiện các chức năng quản lý. Để thực hiện vai trò của mình, kế toán quản trị chi phí tiến hành lập dự toán chi phí để trợ giúp các nhà quản trị doanh nghiệp thực hiện chức năng lập kế hoạch, phản ánh thông tin thực hiện để trợ giúp các nhà quản trị doanh nghiệp thực hiện chức năng tổ chức thực hiện kế hoạch và xử lý thông tin thực hiện, từ đó các nhà quản trị doanh nghiệp thực hiện chức năng kiểm tra, đánh giá thực hiện kế hoạch. Như vậy, kế toán quản trị chi phí đóng vai trò quan trọng trong việc cung cấp thông tin cho quản lý cả trước, trong và sau quá trình kinh doanh.

Tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí là một nội dung cơ bản của tổ chức kế toán quản trị chi phí. Bộ máy kế toán quản trị chi phí cần được tổ chức hợp lý để thực hiện tốt các nội dung kế toán quản trị chi phí như lập dự toán chi phí, tổ chức thu thập thông tin thực hiện, kiểm soát quá trình thực hiện dự toán, phân tích thông tin chi phí để ra các quyết định kinh doanh. Tổ chức kế toán quản trị chi phí cũng có thể theo chức năng thông tin kế toán hoặc chu trình kế toán cụ thể trong các mô hình tổ chức kết hợp hay tách biệt với kế toán tài chính.

Để cung cấp thông tin kế toán quản trị chi phí, không ai khác là các nhân viên kế toán quản trị chi phí. Công việc đầu tiên, doanh nghiệp phải tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí.

Tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ là việc tổ chức xây dựng mô hình bộ máy kế toán quản trị chi phí kết hợp với các phương tiện trang thiết bị dùng để ghi chép, tính toán, xử lý các thông tin liên quan đến kế toán quản trị chi phí. Do vậy, tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí phải căn cứ vào quy mô, đặc điểm sản xuất cũng như yêu cầu quản lý của doanh nghiệp. Bên cạnh đó, việc tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí cũng phải xem xét đến trình độ quản lý của cấp lãnh đạo và trình độ của người thực hiện để việc cung cấp thông tin phục vụ cho việc ra quyết định đạt hiệu quả cao nhất.

Bộ máy kế toán quản trị chi phí có thể kết hợp với bộ máy kế toán tài chính cũng có thể tách rời thành một bộ máy riêng.

Tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí có thể thực hiện theo một trong các mô hình sau:

#### *1.3.1.1. Mô hình tổ chức bộ máy kế toán chi phí kết hợp*



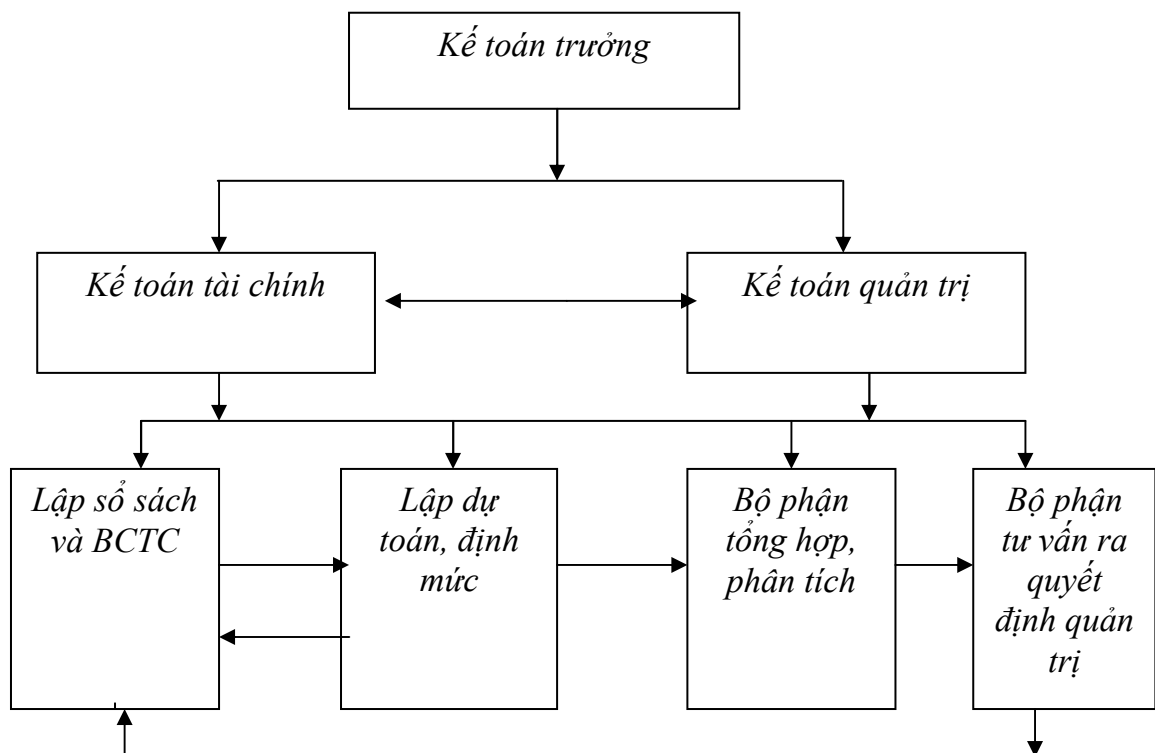
Mô hình kết hợp là mô hình gắn kết hệ thống kế toán quản trị (trong đó có kế toán quản trị chi phí) và hệ thống kế toán tài chính trong một hệ thống kế toán thống nhất với bộ máy kế toán chung và công tác kế toán chung.

Theo mô hình này, bộ máy kế toán không phân chia thành bộ phận kế toán tài chính và bộ phận kế toán quản trị riêng biệt mà chia thành các bộ phận kế toán thực hiện từng phần hành công việc kế toán theo nhiệm vụ được phân công. Khi đó, nhân viên kế toán đảm nhận cả công việc kế toán tài chính và công việc kế toán quản trị.

Công việc kế toán tài chính: kế toán sẽ ghi sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết chi phí làm cơ sở cho việc lập báo cáo tài chính.

Công việc kế toán quản trị: Lập các dự toán chi phí, ghi chép số liệu chi tiết theo từng chỉ tiêu đã lập dự toán, phân tích số liệu để lập báo cáo kế toán quản trị chi phí.

Mô hình này sẽ tiết kiệm được chi phí vận hành hệ thống kế toán cho các doanh nghiệp. Cách tổ chức này đòi hỏi người phân công công việc phải hiểu được trình độ, năng lực của từng nhân viên kế toán để phân công phù hợp. Bên cạnh đó, nhân viên kế toán được phân công nhiệm vụ phải hiểu rõ được công việc của kế toán tài chính và công việc của kế toán quản trị. Tuy nhiên, theo mô hình này hiệu quả sẽ không cao do kế toán quản trị có thể không tuân thủ những nguyên tắc kế toán giống như kế toán tài chính.



## **Sơ đồ 1.1: Mô hình tổ chức bộ máy kế toán chi phí kết hợp**

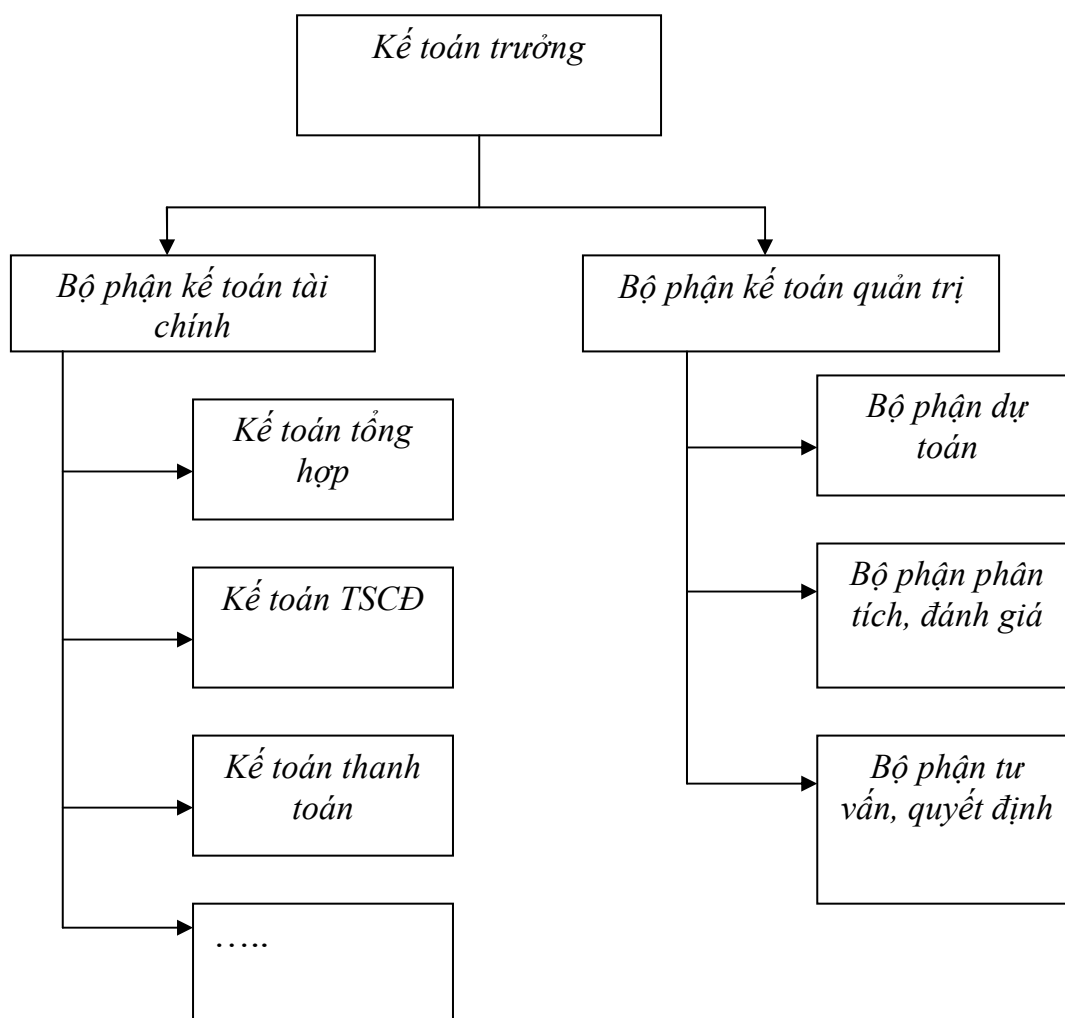
*Nguồn: Tác giả*

### *1.3.1.2. Mô hình tổ chức bộ máy kế toán chi phí tách biệt*

Mô hình kế toán tách biệt là mô hình tổ chức hệ thống kế toán quản trị chi phí độc lập với hệ thống kế toán tài chính cả về bộ máy kế toán và công tác kế toán.

Theo mô hình này, bộ máy kế toán trong doanh nghiệp gồm hai bộ phận: kế toán tài chính và kế toán quản trị. Hai bộ phận này có thể được tổ chức trong cùng phòng kế toán hoặc tách thành hai phòng chức năng. 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 tài khoản tổng hợp và lập báo cáo tài chính theo quy định. Bộ phận kế toán quản trị có chức năng thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin từ các chứng từ ban đầu hoặc thu nhận thông tin từ kế toán tài chính để phản ánh chi tiết theo yêu cầu quản lý. Lập báo cáo, cung cấp thông tin phục vụ cho việc lập kế hoạch sản xuất kinh doanh và giúp các nhà quản trị trong việc ra quyết định sản xuất kinh doanh kịp thời.

Với mô hình này, hệ thống kế toán quản trị sẽ phát huy tối đa vai trò của mình, tuy nhiên với mô hình này doanh nghiệp lại phải bỏ ra nhiều chi phí hơn. Trên thực tế, mô hình tách biệt ít được sử dụng do các doanh nghiệp gặp phải hạn chế về mặt tài chính.

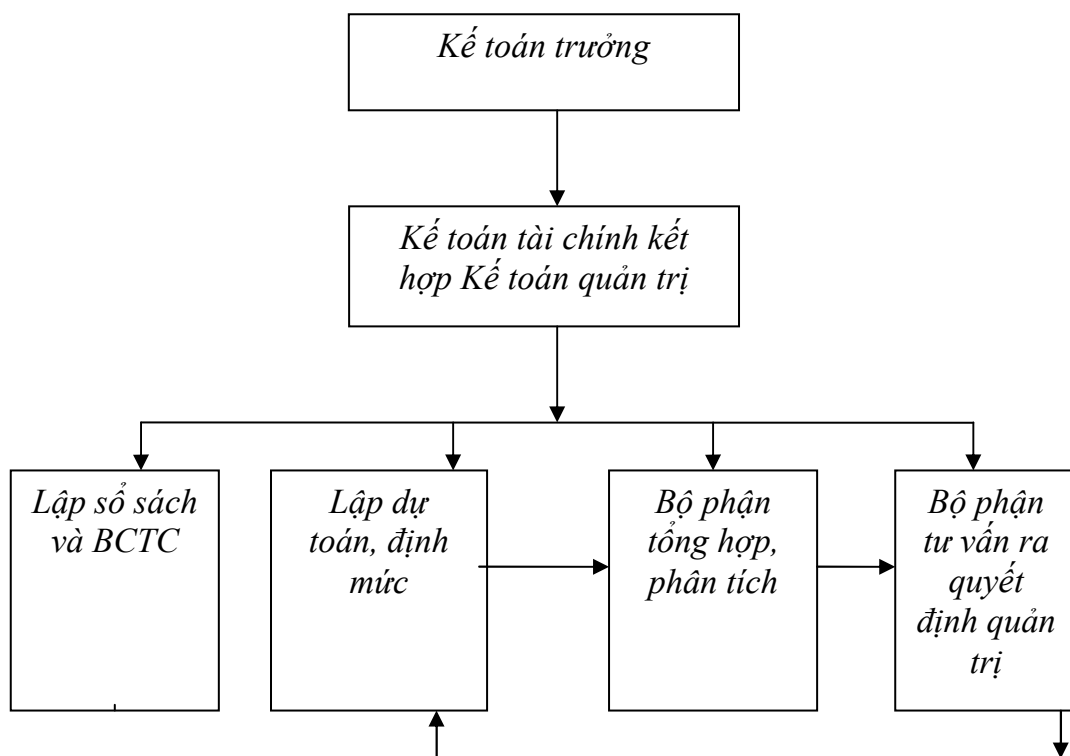


**Sơ đồ 1.2: Mô hình tổ chức bộ máy kế toán chi phí tách biệt**

*Nguồn: Tác giả*

### 1.3.1.3. Mô hình tổ chức bộ máy kế toán chi phí hỗn hợp

Mô hình hỗn hợp là mô hình vừa có tính tách rời vừa có tính kết hợp. Đối với các phần hành có tính tương đồng giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị thì sẽ được áp dụng theo mô hình kết hợp, còn với các phần hành có sự khác biệt cơ bản và có ý nghĩa thông tin đặc biệt quan trọng đối với doanh nghiệp thì sẽ được tổ chức theo mô hình tách rời. Mô hình này có tính linh hoạt và có ý nghĩa cung cấp thông tin cao, tuy nhiên, doanh nghiệp cũng cần có sự đầu tư lớn hơn về mặt tài chính so với mô hình kết hợp.



**Sơ đồ 1.3: Mô hình tổ chức bộ máy kế toán chi phí hỗn hợp**

*Nguồn: Tác giả*

Việc lựa chọn mô hình tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí nào phụ thuộc vào điều kiện thực tiễn của doanh nghiệp về quy mô sản xuất, loại hình hoạt động... nhằm mục đích mang lại hiệu quả cao nhất. Nếu doanh nghiệp có tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh có quy mô nhỏ và đơn giản áp dụng mô hình kết hợp hiệu quả hơn hai mô hình còn lại. Ngược lại, nếu doanh nghiệp có quy mô sản xuất lớn, phức tạp, chi phí phát sinh đa dạng với nhiều đối tượng hạch toán chi phí thì không thể chỉ áp dụng mô hình kết hợp. Áp dụng hợp lý mô hình tổ chức kế toán quản trị chi phí là một trong những yếu tố quyết định tới hiệu quả của hệ thống kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp.

Hiệu quả của công tác kế toán tại đơn vị phụ thuộc vào việc tổ chức bộ máy kế toán hợp lý. Việc sắp xếp nhân sự phải phù hợp với quy mô, số lượng nghiệp vụ kinh tế phát sinh, phụ thuộc vào yêu cầu, trình độ chuyên môn cũng như năng lực của từng người nhằm phát huy tối đa năng lực hoạt động của bộ máy. Dưới sự chỉ đạo, điều hành của kế toán trưởng, mỗi nhân viên kế toán phần hành đều có chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và trách nhiệm riêng đối với công việc đảm nhận. Tùy theo lĩnh vực kinh doanh, quy mô hoạt động cũng như trình độ, năng lực của đội ngũ nhân viên kế toán mà các doanh nghiệp sẽ tổ chức và thiết lập cơ cấu bộ máy kế toán thích hợp.

Hiện nay, ở Việt Nam, các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ chủ yếu áp dụng mô hình tổ chức kết hợp giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị. Mô hình này phù hợp với quy mô và trình độ quản lý, trình độ nhân viên kế toán của các doanh nghiệp Việt Nam.

### ***1.3.2. Tổ chức thu nhận thông tin ban đầu về kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ***

Quá trình tổ chức thu nhận thông tin ban đầu về kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ bao gồm các nội dung cơ bản như tổ chức hệ thống chứng từ, hệ thống định mức, dự toán chi phí của kỳ trước từ đó rút ra kinh nghiệm cho kỳ hiện tại. Trên cơ sở thông tin ban đầu thu nhận được, kế toán quản trị sẽ phân tích, xử lý và cung cấp thông tin cho nhà quản trị doanh nghiệp.

Tổ chức chứng từ kế toán quản trị chi phí là công việc đầu tiên của kế toán quản trị chi phí trong việc thu nhận thông tin ban đầu, do vậy việc tổ chức chứng từ phải được chú trọng để đảm bảo các thông tin do kế toán quản trị chi phí cung cấp là thích hợp và đáng tin cậy.

Giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính có mối quan hệ mật thiết với nhau trong việc sử dụng hệ thống chứng từ ban đầu. Ngoài hệ thống chứng từ bắt buộc của kế toán tài chính đã thu thập được, kế toán quản trị còn có thể thiết lập hệ thống chứng từ riêng để thu thập những thông tin cần thiết cho việc quản trị doanh nghiệp. Những chứng từ này do doanh nghiệp quy định trên cơ sở hướng dẫn của Nhà nước hoặc tự thiết lập theo yêu cầu quản lý cụ thể của doanh nghiệp. Như vậy, các chứng từ kế toán quản trị chi phí không nhất thiết phải là chứng từ hợp pháp mà thường mang tính chất của thông tin kế toán quản trị chi phí là hòa tốc, kịp thời do vậy khi lập các chứng từ kế toán quản trị chi phí cũng cần chú ý đến yêu cầu này.

Một trong các yêu cầu cơ bản của chứng từ kế toán quản trị chi phí ban đầu cũng đòi hỏi tính chính xác, trung thành của các nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

Các mẫu chứng từ phải phù hợp với từng loại nghiệp vụ kinh tế phát sinh để có thể thu nhận được thông tin một cách đầy đủ nhất. Việc ghi chép vào chứng từ cũng được quy định rõ ràng về cách ghi nhận thông tin sao cho phù hợp. Các chứng từ kế toán quản trị chi phí cần được luân chuyển khoa học, hợp lý tùy theo yêu cầu tiếp nhận thông tin của các bộ phận liên quan trong doanh nghiệp. Cuối cùng, phòng kế toán sẽ thu nhận chứng từ, kiểm tra và ghi sổ kế toán quản trị chi phí. Các

chứng từ này không chỉ được lập ở bộ phận kế toán mà có thể được lập ở nhiều bộ phận liên quan như phòng kinh doanh (định mức nguyên vật liệu, định mức nhân công...), phòng vật tư (giá trị nguyên vật liệu thực tế sử dụng trong kỳ....), phòng tổ chức (sự biến động về nhân sự....).... nhưng mục đích của chúng đều phục vụ cho việc cung cấp thông tin về chi phí và giúp nhà quản trị ra quyết định kinh doanh phù hợp.

Khi doanh nghiệp xây dựng được hệ thống định mức khoa học, hợp lý, có thể thiết kế những chứng từ báo động khi phản ánh những biến động vượt định mức về chi phí nguyên vật liệu, về lao động và các dịch vụ mua ngoài.... đồng thời kế toán có thể lập chứng từ phân tích nguyên nhân chênh lệch để có đề xuất phù hợp.

Hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí kinh doanh dịch vụ như định mức, dự toán, kinh nghiệm quản trị chi phí của kỳ trước và đặc điểm cụ thể ngành nghề đều là những thông tin quan trọng để sử dụng vào quản trị chi phí kinh doanh dịch vụ của kỳ tới.

### ***1.3.3. Tổ chức phân tích, xử lý và cung cấp thông tin về kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ***

#### ***1.3.3.1. Tổ chức phân loại chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ***

Chi phí kinh doanh được nghiên cứu dưới nhiều góc độ khác nhau, tùy theo mục đích và quan điểm của các nhà khoa học. Khi đưa ra khái niệm về chi phí cũng được xem xét ở nhiều khía cạnh khác nhau. Mỗi khái niệm đều có một cách nhìn nhận riêng, song đều quy về những điểm chung nhất trong hoạt động của một tổ chức kinh tế.

Dưới góc độ của kế toán tài chính, 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 chi phí phát sinh ở 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 ở kỳ này nhưng đã được tính vào chi phí trong kỳ để xác định kết quả của kỳ đó.

Dưới góc độ của kế toán quản trị, chi phí được coi là những khoản phí tổn thực tế gắn liền với các phương án, sản phẩm, dịch vụ. Chi phí kinh doanh theo quan điểm của kế toán quản trị mang tính cụ thể nhằm xem xét hiệu quả của từng bộ phận, từ đó đưa ra các quyết định tối ưu.

Như vậy, có nhiều quan điểm và cách nhìn nhận khác nhau về chi phí, song đều có quan điểm chung đó là sự tiêu hao của các yếu tố sản xuất, các nguồn lực tài chính sau một kỳ hoạt động để tạo ra các kết quả thu về.

*Chi phí kinh doanh là sự tiêu hao các yếu tố sản xuất, các nguồn lực trong một tổ chức hoạt động nhằm đạt được các mục tiêu đã xác định. Bản chất của chi phí là sự mất đi các nguồn lực để đổi lấy kết quả thu về nhằm thoả mãn các mục tiêu hoạt động.*  
[49, 34]

Để quản lý chi phí hiệu quả, các doanh nghiệp thường tiến hành phân loại chi phí. Có rất nhiều quan điểm khác nhau trong phân loại chi phí, theo quan điểm của tác giả, chi phí trong kế toán quản trị được phân loại như sau:

*\* Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động*

Theo cách phân loại này, chi phí được chia thành hai dạng cơ bản là chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất. Cách phân loại này có ý nghĩa trong việc xác định giá thành sản xuất và giá thành toàn bộ của sản phẩm dịch vụ, là cơ sở xác định giá trị hàng tồn kho trên bảng cân đối kế toán và lợi nhuận trên báo cáo kết quả kinh doanh. Ngoài ra, cách phân loại này còn là cơ sở để các nhà quản trị xây dựng hệ thống dự toán chi phí theo các khoản mục, yếu tố nhằm phân tích, đánh giá sự biến động của chi phí.

- Chi phí sản xuất: Là toàn bộ chi phí có liên quan đến quá trình sản xuất sản phẩm, dịch vụ trong một thời kỳ nhất định. Chi phí này hình thành nên giá trị sản xuất của sản phẩm, dịch vụ. Chi phí sản xuất bao gồm ba khoản mục sau:

+ Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: Là toàn bộ các chi phí nguyên vật liệu chính, vật liệu phụ, nhiên liệu ... cấu thành thực thể của sản phẩm, dịch vụ cung cấp và có thể xác định trực tiếp cho từng sản phẩm, dịch vụ.

+ Chi phí nhân công trực tiếp là các khoản thù lao cho công nhân trực tiếp sản xuất và các khoản thù lao này có thể xác định trực tiếp cho từng sản phẩm, dịch vụ. Khoản mục này còn bao gồm các khoản trích theo tiền lương của công nhân trực tiếp sản xuất, thực hiện dịch vụ.

+ Chi phí sản xuất chung là toàn bộ các chi phí phát để thực hiện sản phẩm, dịch vụ cung ứng ngoài hai khoản mục chi phí trên. Chi phí sản xuất chung thường là chi phí gián tiếp.

Chi phí sản xuất hình thành nên giá thành dịch vụ hoàn thành. Nếu sản phẩm, dịch vụ tiêu thụ thì hình thành nên giá vốn, được trình bày trong báo cáo kết quả kinh doanh. Nếu sản phẩm, dịch vụ chưa tiêu thụ thì nằm trong chỉ tiêu thành phẩm hoặc chi phí sản xuất dở dang và được trình bày trên bảng cân đối kế toán trong mục hàng tồn kho. Trong trường hợp sản phẩm, dịch vụ chưa hoàn thành, chi phí sản xuất nằm trong sản phẩm dở dang và cũng được trình bày trên bảng cân đối kế toán trong mục hàng tồn kho.

- Chi phí ngoài sản xuất là các khoản chi phí phát sinh ngoài sản xuất, dịch vụ cung ứng của doanh nghiệp. Chi phí ngoài sản xuất không làm tăng giá trị sản phẩm sản xuất, dịch vụ cung cấp nhưng cần thiết để hoàn thành quá trình sản xuất, kinh doanh. Chi phí ngoài sản xuất bao gồm:

+ Chi phí bán hàng: Là toàn bộ các chi phí phát sinh liên quan đến cung cấp dịch vụ, tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá của doanh nghiệp.

+ Chi phí quản lý doanh nghiệp: là toàn bộ các chi phí phát sinh liên quan đến quản lý chung toàn doanh nghiệp như quản lý hành chính, quản lý sản xuất kinh doanh...

Chi phí ngoài sản xuất làm giảm lợi nhuận trong kỳ mà nó phát sinh. Việc kiểm soát các chi phí này ảnh hưởng không nhỏ đến kết quả kinh doanh của doanh nghiệp. Các chi phí này được trình bày trên báo cáo kết quả kinh doanh ngay trong kỳ phát sinh.

*\* Phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động*

Cách phân loại này là cơ sở để đưa ra các quyết định điều hành mọi hoạt động kinh doanh. Theo cách phân loại này, chi phí được phân thành: biến phí, định phí và chi phí hỗn hợp.

- Biến phí: Là những chi phí thay đổi về tổng số, tỷ lệ theo mức độ hoạt động của doanh nghiệp nhưng không thay đổi khi tính trên một đơn vị của mức độ hoạt động, ví dụ chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp. Biến phí của doanh nghiệp gồm nhiều loại khác nhau, do vậy có thể chia thành hai loại cơ bản:

+ Biến phí tỷ lệ: là các khoản biến phí hoàn toàn tỷ lệ thuận với kết quả sản xuất hoặc quy mô hoạt động .



+ Biến phí cấp bậc: là các khoản biến phí chỉ thay đổi khi thay đổi quy mô của phạm vi hoạt động. Đây cũng là khoản biến phí nhưng không tỷ lệ thuận với kết quả sản xuất một cách rõ nét.

Trên thực tế, các nhà quản trị cần nắm rõ các khoản chi phí thuộc loại nào để từ đó có biện pháp kiểm soát phù hợp góp phần làm tăng lợi nhuận cho doanh nghiệp.

- Định phí: Là những chi phí thực tế phát sinh thường không thay đổi trong phạm vi phù hợp của quy mô hoạt động. Ví dụ, định phí bao gồm chi phí khấu hao tài sản cố định theo phương pháp đường thẳng, lương của nhân viên quản lý doanh nghiệp... Trên thực tế, định phí thường phức tạp hơn biến phí vì phụ thuộc vào giới hạn của quy mô hoạt động. Khi giới hạn của quy mô hoạt động thay đổi thì định phí chuyển sang một lượng khác đó chính là sự biến đổi lượng, chất trong quá trình biến đổi kinh tế. Xét trong tổng thể giới hạn của quy mô hoạt động thì định phí thường không thay đổi, do vậy, khi sản lượng sản phẩm sản xuất, tiêu thụ trong quy mô giới hạn thay đổi thì định phí tính cho một đơn vị sản phẩm thay đổi. Định phí trong doanh nghiệp có thể chia thành hai dạng cơ bản:

+ Định phí bộ phận: Thường gắn với sự tồn tại và phát sinh của các bộ phận trong một tổ chức hoạt động. Khi bộ phận trong tổ chức hoạt động không tồn tại thì định phí đó cũng không tồn tại.

+ Định phí chung: Là định phí thường liên quan đến cơ sở hạ tầng của một doanh nghiệp, do vậy khi một bộ phận trong tổ chức hoạt động không tồn tại thì định phí chung vẫn tồn tại.

Việc phân loại chi phí thành biến phí và định phí có ý nghĩa rất lớn cho nhà quản trị trong việc quản lý chi phí. Doanh nghiệp tập trung theo dõi sự biến động của các khoản biến phí để có biện pháp kịp thời trong việc giảm thiểu chi phí. Điều chỉnh biến phí cấp bậc cho phù hợp khi có các điều kiện thay đổi. Xem xét xu hướng tăng dần tỷ trọng định phí nhằm đảm bảo sự phát triển lâu dài và cơ bản của doanh nghiệp.

- Chi phí hỗn hợp: Là các khoản chi phí bao gồm cả biến phí và định phí. Thông thường ở mức độ hoạt động căn 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 bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp. Như vậy, hầu hết các khoản mục chi phí phát sinh của doanh nghiệp thường mang tính chất chi phí hỗn

hợp. Chi phí hỗn hợp thường khó kiểm soát. Các nhà quản trị muốn kiểm soát các chi phí hỗn hợp cần phải xác định quy mô hoạt động của doanh nghiệp và sử dụng các phương pháp tách chi phí hỗn hợp thành hai bộ phận biến phí và định phí. Để tách chi phí hỗn hợp, kế toán có thể sử dụng một trong hai phương pháp phổ biến: Phương pháp cực đại, cực tiểu; phương pháp bình phương nhỏ nhất.

Cách phân loại chi phí này có tác dụng rất lớn trong việc phân tích mối quan hệ chi phí – khối lượng - lợi nhuận, xây dựng các mô hình kế toán chi phí và giúp nhà quản lý nâng cao hiệu quả sử dụng chi phí.

*\* Phân loại chi phí theo thẩm quyền ra quyết định*

Trong các doanh nghiệp thường có sự phân cấp quản lý chi phí cho nhà quản trị cấp dưới, vì vậy, khi kiểm soát chi phí của các đơn vị nội bộ trong doanh nghiệp thì phải phân loại chi phí của các đơn vị này thành hai loại là chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được.

- Chi phí kiểm soát được là tập hợp các khoản chi phí ở một đơn vị mà nhà quản trị ở đơn vị đó được giao quyền hạn và chịu trách nhiệm về khoản chi phí. Phạm vi chi phí kiểm soát được ở một đơn vị nội bộ phụ thuộc vào mức độ phân cấp quản lý chi phí cho nhà quản trị ở đơn vị cơ sở.

- Chi phí không kiểm soát được là tập hợp các khoản chi phí ở một đơn vị mà bản thân nhà quản trị ở cấp đó không có quyền hạn và không phải chịu trách nhiệm về khoản chi phí.

Chẳng hạn, ở cấp tổ, đội thì tổ trưởng, đội trưởng không thể kiểm soát được chi phí khấu hao tài sản cố định của doanh nghiệp nhưng có thể kiểm soát được mức tiêu hao nguyên liệu, vật liệu trong tổ, đội đó.

Việc phân chia chi phí ở đơn vị nội bộ thành chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được tạo điều kiện thuận lợi cho việc lập báo cáo kế toán quản trị nói riêng và định hướng cho việc thực hiện chức năng kiểm soát của nhà quản trị nói chung. Bởi vì, khi kiểm soát tình hình thực hiện định mức, dự toán ở một đơn vị nội bộ thì đối tượng để kiểm soát phải là chi phí kiểm soát được, còn chi phí không kiểm soát được thuộc nhà quản trị cấp trên.

*\* Phân loại chi phí liên quan tới việc lựa chọn các phương án*

Ngoài các phương pháp phân loại nói trên, trong kế toán quản trị còn có các phương pháp phân loại sau:

- Chi phí chênh lệch là những khoản chi phí mà chỉ có ở phương án này nhưng không có ở phương án khác.

Chi phí chênh lệch là những thông tin hữu ích để quyết định lựa chọn phương án tối ưu bởi nó là một dấu hiệu khác biệt của phương án này với phương án khác. Chẳng hạn, khi doanh nghiệp quyết định thay thế nguyên liệu đang sử dụng bằng một loại nguyên liệu đắt tiền hơn để sản xuất sản phẩm thì chênh lệch giá nguyên liệu là chi phí chênh lệch của phương án mới so với phương án cũ.

- Chi phí chìm là những khoản chi phí phát sinh trong quá khứ, doanh nghiệp vẫn cứ phải chịu mặc dù các nhà quản trị chọn bất kỳ một phương án kinh doanh nào.

Như vậy, chi phí chìm là chi phí không chênh lệch của các phương án nên nó không phải là thông tin thích hợp cho việc ra quyết định lựa chọn phương án tối ưu.

- Chi phí cơ hội trong doanh nghiệp là lợi nhuận tiềm tàng bị mất đi khi lựa chọn phương án kinh doanh này thay thế một phương án kinh doanh khác.

Chi phí cơ hội là một khoản chi phí hoàn toàn không được phản ánh trên sổ kế toán nhưng lại rất quan trọng, phải được xem xét, cân nhắc mỗi khi doanh nghiệp lựa chọn phương án kinh doanh.

Trên thực tế, trong mỗi doanh nghiệp có bao nhiêu phương án kinh doanh thì có bấy nhiêu khả năng thu lợi nhuận ở mức độ khác nhau. Khi doanh nghiệp lựa chọn một phương án kinh doanh nào đó thì sẽ bỏ lỡ các phương án kinh doanh còn lại, như vậy cũng có nghĩa là bỏ lỡ việc thu lợi nhuận từ các phương án đó. Lúc này, nhà quản trị doanh nghiệp phải coi mức lợi nhuận cao nhất của phương án nào đó trong các phương án bị bỏ lỡ là chi phí cơ hội cho phương án được chọn.

Kế toán quản trị đặt trọng tâm giải quyết các vấn đề quản trị trong doanh nghiệp nên các thông tin kế toán được thiết kế và cung cấp cho các nhà quản trị để điều hành, hoạch định và ra các quyết định kinh doanh. Do vậy, chi phí trong kế toán quản trị cũng được xem xét trên góc độ phục vụ cho việc ra quyết định kinh doanh của nhà quản trị mà không dừng lại ở việc tập hợp chi phí thông qua chứng từ kế toán.

*1.3.3.2. Tổ chức hệ thống định mức và lập dự toán chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ*

*\* Tổ chức hệ thống định mức chi phí*

Kế toán quản trị chi phí cung cấp thông tin cho các nhà quản trị doanh nghiệp trong việc thực hiện các chức năng quản lý. Để thực hiện vai trò của mình, kế toán

quản trị chi phí tiến hành tổ chức xây dựng hệ thống định mức và lập dự toán chi phí để trợ giúp các nhà quản trị doanh nghiệp thực hiện chức năng lập kế hoạch, phản ánh thông tin thực hiện để trợ giúp các nhà quản trị doanh nghiệp thực hiện chức năng tổ chức thực hiện kế hoạch và xử lý thông tin thực hiện để từ đó các nhà quản trị doanh nghiệp thực hiện chức năng kiểm tra, đánh giá thực hiện kế hoạch. Như vậy, kế toán quản trị chi phí đóng vai trò quan trọng trong việc cung cấp thông tin cho quản lý cả trước, trong và sau quá trình kinh doanh.

Quá trình xây dựng định mức là một công việc vừa có tính nghệ thuật vừa mang tính khoa học. Nó đòi hỏi sự kết hợp giữa suy nghĩ với tài năng chuyên môn của tất cả những người có trách nhiệm với giá và chất lượng sản phẩm, dịch vụ. Khi xây dựng định mức, trước hết phải xem xét một cách nghiêm túc toàn bộ kết quả đã đạt được. Trên cơ sở đó kết hợp với những thay đổi về điều kiện kinh tế, về đặc điểm giữa cung và cầu, về kỹ thuật để điều chỉnh và bổ sung cho phù hợp. Nếu xây dựng định mức thấp quá sẽ không thực hiện được, nếu xây dựng định mức cao quá sẽ gây lãng phí nguồn nhân lực (lãng phí trong khi thực hiện và lãng phí khi dự trữ nguồn lực sản xuất).

Như vậy, nhà quản trị cần phải nhận thức đầy đủ rằng quá khứ chỉ có giá trị ở chỗ làm căn cứ để dự đoán tương lai. Như vậy, định mức phản ánh mức hoạt động hiệu quả trong tương lai mà không phải các mức hoạt động đã qua.

Định mức được chia làm hai loại định mức lý tưởng và định mức thực tế.

+ Định mức lý tưởng (định mức lý thuyết): là những định mức chỉ có thể đạt được trong những điều kiện hoàn hảo nhất. Chúng không cho phép bất kỳ một sự hư hỏng nào của máy móc hay sự gián đoạn của sản xuất. Chúng đòi hỏi một trình độ, năng lực rất cao mà chỉ có thể có ở những công nhân lành nghề, làm việc với sự cố gắng tốt độ trong suốt thời gian lao động.

+ Định mức thực tế: Là những định mức được xây dựng chặt chẽ nhưng có khả năng đạt được, nếu cố gắng. Chúng cho phép có thời gian ngừng máy hợp lý, thời gian nghỉ ngơi của nhân viên, người lao động có trình độ lành nghề trung bình, ý thức trách nhiệm đầy đủ có thể đạt hoặc vượt định mức này. Do vậy định mức thực tế được xây dựng đúng đắn và hợp lý sẽ có tác dụng động viên, khuyến khích người lao động. Lấy định mức thực tế làm cơ sở để phân tích, so sánh giữa thực hiện với định mức sẽ có nhiều ý nghĩa với nhà quản trị. Trên cơ sở so sánh sẽ phát hiện ra những điều bất

thường từ đó có biện pháp khắc phục hoặc phát huy. Định mức thực tế còn là cơ sở để các nhà quản trị lập kế hoạch dòng tiền cũng như hàng tồn kho phục vụ cho lợi ích của doanh nghiệp.

Như vậy, hệ thống định mức tiêu chuẩn được xây dựng để phản ánh mức độ hoạt động hiệu quả trong tương lai mà không phải các mức độ hoạt động đã qua. Để lập được các báo cáo bộ phận cần phải xác định được hệ thống các định mức: định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp; định mức chi phí nhân công trực tiếp; định mức chi phí sản xuất chung; định mức chi phí bán hàng và định mức chi phí quản lý doanh nghiệp.

- *Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.*

Định mức được xây dựng riêng biệt theo giá và lượng cho các yếu tố đầu vào. Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là tổng hợp của định mức giá và lượng của nguyên vật liệu trực tiếp.

Định mức giá cho một đơn vị nguyên vật liệu trực tiếp phản ánh giá cuối cùng của một đơn vị nguyên liệu trực tiếp sau khi đã trừ đi các khoản chiết khấu.

Định mức lượng cho một đơn vị sản phẩm, dịch vụ cung cấp về nguyên vật liệu trực tiếp phản ánh số lượng nguyên vật liệu tiêu hao trong một đơn vị sản phẩm, dịch vụ đó.

Định mức giá và lượng nguyên liệu trực tiếp được tổng hợp thành định mức chi phí nguyên vật liệu cho một sản phẩm, dịch vụ và được xác định như sau: [44.227].

$$\begin{array}{l} \text{Định mức chi phí} \\ \text{NVL} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định mức lượng} \\ \text{NVL} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Định mức giá} \\ \text{NVL} \end{array} \quad (1.1)$$

$$\begin{array}{l} \text{Định mức lượng} \\ \text{NVL} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng NVL sản xuất} \\ \text{một đơn vị sản phẩm,} \\ \text{dịch vụ} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Phần trăm hao hụt} \\ \text{định mức cho phép} \end{array} \quad (1.2)$$

$$\text{Định mức giá NVL} = \text{Đơn giá mua NVL} + \text{Chi phí liên quan khác} \quad (1.3)$$

- *Định mức chi phí nhân công trực tiếp*

Để xây dựng được định mức chi phí nhân công trực tiếp, doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ phải dựa vào hai yếu tố:

+ Định mức về giá của một giờ lao động trực tiếp.

+ Định mức số giờ lao động trực tiếp cần thiết để hoàn thành dịch vụ.

Định mức giá của một giờ lao động trực tiếp bao gồm tiền lương cơ bản, các khoản có tính chất như tiền lương như phụ cấp, ăn ca và các khoản trích theo tiền lương tính vào chi phí.

Định mức lượng thời gian cho phép để hoàn tất một đơn vị sản phẩm là loại định mức khó xác định nhất. Định mức này có thể được xác định bằng cách đem chia công việc hoàn thành theo từng thao tác kỹ thuật, rồi kết hợp với bảng thời gian tiêu chuẩn của những thao tác kỹ thuật này để định thời gian cho phép từng công việc hoặc xác định bằng cách theo dõi, bấm giờ.

Ngoài ra, khi xây dựng định mức số giờ lao động trực tiếp phải tính đến thời gian nghỉ ngơi, thời gian giải quyết nhu cầu cá nhân, thời gian bảo dưỡng thiết bị, phương tiện, thời gian máy nghỉ...

Định mức chi phí nhân công trực tiếp được xác định như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Định mức} \\ \text{chi phí} \\ \text{NCTT} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định mức đơn giá} \\ 1 \text{ giờ} \\ \text{lao động} \\ \text{trực tiếp} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Định mức thời gian} \\ \text{lao động cần thiết để} \\ \text{hoàn thành sản phẩm,} \\ \text{dịch vụ} \end{array} \quad (1.4)$$

- *Định mức chi phí sản xuất chung*: Chi phí sản xuất chung gồm nhiều khoản chi phí, do vậy khi xây dựng định mức chi phí sản xuất chung phải tách ra làm hai bộ phận: định phí sản xuất chung và biến phí sản xuất chung.

+ Định mức biến phí sản xuất chung được xác định như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Định mức} \\ \text{biến phí} \\ \text{sản xuất chung} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định mức} \\ \text{lượng biến phí} \\ \text{sản xuất chung} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Định mức} \\ \text{giá biến phí} \\ \text{sản xuất chung} \end{array} \quad (1.5)$$

Trong đó:

Định mức lượng biến phí sản xuất chung gồm lượng cần thiết trong sản xuất sản phẩm, dịch vụ.

Định mức giá biến phí sản xuất chung gồm: Đơn giá mua, đơn giá lương cơ bản, các khoản trích theo tiền lương...

- Định mức chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp thực hiện tương tự như định mức chi phí sản xuất chung.

Định mức chi phí giúp cho nhà quản trị kiểm soát chi phí, hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, thông qua định mức chi phí người quản lý có thể đánh giá hiệu quả hoạt động sản xuất kinh doanh.

Bên cạnh đó, định mức chi phí còn có ý nghĩa ràng buộc trách nhiệm của người lao động với các hao phí trong quá trình sản xuất kinh doanh như hao phí về nguyên vật liệu, hao phí nhân công...

Định mức chi phí là thước đo tiêu chuẩn, là cơ sở để lập dự toán chi phí sản xuất kinh doanh. Nếu hệ thống định mức phù hợp thì công việc lập dự toán sẽ hiệu quả hơn.

*\* Tổ chức lập dự toán chi phí*

Sau khi có các định mức chi phí, kế toán tiến hành lập các dự toán chi phí.

Dự toán là quá trình tính toán chi tiết nhằm chỉ rõ cách huy động và sử dụng vốn và các nguồn lực khác theo từng định kỳ và được biểu diễn có hệ thống dưới dạng số lượng và giá trị.

Để đạt được mức lợi nhuận như mong muốn, các doanh nghiệp phải dự toán được toàn bộ ngân sách sản xuất kinh doanh. Hệ thống dự toán sản xuất kinh doanh gồm dự toán ngân sách tiêu thụ, dự toán ngân sách sản xuất dịch vụ, dự toán ngân sách chi phí chung, dự toán ngân sách chi phí kinh doanh theo kết quả lãi, lỗ... Dự toán chi phí sản xuất kinh doanh bao gồm: dự toán chi phí nguyên liệu trực tiếp, dự toán chi phí nhân công trực tiếp và dự toán chi phí sản xuất chung.

*- Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp*

Căn cứ vào nhu cầu sản xuất trong kỳ mà doanh nghiệp xây dựng dự toán về nguyên liệu trực tiếp. Nhu cầu nguyên liệu trực tiếp phải thỏa mãn nhu cầu nguyên liệu cho sản xuất và nhu cầu nguyên liệu cho dự trữ và được xác định như sau:

$$\begin{array}{l}
 \text{Nhu cầu} \\
 \text{NVL trực tiếp} \\
 \text{trong kỳ}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{l}
 \text{NVL trực tiếp} \\
 \text{cho sản xuất} \\
 \text{trong kỳ}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{l}
 \text{NVL trực tiếp} \\
 \text{cần để} \\
 \text{tồn kho cuối kỳ}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{l}
 \text{NVL trực tiếp} \\
 \text{tồn kho} \\
 \text{đầu kỳ}
 \end{array}
 \quad (1.6)$$

$$\begin{array}{l}
 \text{Dự toán chi phí} \\
 \text{NVL}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{l}
 \text{Nhu cầu số lượng} \\
 \text{NVL trực tiếp}
 \end{array}
 \times
 \begin{array}{l}
 \text{Đơn giá} \\
 \text{NVL}
 \end{array}
 \quad (1.7)$$

*trực tiếp*

*trong kỳ*

Dự toán nguyên vật liệu trực tiếp có tác dụng đảm bảo cho việc cung cấp đủ, đúng chất lượng nguyên vật liệu trực tiếp và đúng lúc cho sản xuất, giúp cho quá trình sản xuất diễn ra nhịp nhàng và đúng kế hoạch.

Ngoài việc dự toán về khối lượng nguyên vật liệu trực tiếp cần dùng còn phải dự toán về thời gian thanh toán chi phí mua lượng nguyên vật liệu trực tiếp đó. Dự toán này là căn cứ xây dựng dự toán tiền mặt tổng hợp trong kỳ.

- Dự toán chi phí nhân công trực tiếp: Cũng xuất phát từ kế hoạch sản xuất, nhu cầu lao động trực tiếp và định mức chi phí nhân công trực tiếp để lập dự toán chi phí nhân công trực tiếp.

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán} \\ \text{chi phí} \\ \text{nhân công} \\ \text{trực tiếp} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng sản phẩm,} \\ \text{khối lượng dịch vụ} \\ \text{sản xuất} \\ \text{theo kế hoạch} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Định mức} \\ \text{thời gian} \\ \text{lao động/} \\ \text{1 sản phẩm,} \\ \text{Dịch vụ} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Đơn giá} \\ \text{tiền lương/} \\ \text{giờ lao động} \end{array} \quad (1.8)$$

Dự toán chi phí nhân công trực tiếp có tác dụng giúp doanh nghiệp chủ động trong việc sử dụng lao động, không bị tình trạng thiếu hoặc thừa lao động, đảm bảo sử dụng lao động có hiệu quả nhất.

- Dự toán chi phí sản xuất chung: Chi phí sản xuất chung bao gồm biến phí và định phí. Thông thường dự toán chi phí sản xuất chung được lập tỷ lệ với tiêu thức phù hợp, được lựa chọn tùy theo biến động của chi phí, có thể là theo giờ công lao động trực tiếp hoặc có thể đưa ra tỷ lệ trong tổng chi phí trực tiếp.

Ngoài ra, người ta còn có thể chia hệ thống dự toán trong doanh nghiệp thành hệ thống dự toán tĩnh và hệ thống dự toán linh hoạt.

Dự toán tĩnh được thiết lập cho một mức độ hoạt động kế hoạch.

Dự toán linh hoạt là dự toán được thiết lập ở các mức độ hoạt động khác nhau trong phạm vi hoạt động phù hợp của tổ chức. Ở các mức độ hoạt động khác nhau ta có các dự toán khác nhau. Mục đích của việc lập dự toán linh hoạt là để trợ giúp cho việc hoạch định, kiểm soát và đánh giá hiệu quả công việc ở các mức hoạt động khác nhau.



Việc lập dự toán chi phí xuất phát từ sự cần thiết của nó đối với công tác điều hành và quản lý chi phí giúp doanh nghiệp có chính sách để giảm thiểu chi phí, đạt được lợi nhuận như đã đề ra. Dự toán chi phí còn là công cụ phục vụ điều hành, kiểm tra, đánh giá hiệu quả của hoạt động sản xuất, phân tích các trung tâm chi phí một cách có căn cứ và hiệu quả.

1.3.3.3. *Tổ chức hạch toán chi phí cho các đối tượng chịu chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ*

*\* Tổ chức hạch toán chi phí sản xuất sản phẩm theo mô hình kế toán quản trị chi phí truyền thống*

*- Theo phương pháp chi phí thực tế*

Theo phương pháp này, chi phí sản xuất sản phẩm được tính toán trên cơ sở các chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh trong quá trình sản xuất sản phẩm.

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung khi phát sinh đều được phản ánh vào tài khoản chi phí sản xuất kinh doanh dở dang. Đo lường chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp không khó khăn và phức tạp như chi phí sản xuất chung. Doanh nghiệp thường không biết mức chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh cho đến khi sản phẩm được sản xuất xong hoặc thậm chí đã tiêu thụ. Tổng chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh trong một kỳ chỉ biết được khi doanh nghiệp nhận được các chứng từ chi phí (hóa đơn điện, nước...) của kỳ đó. Do thông tin về giá phí sản phẩm sản xuất là rất quan trọng đối với việc ra quyết định quản lý và đòi hỏi có tính kịp thời mà phương pháp xác định chi phí thực tế không đáp ứng được nên các doanh nghiệp có thể tiến hành ước tính chi phí sản xuất chung cho các sản phẩm sản xuất bằng việc áp dụng phương pháp chi phí thông thường.

*- Theo phương pháp chi phí thông thường*

Theo phương pháp này, chi phí sản xuất của sản phẩm được tính bằng cách cộng các chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung ước tính phát sinh trong quá trình sản xuất sản phẩm.

Ba khoản mục chi phí sản xuất này được kết chuyển sang chi phí sản xuất kinh doanh dở dang để tính giá thành sản phẩm từ đó xác định giá vốn sản phẩm tiêu thụ trong kỳ.

Như vậy, phương pháp chi phí thông thường và phương pháp chi phí thực tế chi khác nhau ở phần chi phí sản xuất chung. Trong phương pháp chi phí thông thường, chi phí sản xuất chung được ước tính cho các sản phẩm sản xuất bằng việc áp dụng một tỷ lệ xác định trước.

Tỷ lệ chi phí sản xuất chung xác định trước được thiết lập trên cơ sở các hoạt động sản xuất hoặc chi phí của hoạt động sản xuất, thí dụ như số giờ lao động trực tiếp, số giờ máy hoạt động sản xuất... Tiêu thức được lựa chọn để tính toán tỷ lệ chi phí sản xuất chung xác định trước cần có mối liên hệ rõ ràng với chi phí sản xuất chung. Quá trình tính toán tỷ lệ chi phí sản xuất chung xác định trước như sau:

Đầu năm tài chính doanh nghiệp tiến hành ước tính tổng chi phí sản xuất chung sẽ phát sinh trong năm và ước tính mức độ phát sinh của tiêu thức sẽ sử dụng để tính toán tỷ lệ chi phí sản xuất chung xác định trước (gọi là tiêu thức phân bổ). Tỷ lệ chi phí sản xuất chung xác định trước được tính theo công thức sau:

$$\text{Tỷ lệ \% chi phí SXC xác định trước} = \frac{\text{Tổng chi phí sản xuất chung ước tính}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ ước tính}} \times 100 \quad (1.9)$$

Trong kỳ, khi tiến hành sản xuất sản phẩm, kế toán sẽ tiến hành xác định mức độ thực tế của tiêu thức phân bổ và tính chi phí sản xuất chung phân bổ cho các sản phẩm sản xuất trong kỳ theo công thức:

$$\text{Chi phí SXC thực tế phân bổ} = \frac{\text{Mức độ thực tế của tiêu thức phân bổ}}{\text{Tỷ lệ \% chi phí SXC xác định trước}} \times \quad (1.10)$$

Với phương pháp chi phí thông thường, tài khoản chi phí sản xuất kinh doanh dở dang được sử dụng để tổng hợp chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung phân bổ ước tính cho sản phẩm sản xuất, còn chi phí sản xuất chung sẽ được theo dõi lũy kế trên tài khoản chi phí sản xuất chung.

Trên thực tế, có sự chênh lệch giữa chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh với chi phí sản xuất chung ước tính. Cuối năm tài chính, phần chênh lệch giữa chi phí sản xuất chung thực tế với chi phí sản xuất chung ước tính (đã phân bổ) được xử lý vào tài khoản giá vốn hàng bán (nếu chênh lệch nhỏ) hoặc phân bổ vào các tài khoản: Giá vốn hàng bán, Thành phẩm và Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang theo tỷ lệ với số dư của các tài khoản đó trước khi có các bút toán khóa sổ cuối kỳ (nếu chênh lệch lớn).

*- Phương pháp chi phí tiêu chuẩn*

Theo phương pháp này, xác định chi phí sản xuất sản phẩm theo các chi phí định mức cho cả ba khoản mục chi phí (chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung). Phân chênh lệch giữa chi phí định mức và chi phí thực tế sẽ được xử lý vào tài khoản giá vốn hàng bán. Để áp dụng phương pháp này, các doanh nghiệp cần tiến hành xây dựng các định mức chi phí cụ thể cho từng loại sản phẩm và nhằm thu hẹp khoảng cách giữa chi phí định mức và chi phí thực tế, các định mức chi phí thực tế cần được định kỳ xem xét lại cho hợp lý.

Mỗi phương pháp trên đều có ưu điểm và nhược điểm riêng. Đối với phương pháp chi phí thông thường và phương pháp chi phí tiêu chuẩn có khả năng cung cấp thông tin nhanh hơn và đơn giản hóa quá trình ghi sổ kế toán. Tuy nhiên hai phương pháp này lại phát sinh thêm công việc cho kế toán trước quá trình sản xuất kinh doanh là phải tiến hành quá trình lập dự toán chi phí hoặc xây dựng các định mức chi phí. Còn phương pháp chi phí thực tế, không phải lập dự toán chi phí nhưng phải đến cuối kỳ mới có số liệu chi phí, không đảm bảo tính kịp thời trong việc cung cấp thông tin cho nhà quản trị.

Ngoài các phương pháp trên, trong mô hình kế toán quản trị truyền thống còn có thể xác định chi phí sản xuất sản phẩm theo phương pháp chi phí toàn bộ hay chi phí trực tiếp.

Phương pháp chi phí toàn bộ (còn được gọi là chi phí đầy đủ), tất cả các chi phí tham gia vào quá trình sản xuất sản phẩm (chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung) đều được tính vào giá thành sản phẩm sản xuất, không có sự phân biệt giữa các chi phí sản xuất cố định và chi phí sản xuất biến đổi. Điều này phù hợp theo các nguyên tắc của kế toán tài chính là tất cả các chi phí tham gia vào việc tạo ra tài sản (hàng tồn kho) thì phải được tính vào giá trị của tài sản (hàng tồn kho) đó. Một lý do cơ bản để kế toán quản trị chi phí áp dụng cách xác định chi phí này là có rất nhiều doanh nghiệp sử dụng hệ thống thông tin kế toán tài chính để ra các quyết định quản lý, đặc biệt là khi hệ thống kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp đó chưa phát triển. Tuy nhiên hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí có thể không tuân thủ theo các nguyên tắc chung của kế toán nên tùy theo mục đích sử dụng thông tin về giá phí sản phẩm sản xuất mà kế toán quản trị chi phí có thể thêm hoặc bớt một số khoản chi phí khi tính toán chi phí sản xuất sản phẩm.

Theo phương pháp chi phí trực tiếp (còn gọi là phương pháp chi phí biến đổi), giá thành sản phẩm sản xuất chỉ bao gồm các chi phí sản xuất biến đổi (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 được coi là chi phí thời kỳ và được tính vào chi phí kinh doanh ngay sau khi phát sinh.

Như vậy, giá thành sản phẩm sản xuất theo hai phương pháp chi phí toàn bộ và chi phí trực tiếp luôn luôn chênh lệch nhau phần chi phí sản xuất chung cố định.

*\* Tổ chức hạch toán chi phí sản xuất sản phẩm theo mô hình kế toán quản trị hiện đại*

Theo mô hình kế toán quản trị chi phí hiện đại gồm có phương pháp xác định chi phí theo hoạt động, phương pháp xác định chi phí theo chu kỳ sống của sản phẩm

*- Phương pháp xác định chi phí theo hoạt động (ABC)*

Theo phương pháp này, chi phí sản xuất chung được phân bổ cho các sản phẩm, dịch vụ sản xuất trên cơ sở các chi phí của các hoạt động cần thiết để sản xuất sản phẩm, dịch vụ đó. Chi phí sản xuất chung trước tiên được xác định cho các hoạt động, sau đó mới xác định cho các sản phẩm, dịch vụ. Tiêu thức để phân bổ chi phí cho các sản phẩm, dịch vụ là các nguồn phát sinh chi phí (cost driver) liên quan tới các hoạt động thực hiện trong quá trình sản xuất sản phẩm, dịch vụ. Phương pháp này được thực hiện qua hai giai đoạn:

+ Giai đoạn 1: Chi phí sản xuất chung được xác định cho từng hoạt động, không xác định cho từng đơn vị trong tổ chức (phân xưởng, bộ phận, tổ đội sản xuất) như phương pháp kế toán truyền thống.

+ Giai đoạn 2: Xác định chi phí cho từng sản phẩm, dịch vụ sản xuất căn cứ theo mức độ sử dụng các hoạt động.

Để áp dụng phương pháp xác định chi phí theo hoạt động trước tiên cần phải tiến hành xác định và phân nhóm các hoạt động. Cơ sở để sắp xếp các hoạt động ở chung một nhóm là có mục tiêu giống nhau, được thực hiện ở cùng một mức độ hoạt động và có thể sử dụng chung một tiêu thức phân bổ chi phí cho các đối tượng chịu chi phí.

Bước tiếp theo là cần tập hợp chi phí của từng nhóm và tính toán tỷ lệ phân bổ chi phí của từng nhóm. Tỷ lệ phân bổ chi phí của từng nhóm được xác định trên cơ sở mức độ hoạt động của nhóm (nguồn phát sinh chi phí của nhóm) theo công thức:

$$\frac{\text{Tỷ lệ \% phân bổ}}{\text{chi phí của hoạt động}} = \frac{\text{Tổng chi phí của hoạt động}}{\text{Tổng mức độ hoạt động của hoạt động}} \times 100 \quad (1.11)$$

Chi phí của mỗi nhóm được tính cho từng sản phẩm trên cơ sở mức độ tiêu dùng các hoạt động nhóm đó của sản phẩm theo công thức:

$$\frac{\text{Chi phí của hoạt động}}{\text{phân bổ cho sản phẩm}} = \frac{\text{Mức độ sử dụng}}{\text{Hoạt động}} \times \frac{\text{Tỷ lệ \% phân bổ}}{\text{chi phí của hoạt động}} \quad (1.12)$$

Mặc dù phương pháp chi phí theo hoạt động và phương pháp chi phí truyền thống đều có mục đích cuối cùng là xác định chi phí cho sản phẩm sản xuất, dịch vụ cung cấp nhưng phương pháp xác định chi phí theo hoạt động tập trung vào việc xác định chi phí trực tiếp, xác định nguồn gốc phát sinh chi phí (dựa trên mối quan hệ nhân - quả), còn phương pháp chi phí truyền thống tập trung vào việc phân bổ chi phí và hầu như không quan tâm tới mối quan hệ nhân - quả (do các tiêu thức phân bổ chi phí thường dựa trên khối lượng sản phẩm sản xuất, dịch vụ cung cấp không phải là nguồn gốc phát sinh của hầu hết các chi phí chung). Phương pháp xác định chi phí theo hoạt động sử dụng cả tiêu thức sản lượng sản xuất, khối lượng dịch vụ cung cấp và tiêu thức phi sản lượng sản xuất để xác định chi phí cho các sản phẩm, dịch vụ. Nói chung, số lượng tiêu thức áp dụng trong phương pháp xác định chi phí theo hoạt động thường nhiều hơn phương pháp chi phí truyền thống nên kết quả tính toán chi phí sản xuất sản phẩm chính xác hơn. Theo phương pháp này không chỉ cung cấp thông tin chính xác hơn về chi phí sản xuất sản phẩm mà còn cung cấp thông tin về chi phí của các hoạt động, trên cơ sở các thông tin chi phí này và tầm quan trọng cũng như hiệu quả của các hoạt động, các nhà quản trị sẽ có các cải tiến để cho các hoạt động đơn giản hơn và sử dụng chi phí có hiệu quả hơn. Tuy nhiên, việc áp dụng phương pháp xác định chi phí theo hoạt động đòi hỏi các doanh nghiệp phải lập kế hoạch rõ ràng cho các bộ phận thực hiện theo cách thức dựa trên ABC đối với từng quy trình từ sản xuất, bán hàng, quản lý... Bên cạnh đó, doanh nghiệp phải có đủ đội ngũ nhân viên kế toán quản trị trình độ cao cũng như các cơ sở vật chất, điều kiện tài chính đủ lớn để tài trợ cho việc vận hành hệ thống xác định các hoạt động, phân nhóm chi phí theo hoạt động và phân bổ chi phí theo mức độ sử dụng các hoạt động.

- Phương pháp xác định chi phí kinh doanh dịch vụ theo chu kỳ sống của sản phẩm

Chu kỳ sống của sản phẩm là khoảng thời gian mà một sản phẩm tồn tại, từ lúc nghiên cứu, thử nghiệm cho đến khi hết giá trị sử dụng. Độ dài chu kỳ sống của sản phẩm phụ thuộc vào bản thân sản phẩm và môi trường sử dụng sản phẩm. Chu kỳ sống của sản phẩm có 4 giai đoạn: triển khai, tăng trưởng, bão hòa và suy thoái. Kế toán quản trị chi phí áp dụng các phương pháp xác định chi phí khác nhau trong từng giai đoạn này nhằm tăng cường hiệu quả quản trị chi phí trong toàn bộ chu kỳ sống của sản phẩm.

+ Giai đoạn nghiên cứu gồm các bước công việc như: Xác định sản phẩm -> Xác định giá bán mục tiêu -> Xác định lợi nhuận mục tiêu -> Xác định chi phí mục tiêu -> Thay đổi về thiết kế sản phẩm và quá trình sản xuất.

Trong giai đoạn này sử dụng phương pháp chi phí mục tiêu (Target costing – TC) để xác định chi phí. Phương pháp chi phí mục tiêu hướng về khách hàng với xuất phát điểm ban đầu là giá cả, chất lượng và các yêu cầu về tính năng của sản phẩm là do khách hàng quyết định. Căn cứ từ các kết quả nghiên cứu thị trường, doanh nghiệp ước tính mức giá bán sản phẩm, dịch vụ mà thị trường có thể chấp nhận. Trên cơ sở mức giá này, sau khi trừ đi tỷ lệ lợi nhuận mong muốn, doanh nghiệp sẽ xác định được mức chi phí mục tiêu tối đa của mỗi sản phẩm. Nếu chi phí dự kiến để sản xuất sản phẩm cao hơn chi phí mục tiêu này thì doanh nghiệp phải có các thay đổi về thiết kế sản phẩm hoặc thay đổi về quá trình sản xuất để giảm chi phí tới mức bằng với chi phí mục tiêu đã đề ra. Phương pháp chi phí mục tiêu phản ánh một thực tế là hầu hết các quyết định lựa chọn các thiết kế sản phẩm và thiết kế quá trình sản xuất không phải là các thiết kế có chi phí thấp nhất mà chỉ là các thiết kế mà doanh nghiệp có thể chấp nhận được, nói cách khác, giải pháp mà doanh nghiệp lựa chọn chưa phải là giải pháp tốt nhất, mà chỉ là một giải pháp đáp ứng vừa phải với mục tiêu lợi nhuận mà doanh nghiệp đề ra.

Khi doanh nghiệp đã quyết định đưa sản phẩm thâm nhập vào thị trường thì chi phí mục tiêu xác định ở thời gian đầu của chu kỳ sống không còn ý nghĩa nữa. Ở các giai đoạn sau này mục tiêu của doanh nghiệp là phải thực hiện một quá trình sản xuất theo một cách thức có hiệu quả nhất.

+ Các giai đoạn tiếp theo (giai đoạn triển khai - bắt đầu sản xuất sản phẩm, giai đoạn tăng trưởng – thay đổi nhỏ về sản phẩm và quá trình sản xuất) doanh nghiệp phải liên tục cải thiện chi phí thực tế sản xuất sản phẩm của mình và do đó phương pháp kế

toán chi phí hợp lý là phương pháp chi phí Kaizen (Kaizen costing - KC). Phương pháp này 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 các quá trình sản xuất, kỹ thuật, hỗ trợ quy trình kinh doanh và quản lý. Kaizen đề cập đến hoạt động cải tiến liên tục tất cả các chức năng, liên quan đến tất cả nhân viên từ giám đốc điều hành cho đến công nhân. Bằng cách cải thiện các hoạt động tiêu chuẩn hóa quá trình, Kaizen nhằm loại bỏ lãng phí.

Phương pháp chi phí Kaizen tập trung mọi nỗ lực của doanh nghiệp vào việc giảm thiểu chi phí. Nếu phương pháp chi phí mục tiêu có mục đích cần hướng tới là đáp ứng các yêu cầu của khách hàng thì phương pháp chi phí Kaizen có mục tiêu cần hướng tới là đáp ứng các yêu cầu về lợi nhuận của từng kỳ kinh doanh do các nhà quản trị đặt ra. Để làm được điều này, doanh nghiệp phải thường xuyên hoàn thiện quá trình sản xuất và thiết kế sản phẩm. Doanh nghiệp phải thường xuyên đặt ra các mục tiêu cắt giảm chi phí bằng các biện pháp như nâng cao năng lực hoạt động của máy móc thiết bị, tăng cường đào tạo cho công nhân viên và có các biện pháp khuyến khích công nhân viên thực hiện các thay đổi hàng ngày, loại bỏ các hoạt động không có tác dụng trong sản xuất. Như vậy, phương pháp chi phí Kaizen là phương pháp tập trung vào toàn bộ quá trình sản xuất chứ không phải chỉ tập trung vào sản phẩm.

+ Giai đoạn bão hòa và suy thoái, sau những nỗ lực cắt giảm chi phí ở các giai đoạn trước, với quá trình sản xuất đã được cải tiến liên tục, chi phí sản phẩm có thể đạt đến mức thấp nhất. Trong giai đoạn này, phương pháp kế toán chi phí thích hợp là phương pháp chi phí tiêu chuẩn (Standard costing). Chi phí tiêu chuẩn được xác định dựa trên cơ sở kinh nghiệm với quá trình sản xuất ở các giai đoạn trước, thiết kế của quá trình sản xuất và nhân sự hiện tại của doanh nghiệp. Với các chi phí tiêu chuẩn đã được xác định một cách hợp lý, công tác kế toán chi phí thực tế cũng như việc lập dự toán chi phí sản xuất sản phẩm sẽ được thực hiện một cách đơn giản hơn. Bên cạnh đó, việc so sánh giữa chi phí thực tế và chi phí tiêu chuẩn là một phương pháp hiệu quả để kiểm soát quá trình hoạt động thực tế trong doanh nghiệp.

Sau khi lập dự toán chi phí, kiểm soát quá trình phát sinh chi phí thực tế, kế toán quản trị chi phí sẽ tiến hành phân tích chi phí để ra các quyết định kinh doanh

được thực hiện một cách linh hoạt tùy theo từng tình huống cụ thể nảy sinh trong thực tiễn hoạt động kinh doanh.

#### **1.3.3.4. Tổ chức phân tích thông tin chi phí để ra quyết định trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ**

##### **\* Tổ chức phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ**

Nghiên cứu, phân tích mối quan hệ chi phí – khối lượng - lợi nhuận (phân tích mối quan hệ CVP) là một biện pháp hữu ích giúp các nhà quản trị doanh nghiệp hiểu được mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng và lợi nhuận. Phân tích CVP tập trung vào giải thích lợi nhuận của doanh nghiệp bị ảnh hưởng bởi các yếu tố: giá bán, doanh số bán hàng, chi phí biến đổi trên một đơn vị, tổng chi phí cố định, cơ cấu các sản phẩm, dịch vụ được bán như thế nào. Từ đó, các nhà quản trị sẽ lựa chọn các quyết định về sản lượng sản phẩm cần sản xuất và tiêu thụ, lựa chọn dây chuyền sản xuất, định giá bán sản phẩm, sử dụng có hiệu quả các nguồn lực hiện có....

Một trong những nội dung của phân tích CVP là làm rõ các chỉ tiêu như lợi nhuận gộp, lợi nhuận gộp đơn vị, tỷ lệ lợi nhuận gộp, cơ cấu chi phí, đòn bẩy kinh doanh....

+ Lợi nhuận gộp:

$$\text{Lợi nhuận gộp} = \text{Doanh thu} - \text{Biến phí} \quad (1.13)$$

Chỉ tiêu này phản ánh phần chênh lệch của giá bán sản phẩm, dịch vụ chưa có thuế và chi phí biến đổi cho sản phẩm, dịch vụ đó.

+ Tỷ lệ lợi nhuận gộp là mối quan hệ giữa tổng mức lợi nhuận gộp với tổng doanh thu.

Tỷ lệ lợi nhuận gộp cho biết khi doanh nghiệp thu được 100 đồng doanh thu tiêu thụ thì trong đó có bao nhiêu đồng thuộc về lợi nhuận gộp, bao nhiêu đồng thuộc về biến phí. Trong trường hợp các sản phẩm, dịch vụ có mức tăng doanh thu như nhau, sản phẩm, dịch vụ 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 lợi nhuận gộp cao để thu được lợi nhuận cao.

Trong trường hợp doanh nghiệp sản xuất và cung cấp nhiều sản phẩm, dịch vụ 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, cung cấp dịch vụ đồng chất). Sản phẩm, dịch vụ đồng chất là những sản phẩm, dịch vụ cùng tiêu hao một khoản chi phí như nhau và cùng có công dụng tương đương, nhưng chỉ khác nhau về kích cỡ, khối lượng và một số chỉ tiêu khác.

$$\frac{\text{Lợi nhuận gộp bình quân đơn vị sản phẩm, dịch vụ}}{\text{Lợi nhuận gộp}} = \frac{\text{Tổng lợi nhuận gộp}}{\text{Tổng số lượng sản phẩm tiêu thụ, dịch vụ cung cấp}} \quad (1.14)$$

Tỷ lệ lợi nhuận gộp bình quân được xác định theo công thức

$$\frac{\text{Tỷ lệ lợi nhuận gộp bình quân}}{\text{Lợi nhuận gộp}} = \frac{\text{Tổng lợi nhuận gộp}}{\text{Tổng doanh thu}} \quad (1.15)$$

+ Đòn bẩy kinh doanh là tỷ số giữa tổng lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh (HĐKD) với tốc độ tăng (giảm) của doanh thu. Đòn bẩy kinh doanh cho thấy, trong điều kiện bình thường, khi có 1% thay đổi trong doanh thu thì lợi nhuận sẽ thay đổi bao nhiêu %.

$$\frac{\text{Độ lớn đòn bẩy kinh doanh}}{\text{Lợi nhuận thuần HĐKD}} = \frac{\% (+-) \text{ Lợi nhuận thuần HĐKD}}{\% (+-) \text{ Doanh thu tiêu thụ}} \quad (1.16)$$

Hoặc:

$$\frac{\text{Độ lớn đòn bẩy kinh doanh}}{\text{Lợi nhuận thuần HĐKD}} = \frac{\text{Tổng lợi nhuận gộp}}{\text{Tổng lợi nhuận thuần HĐKD}} \quad (1.17)$$

+ Cơ cấu chi phí: Là mối quan hệ giữa tổng biến phí và tổng định phí hoặc tổng biến phí so với tổng chi phí hay tổng định phí so với tổng chi phí trong doanh nghiệp.

Khi phân tích mối quan hệ CVP, chúng ta còn tiến hành phân tích điểm hòa vốn. Thông qua việc phân tích điểm hoà vốn cho ta xác định được số lượng sản phẩm tiêu thụ và thời gian để đạt được mức doanh thu đủ để bù đắp các chi phí đã bỏ ra.

Điểm hoà vốn là điểm mà tại đó doanh thu vừa đủ để bù đắp hết chi phí hoạt động kinh doanh đã bỏ ra trong điều kiện giá bán sản phẩm dự kiến hoặc giá được thị trường chấp nhận.

$$\frac{\text{Sản lượng hoà vốn}}{\text{Định phí}} = \frac{\text{Định phí}}{\text{Lợi nhuận gộp đơn vị}} \quad (1.18)$$

$$\frac{\text{Doanh thu hoà vốn}}{\text{Doanh thu}} = \frac{\text{Định phí}}{\text{Tỷ lệ lợi nhuận góp}} \quad (1.19)$$

$$\frac{\text{Sản lượng cần thiết để đạt lợi nhuận kế hoạch}}{\text{Sản lượng}} = \frac{\text{Lợi nhuận kế hoạch} + \text{Định phí}}{\text{Lợi nhuận góp đơn vị}} \quad (1.20)$$

$$\frac{\text{Doanh thu cần thiết để đạt lợi nhuận kế hoạch}}{\text{Doanh thu}} = \frac{\text{Lợi nhuận kế hoạch} + \text{Định phí}}{\text{Tỷ lệ lợi nhuận góp}} \quad (1.21)$$

$$\text{Doanh thu an toàn} = \text{Doanh thu thực tế} - \text{Doanh thu hoà vốn}$$

Điểm hoà vốn cho ta thấy ranh giới của mức doanh thu tạo ra lợi nhuận với mức doanh thu không tạo ra lợi nhuận và bị lỗ. Căn cứ vào các chỉ tiêu xác định điểm hoà vốn, kết hợp với lợi nhuận mà doanh nghiệp mong muốn, ta có thể xác định được lượng sản phẩm tiêu thụ hoặc doanh thu cần thiết để đạt lợi nhuận đề ra.

Theo sự phân tích trên cho thấy lợi nhuận của doanh nghiệp chịu sự tác động của nhiều yếu tố có mối quan hệ mật thiết với nhau, từ đó giúp nhà quản trị có quyết định kinh doanh phù hợp để đạt được lợi nhuận như mong muốn.

**\* Tổ chức hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ**

Báo cáo kế toán quản trị chi phí là sản phẩm cuối cùng của quy trình thực hiện công tác kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ, nó là sản phẩm trực tiếp của phương pháp tổng hợp và cân đối trong kế toán quản trị chi phí.

Báo cáo kế toán quản trị chi phí một mặt là sự tổng hợp thông tin trên các tài khoản sử dụng trong kế toán quản trị chi phí, mặt khác là sự chi tiết hoá thông tin thu nhận theo các chỉ tiêu phù hợp với nhu cầu thông tin của các nhà quản trị trong quá trình quản trị doanh nghiệp. Ngoài ra, báo cáo kế toán quản trị chi phí được lập là xuất phát từ nhu cầu thông tin của nhà quản trị trong quá trình quản trị doanh nghiệp. Cho nên, nội dung, kết cấu của báo cáo kế toán quản trị chi phí phải thể hiện được các chỉ tiêu mà nhà quản trị doanh nghiệp yêu cầu phải theo dõi, phân tích, đánh giá. Do đó,

báo cáo kế toán quản trị chi phí nói riêng, cũng như báo cáo kế toán quản trị nói chung, có đặc trưng riêng so với báo cáo kế toán tài chính là tính linh hoạt, tính kịp thời và đa dạng, không phụ thuộc và các nguyên tắc kế toán được thừa nhận rộng rãi hiện nay. Báo cáo kế toán quản trị chi phí giúp cho nhà quản trị doanh nghiệp thấy được những gì đã, đang và sẽ diễn ra trong hoạt động của doanh nghiệp gắn liền với từng bộ phận, từng chức năng nhất định.

Để thực hiện chức năng và phát huy tác dụng của mình, báo cáo kế toán quản trị chi phí phải đáp ứng được những yêu cầu nhất định như: tính thích ứng, tính kịp thời, tính hiệu quả và phải đáng tin cậy.

Tính thích ứng ở đây có nghĩa là báo cáo kế toán quản trị chi phí phải mang tính đặc thù, phù hợp với loại hình kinh doanh, cơ cấu tổ chức quản lý kinh doanh và trình độ quản lý của từng doanh nghiệp. Một doanh nghiệp thực hiện phương thức quản lý trực tuyến thì hệ thống báo cáo kế toán quản trị sẽ đơn giản hơn ở những doanh nghiệp quản lý chức năng. Hoặc một doanh nghiệp có quy mô nhỏ, quy trình công nghệ đơn giản thì báo cáo kế toán quản trị cũng đơn giản hơn những doanh nghiệp có quy mô lớn, quy trình công nghệ phức tạp. Ngay trong doanh nghiệp, quá trình sản xuất kinh doanh cũng có sự biến đổi nhất định qua mỗi giai đoạn, do đó, báo cáo kế toán quản trị chi phí cũng phải có biến đổi để thích ứng với sự biến đổi của doanh nghiệp trong từng giai đoạn, đảm bảo yêu cầu cung cấp thông tin cho nhà quản trị doanh nghiệp.

Hơn nữa, trong quá trình quản trị kinh doanh, nhà quản trị phải có thông tin thường xuyên để ra quyết định quản lý có hiệu quả. Thông tin từ báo cáo kế toán quản trị chi phí sẽ trở nên vô tác dụng nếu thiếu tính kịp thời. Chẳng hạn, nhà quản trị đang cần thông tin về nguyên vật liệu phục vụ sản xuất sản phẩm để có kế hoạch thu mua, dự trữ trong tháng nhưng kế toán quản trị chi phí chưa cung cấp ngay được mà cuối tháng mới có thông tin này từ đó gây ra tình trạng hoặc thiếu hoặc thừa nguyên vật liệu cho quá trình sản xuất. Đáp ứng yêu cầu kịp thời trong công tác lập báo cáo kế toán quản trị chi phí, kế toán quản trị chi phí phải tổ chức ghi chép khoa học và luôn ở trạng thái sẵn sàng lập báo cáo.

Bên cạnh đó, báo cáo kế toán quản trị chi phí phải đáp ứng được yêu cầu hiệu quả, có nghĩa là phải cung cấp đầy đủ, kịp thời những thông tin cần thiết cho nhà quản trị với chi phí cho công tác kế toán quản trị chi phí là thấp nhất. Để thực hiện được yêu cầu này, cũng như công tác kế toán nói chung, công tác kế toán quản trị chi phí phải

được tổ chức khoa học, gọn nhẹ, tránh sự trùng lặp trong việc thu nhận thông tin và phải kết hợp chặt chẽ với công tác kế toán tài chính.

Ngoài ra, thông tin của báo cáo kế toán quản trị chi phí là thông tin thực hiện, cho nên mức độ chính xác của thông tin phản ánh trên báo cáo sẽ ảnh hưởng đến hiệu quả các quyết định của nhà quản trị. Chính vì vậy, thông tin của báo cáo kế toán quản trị chi phí phải đáp ứng được yêu cầu đáng tin cậy. Theo đó, số liệu trên báo cáo kế toán quản trị chi phí phải dựa trên cơ sở khách quan, tức là được ghi nhận dựa vào những căn cứ có thể kiểm tra được, không được hoàn toàn dựa vào sự phán đoán của người lập báo cáo. Tuy nhiên, số liệu trên báo cáo kế toán quản trị chi phí không phải chính xác tuyệt đối mà chỉ cần nó không phản ánh sai bản chất của đối tượng quản trị. Độ chính xác của thông tin trên báo cáo kế toán quản trị chi phí không có giá trị pháp lý đối với góc độ quản lý Nhà nước nhưng nó lại có giá trị pháp lý trong phạm vi doanh nghiệp. Vì vậy, nhân viên lập báo cáo kế toán quản trị chi phí phải chịu trách nhiệm trước các nhà quản trị về độ chính xác của thông tin chi phí trên báo cáo. Chẳng hạn, có hai phương án sản xuất kinh doanh, phương án A hiệu quả hơn nhưng do có sự nhầm lẫn trong tính toán, nhân viên kế toán quản trị đã đưa ra phương án B là phương án hiệu quả hơn, nhà quản trị quyết định lựa chọn phương án B, do đó dẫn đến việc sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp kém hiệu quả hơn. Như vậy, thông tin trên báo cáo kế toán quản trị đòi hỏi phải có độ chính xác nhất định.

Việc xây dựng báo cáo kế toán quản trị chi phí có thể căn cứ vào chức năng của kế toán quản trị chi phí, hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí bao gồm các loại sau: Báo cáo phục vụ chức năng hoạch định của nhà quản trị; báo cáo đánh giá tình hình thực hiện tiêu chuẩn kiểm soát; báo cáo có tính chất định hướng. Nếu lập báo cáo kế toán quản trị chi phí theo phạm vi lập báo cáo, báo cáo kế toán quản trị gồm báo cáo bộ phận (báo cáo chi tiết) và báo cáo tổng hợp. Còn lập theo kỳ báo cáo thì báo cáo kế toán quản trị chi phí có thể lập định kỳ hoặc đột xuất.

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 liên quan đến việc tổng hợp, đánh giá và ra quyết định sản xuất kinh doanh. Thông qua các báo cáo kế toán quản trị chi phí nhà quản trị nắm được thông tin về tình hình sản xuất cũng như sử dụng các nguồn lực từ đó có kế hoạch điều chỉnh phù hợp.

Báo cáo kế toán trách nhiệm chi phí là một báo cáo kế toán quản trị chi phí xác định quyền và nghĩa vụ của nhà quản trị.

Kế toán trách nhiệm được hiểu là một hệ thống thu thập và báo cáo các thông tin về doanh thu, chi phí theo nhóm trách nhiệm. Các cấp quản trị sẽ phải chịu trách nhiệm về lĩnh vực hoạt động của mình, của thuộc cấp và tất cả các hoạt động khác thuộc trách nhiệm của họ. Cấu trúc của một tổ chức phát triển khi các mục tiêu, trình độ công nghệ, đội ngũ nhân viên thay đổi. Quá trình này thường diễn ra theo hướng từ quản trị tập trung sang quản trị phân quyền. Một hệ thống kế toán trách nhiệm được thiết kế tốt phải thiết lập được các trung tâm trách nhiệm trong một tổ chức. Trung tâm trách nhiệm được định nghĩa như một đơn vị trong tổ chức có toàn quyền kiểm soát chi phí, doanh thu và nguồn lực đầu tư.

*Trung tâm chi phí:* Là trung tâm trách nhiệm mà đầu vào được lượng hóa bằng tiền còn đầu ra thì không được lượng hóa bằng tiền của tổ chức. Trách nhiệm tài 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 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 chi phí trong doanh nghiệp có thể là các phân xưởng sản xuất, các phòng ban, bộ phận quản lý hành chính.

***\* Tổ chức đánh giá hiệu quả và phân tích thông tin đưa ra quyết định trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ***

*- Tổ chức đánh giá hiệu quả kiểm soát chi phí*

Để đánh giá hiệu quả kiểm soát chi phí thì một công việc trọng tâm là phải phân tích sự biến động của chi phí giữa thực tế với dự toán. Kết quả phân tích sẽ giúp nhà quản trị biết được sự biến động của chi phí thực tế so với dự toán cũng như nguyên nhân của những biến động này, từ đó có biện pháp kiểm soát chi phí.

Phân tích tình hình thực hiện dự toán chi phí trong doanh nghiệp thường bao gồm những nội dung chính sau: phân tích tình hình thực hiện dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, phân tích tình hình thực hiện dự toán chi phí nhân công trực tiếp, phân tích tình hình thực hiện dự toán chi phí sản xuất chung, phân tích tình hình thực hiện dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.

Tùy theo đặc điểm của chi phí là biến phí hay định phí mà có phương pháp phân tích thích hợp.

+ Đối với biến phí: Sự biến động của biến phí được phân tích thành sự biến động của hai nhân tố: biến động về lượng và biến động về giá.

Mô hình tổng quát để phân tích các biến phí là chia các nhân tố ảnh hưởng thành nhân tố lượng và nhân tố giá; sắp xếp các nhân tố theo hướng giảm dần của nhân tố lượng và nhân tố giá. Khi xem xét sự tác động của nhân tố về lượng thì phải cố định nhân tố về giá ở kỳ gốc (kỳ dự toán) khi xem xét sự tác động của nhân tố giá thì phải cố định nhân tố lượng ở kỳ phân tích (kỳ thực hiện).

$$\text{Sự biến động nhân tố lượng: } \Delta Q = (Q_1 \times P_0) - (Q_0 \times P_0) \quad (1.22)$$

$$\text{Hay } \Delta Q = (Q_1 - Q_0) \times P_0 \quad (1.23)$$

Trong đó:  $Q_1$ : lượng thực tế

$Q_0$ : lượng kế hoạch

$P_0$ : giá kế hoạch

$$\text{Sự biến động do nhân tố giá: } \Delta P = (Q_1 \times P_1) - (Q_1 \times P_0) \quad (1.24)$$

$$\Delta P = Q_1 \times (P_1 - P_0) \quad (1.25)$$

Trong đó  $P_1$ : giá thực tế

+ Đối với định phí: với những định phí phát sinh do chịu ảnh hưởng của từ hai nhân tố trở lên và các nhân tố có mối quan hệ tích số hoặc thương số với nhau thì mô hình phân tích tương tự như phân tích biến phí. Với những định phí phát sinh do ảnh hưởng của một nhân tố hoặc do nhiều nhân tố nhưng các nhân tố có quan hệ tổng với nhau thì phải xem xét cụ thể sự biến động của từng nhân tố này để có đánh giá phù hợp.

- *Phân tích thông tin kế toán quản trị chi phí để đưa ra quyết định*

Hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ rất đa dạng và phong phú, do vậy hệ thống thông tin của doanh nghiệp cũng rất đa dạng và phong phú. Tuy nhiên, hệ thống thông tin trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ thường được phân thành các hệ thống thông tin theo từng lĩnh vực, từng chức năng quản trị, nhằm cung cấp thông tin trợ giúp cho quá trình ra quyết định ở mỗi lĩnh vực, mỗi hoạt động. Các thông tin kế toán quản trị chi phí để đưa ra các quyết định bao gồm:

+ Chi phí cơ hội

+ Chi phí chênh lệch

+ Chi phí chìm

....

Thu nhận thông tin kế toán quản trị chi phí thường được tiến hành tại các bộ phận như phân xưởng, cửa hàng, tổ cung cấp dịch vụ ... Thông tin kế toán thường có thông tin quá khứ, hiện tại và thông tin tương lai. Thông tin hiện tại chính là các chỉ tiêu kinh tế, tài chính chi tiết thuộc các bộ phận như hàng tồn kho, chi phí, doanh thu và kết quả đang xảy ra trong hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Những thông tin này đều xuất phát từ nhu cầu của các nhà quản trị các cấp nhằm theo dõi, đánh giá tình hình kinh tế, tài chính của doanh nghiệp. Thông tin tương lai là hệ thống thông tin quan trọng mà các nhà quản trị cần phải dự đoán, phán đoán những hoạt động kinh doanh sắp xảy ra dựa trên những cơ sở khoa học hiện tại và quá khứ. Độ tin cậy của các thông tin tương lai phụ thuộc vào trình độ quản lý của các cấp quản trị và ảnh hưởng đến hiệu quả của hoạt động trong doanh nghiệp.

Phân tích thông tin dựa trên các chỉ tiêu của báo cáo kế toán quản trị, bao gồm:

+ Lợi nhuận gộp

+ Tỷ lệ lợi nhuận gộp

+ Lợi nhuận bộ phận

+ Tỷ lệ lợi nhuận bộ phận

+ Tỷ lệ lợi nhuận so với doanh thu (ROS)

+ Tỷ lệ lợi nhuận so với vốn (ROI)

Mỗi loại thông tin có ảnh hưởng khác nhau đến quyết định của nhà quản trị doanh nghiệp. Việc cung cấp thông tin phù hợp, kịp thời, chính xác là điều kiện để các nhà quản trị có được quyết định đúng đắn trong kinh doanh. Khi thu thập thông tin cần dựa trên hai căn cứ cơ bản là mục đích sử dụng thông tin và điều kiện thu thập thông tin.

Trên cơ sở những thông tin thu nhận được, các chuyên gia kế toán tiến hành so sánh, đối chiếu giữa thực tế với định mức, dự toán, kế hoạch để xác định những nhân tố ảnh hưởng theo các chiều hướng tích cực và tiêu cực từ đó đưa ra các biện pháp nhằm nâng cao hiệu quả của các hoạt động. Mặt khác quá trình phân tích cũng thường sử dụng các công cụ hiện đại để dự đoán những hoạt động kinh doanh có khả năng xảy ra để có các quyết định ứng xử kịp thời.

## **1.4. Đặc điểm tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ**

### **1.4.1. Chi phí vận tải hàng hoá và phân loại chi phí vận tải hàng hoá**

#### *\* Chi phí vận tải hàng hoá*

Vận tải là một ngành sản xuất vật chất đặc biệt, không sản xuất ra những sản phẩm hữu hình, không tạo ra giá trị sử dụng mới cho xã hội. Để quá trình sản xuất vận tải thực hiện được cũng phải có đầy đủ các yếu tố đầu vào: tư liệu lao động, đối tượng lao động và sức lao động. Sự tham gia của các yếu tố sản xuất vào quá trình sản xuất kinh doanh vận tải hình thành nên các yếu tố chi phí tương ứng. Để tăng cường hiệu lực của công tác quản lý, sử dụng thông tin hạch toán chi phí vận tải hàng hoá đường bộ vào giá thành sản phẩm vận tải hàng hoá đường bộ có hiệu quả để từ đó mang lại lợi ích cao nhất trong kinh doanh vận tải thì phải hiểu một cách sâu sắc bản chất của chi phí vận tải hàng hoá đường bộ.

*Chi phí vận tải hàng hoá đường bộ là biểu hiện bằng tiền của toàn bộ hao phí về lao động sống và lao động vật hoá mà doanh nghiệp vận tải hàng hoá đường bộ phải chi ra trong một thời kỳ nhất định để thực hiện quá trình sản xuất kinh doanh tạo ra sản phẩm vận tải hàng hoá.*

Một trong các thông tin mà nhà quản trị doanh nghiệp quan tâm đó là chi phí. Nếu doanh thu không đổi, khi chi phí tăng lên sẽ làm cho lợi nhuận của doanh nghiệp giảm đi, vì vậy các nhà quản trị cần phải kiểm soát được chi phí của doanh nghiệp.

Chi phí trong doanh nghiệp vận tải đường bộ thường được phân loại như sau:

#### *\* Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động*

Theo cách phân loại này, chi phí được chia thành hai dạng cơ bản là chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất.

- Chi phí sản xuất:

+ Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:

Trong doanh nghiệp vận tải hàng hoá đường bộ chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là xăng xe (chiếm tỷ trọng chủ yếu) và dầu nhờn.

+ Chi phí nhân công trực tiếp:

Đối với doanh nghiệp vận tải hàng hoá đường bộ, chi phí nhân công trực tiếp bao gồm tiền lương, các khoản có tính chất như tiền lương và các khoản trích theo tiền



lương của lái xe và phụ xe. Trong các đơn vị bốc xếp, chi phí nhân công trực tiếp là tiền lương và các khoản trích theo tiền lương của công nhân bốc xếp.

+ Chi phí sản xuất chung:

Tại doanh nghiệp vận tải hàng hoá đường bộ, chi phí sản xuất chung bao gồm: chi phí nguyên vật liệu phục vụ cho đội xe, tiền lương và các khoản trích theo tiền lương của nhân viên quản lý đội xe, trạm xe; chi phí khấu hao phương tiện vận tải và các tài sản cố định của đội xe; chi phí sửa chữa tài sản cố định ở đội xe, chi phí sắm lốp; chi phí dịch vụ mua ngoài và các chi phí khác phát sinh ở đội xe.

- Chi phí ngoài sản xuất:

+ Chi phí bán hàng: Là toàn bộ các chi phí phát sinh liên quan đến tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá của doanh nghiệp như chi phí giao dịch, ký kết hợp đồng vận tải, chi phí quảng cáo dịch vụ vận tải ....

+ Chi phí quản lý doanh nghiệp: là toàn bộ các chi phí phát sinh liên quan đến quản lý chung toàn doanh nghiệp như quản lý hành chính, quản lý sản xuất kinh doanh...

Chi phí ngoài sản xuất làm giảm lợi nhuận trong kỳ mà nó phát sinh. Các chi phí này được trình bày trên báo cáo kết quả kinh doanh.

*\* Phân loại chi phí theo yếu tố*

- Chi phí nguyên, nhiên vật liệu: Xăng xe, dầu nhớt, dầu nhớt...

- Chi phí công cụ dụng cụ: Săm xe, lốp xe, ...

- Chi phí tiền lương và các khoản trích theo tiền lương: Tiền lương và các khoản trích theo tiền lương của lái xe, phụ xe. Các khoản khác có tính chất như tiền lương: tiền ăn ca, trợ cấp theo tuyến đường vận chuyển.....

- Chi phí khấu hao TSCĐ: Khấu hao phương tiện vận tải

- Chi phí dịch vụ mua ngoài và chi phí khác bằng tiền: Chi phí điện, nước, điện thoại phục vụ cho hoạt động kinh doanh dịch vụ vận tải.

#### ***1.4.2. Tổ chức hệ thống định mức chi phí và lập dự toán chi phí***

##### ***1.4.2.1. Tổ chức hệ thống định mức chi phí***

*\* Tổ chức định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp*

Trong ngành vận tải đường bộ, chi phí nhiên liệu chiếm tỷ trọng lớn trong giá thành dịch vụ vận tải, vì vậy, các doanh nghiệp vận tải đã xây dựng định mức tiêu hao

nhiên liệu cho từng loại phương tiện vận tải, theo từng tuyến đường xe chạy ... để quản lý chặt chẽ chi phí nhiên liệu. Định mức chi phí nhiên liệu trực tiếp được thực hiện theo công thức:

$$\begin{array}{ccc} \text{Định mức} & & \text{Định mức} & & \text{Định mức} \\ \text{chi phí} & = & \text{tiêu hao} & \times & \text{giá} & (1.26) \\ \text{nhiên liệu} & & \text{nhiên liệu} & & \text{nhiên liệu} \end{array}$$

Định mức nhiên liệu sẽ khác nhau đối với phương tiện khác nhau (phương tiện vận tải mới, phương tiện vận tải cũ, phương tiện có trọng tải lớn, phương tiện có trọng tải nhỏ...) và theo các tuyến đường khác nhau.

Tiêu hao nhiên liệu của các đầu xe tham gia hành trình vận chuyển được tính trên cơ sở định mức tiêu hao nhiên liệu của các loại xe. Mức tiêu hao nhiên liệu ( $Q_{nl}$ ) có thể tính theo các phương pháp sau:

- Theo công thức 3 **K**:

$$Q_{nl} = (\sum L^{l}_{chg} \times K_1) / 100 + (\sum P^{l}_{T.km} \times K_2) / 100 + Z_v \times n \times K \quad (1.27)$$

Trong đó:

- +  $\sum L^{l}_{chg}$ : Tổng quãng đường xe chạy chung quy đổi ra đường loại 1 (đường tiêu chuẩn)
- +  $\sum P^{l}_{T.km}$ : Tổng lượng luân chuyển hàng hoá quy ra đường loại 1.
- +  $K_1$ : Định mức nhiên liệu tính bình quân cho 100 km xe chạy không tải.
- +  $K_2$ : Định mức nhiên liệu bổ xung cho 100 T.km đường loại 1
- +  $K_3$ : Định mức nhiên liệu cho 1 lần quay trở đầu xe.
- +  $Z_v$ : Tổng số vòng xe.
- +  $n$ : Số lần quay trở đầu xe trong 1 vòng.

Theo cách tính này cho ta con số chính xác nhưng yêu cầu số liệu đưa vào tính toán phải hết sức chi tiết. Trong điều kiện khoán cho lái xe không thể xác định rõ số lần quay trở đầu xe, trong trường hợp đó doanh nghiệp có thể áp dụng công thức sau:

$$Q_{nl} = \sum L^{l}_{chg} \times (K_1 + K_2) / 100 + (\sum P^{l}_{T.km} \times K_2) / 100$$

Theo định mức nhiên liệu tổng hợp: (1.28)

$$Q_{nl} = \sum P \times D^{nl}_{1.000Tkm} / 1000 \quad (1.29)$$

$$C_{nl} = Q_{nl} \times D_{nl} \quad (1.30)$$

Trong đó:  $C_{nl}$ : Chi phí nhiên liệu

$D_{nl}$ : Đơn giá nhiên liệu (VND/lít)

Phương pháp này tính toán nhanh nhưng độ chính xác không cao nên được sử dụng để dự toán chi phí và tính mức nhu cầu về nhiên liệu trong năm.

Hệ số tiêu hao được thiết lập cho các tuyến hành trình chạy trên đường tiêu chuẩn. Với các tuyến đường giao thông có chất lượng kém hơn đường tiêu chuẩn, động cơ xe phải làm việc nhiều, do đó tiêu hao nhiên liệu nhiều hơn.

Trong ngành vận tải, ngoài chi phí nhiên liệu chủ yếu là xăng và dầu diezen còn có các loại vật liệu khai thác bao gồm:

- + Chi phí dầu nhờn;
- + Chi phí dầu động cơ;
- + Chi phí dầu phanh;
- + Chi phí dầu chuyên dụng;

Các loại dầu trên cũng rất cần thiết cho phương tiện vận tải trong quá trình hoạt động. Ví dụ, dầu nhờn để bảo dưỡng, duy trì và đảm bảo tính năng kỹ thuật, an toàn của xe như bôi trơn các bộ phận động cơ của xe. Mức tiêu hao của các loại vật liệu khai thác được định mức theo % mức tiêu hao nhiên liệu chính. Đối với xe dầu, tỷ lệ là 4 – 5 %; đối với xe xăng, tỷ lệ là 3 – 4 %.

$$Q_{VLKT} = Q_{NL} \times M_{VLKT} / 100 \quad (1.31)$$

$$C_{VLKT} = Q_{VLKT} \times D_{VLKT} \quad (1.32)$$

*Trong đó:*  $Q_{VLKT}$ : Mức tiêu hao vật liệu khai thác

$M_{VLKT}$ : Tỷ lệ % của vật liệu khai thác

$C_{VLKT}$ : Chi phí vật liệu khai thác

$D_{VLKT}$ : Đơn giá vật liệu khai thác.

*\* Tổ chức định mức chi phí nhân công trực tiếp*

Trong các doanh nghiệp vận tải đường bộ, định mức chi phí nhân công trực tiếp được xây dựng như sau:

Đối với các ngày nghỉ phép, hội họp, nghỉ lễ và những ngày lái xe phải theo xe vào bảo dưỡng thường xuyên ... thì công ty trả lương theo thời gian. Kế toán căn cứ vào hệ số cấp bậc của lái xe, phụ xe và thời gian nghỉ trong tháng để tính và trả lương cho lái xe, phụ xe theo công thức sau:

$$\begin{array}{l} \text{Tiền lương thời gian} \\ \text{phải trả cho lái xe,} \\ \text{phụ xe} \end{array} = \frac{\text{Lương cơ bản}}{\text{Số ngày làm việc trong} \\ \text{tháng theo quy định}} \times \begin{array}{l} \text{Số ngày} \\ \text{hưởng lương} \\ \text{thời gian} \end{array} \quad (1.33)$$

Hình thức trả lương theo sản phẩm (khoán) cho lái xe và phụ xe trong các công ty vận tải thường được xây dựng đơn giá tiền lương tính trên 1.000 đồng doanh thu hoặc theo số Tấn (T.km) vận chuyển. Hình thức này được áp dụng rộng rãi và là hình thức trả lương chủ yếu. Cuối tháng, căn cứ vào doanh thu thực hiện hoặc số tấn (T.km) vận chuyển được của các đội xe, trạm xe, kế toán tính lương cho toàn đội xe (trạm xe) như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Tiền lương sản phẩm} \\ \text{của lái, phụ xe} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Tổng doanh thu} \\ \text{thực hiện} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ \%} \\ \text{tính theo doanh thu} \end{array} \quad (1.34)$$

Hoặc:

$$\begin{aligned} C_{TLLX} &= (C_T \times \sum Q + C_{T.Km} \times \sum P) \times (1 + K_p) \\ &= C_{T.Km}^{TH} \times \sum P \times (1 + K_p) \end{aligned} \quad (1.35)$$

Trong đó:

$C_{TLLX}$ : Chi phí tiền lương trong giá thành

$C_T$ ;  $C_{T.Km}$ : Đơn giá tiền lương của lái xe tính cho 1 Tấn; 1 T.Km

$K_p$ : Hệ số phụ cấp lái xe

$C_{T.Km}^{TH}$ : Đơn giá tiền lương tổng hợp của lái xe tính cho 1 T.Km

Tiền lương của lái xe cũng có thể tính theo tiền lương bình quân:

$$C_{TLLX} = L_{LXBQ} \times N_{LX} \times 12 \quad (1.36)$$

Trong đó:

$L_{LXBQ}$ : Tiền lương bình quân của lái xe

$N_{LX}$ : Tổng số lái xe

Tiền lương của phụ xe có thể tính theo tỷ lệ 70% hoặc 80% tiền lương của lái xe.

Ngoài tiền lương, lái xe và phụ xe còn có thể được hưởng một số khoản phụ cấp khác như phụ cấp ngành nghề, phụ cấp độc hại, phụ cấp khu vực, phụ cấp trách nhiệm, phụ cấp đèo dốc... Bên cạnh đó, còn có thưởng hoàn thành kế hoạch, thưởng theo chất lượng phục vụ ...

Trên cơ sở xây dựng định mức tiền lương, các khoản có tính chất như tiền lương, doanh nghiệp có định mức các khoản trích theo tiền lương. Theo chế độ hiện hành, các khoản trích theo tiền lương gồm BHXH (24%), BHYT (4,5%), KPCĐ (2%), BHTN (2%). Ngoài ra, trong các doanh nghiệp vận tải hàng hoá đường bộ còn có các

loại bảo hiểm khác như: Bảo hiểm phương tiện, bảo hiểm hành lý, hàng hoá trên xe; bảo hiểm tài sản....

*\* Tổ chức định mức chi phí sản xuất chung*

Trong ngành vận tải đường bộ, xây dựng định mức chi phí sản xuất chung gồm:

+ Định mức chi phí trích trước sãm lốp: để tính toán định mức chi phí trích trước sãm lốp doanh nghiệp có thể dùng nhiều phương pháp:

Phương pháp 1: Tính theo nhu cầu về lốp ( $N_{BL}$ ):

$$N_{BL} = (\sum L^I_{chg} / L_{DL}) \times n \quad (1.37)$$

$L_{DL}$ : Định ngạch quãng đường đời lốp

$n$ : Số bộ lốp đồng thời trên xe

Chi phí sãm lốp ( $C_{SL}$ ) được xác định như sau:

$$C_{SL} = N_{BL} \times NG_{BL} \quad (1.38)$$

$NG_{BL}$ : Nguyên giá bộ lốp

Phương pháp 2: Tính theo mức trích trước cho 1km xe chạy:

$$C_{SL}^{1km} = (NG_{BL} / L_{DL}) \times n - (NG_{BL} / L_{Dxe}) \times (n-1) \quad (1.39)$$

Trong đó:

$L_{Dxe}$ : Định ngạch quãng đường đời xe

$$C_{SL} = \sum L^I_{chg} \times C_{SL}^{1km} \quad (1.40)$$

Chi phí sãm lốp bao gồm các khoản chi phí thay thế sãm lốp hư hỏng, sửa chữa, đắp lại lốp, vá lại sãm, bơm lốp, đảo lốp...

+ Chi phí bảo dưỡng và sửa chữa thường xuyên:

Khoản mục chi phí này bao gồm:

Chi phí tiền lương và bảo hiểm cho công nhân làm bảo dưỡng, sửa chữa

Chi phí vật tư, phụ tùng thay thế trong bảo dưỡng, sửa chữa

Chi phí quản lý xưởng...

Chi phí tiền lương và bảo hiểm cho thợ bảo dưỡng, sửa chữa được xác định bằng cách lấy tổng số giờ công nhân (x) đơn giá tiền lương giờ của thợ cộng (+) phụ cấp của thợ.

<i>Chi phí vật tư,</i>	<i>Số</i>	<i>Định mức vật tư</i>	<i>[Tổng quãng</i>	<i>Định mức vật tư sửa chữa</i>
<i>phụ tùng</i>	<i>lần</i>	<i>cho</i>	<i>đường xe</i>	<i>thường xuyên tính</i>
<i>Cho bảo</i>	<i>=</i>	<i>bảo</i>	<i>x</i>	<i>lần bảo +</i>
			<i>x</i>	<i>đường xe x</i>
				<i> bình quân cho 1.000km xe</i>

(1.41)

<i>duỡng</i>	<i>duỡng</i>	<i>duỡng</i>	<i>chạy</i>	<i>chạy</i>
<i>s/chữa</i>	<i>cấp i</i>	<i>cấp i</i>	<i>quy đổi</i>	<hr/> <i>1.000 J</i>

Chi phí quản lý phân xưởng thường được tính theo tỷ lệ % của chi phí tiền lương thợ và vật tư, phụ tùng cho bảo dưỡng sửa chữa, thông thường tỷ lệ này chiếm khoảng 20% đến 30%.

Định mức chi phí bảo dưỡng sửa chữa có thể tính riêng cho từng cấp bảo dưỡng kỹ thuật và sửa chữa thường xuyên, cũng có thể tính chung cho tất cả các cấp bảo dưỡng và sửa chữa.

+ Khấu hao phương tiện vận tải: Các doanh nghiệp kinh doanh vận tải hàng hoá đường bộ đã tính khấu hao TSCĐ theo đầu xe. Có thể tính theo phương pháp đường thẳng hoặc tính theo mức độ sử dụng căn cứ vào quy định của Nhà nước được thể hiện trong Quyết định số 203/2009/QĐ – BTC ngày 12 tháng 12 năm 2003 về ban hành chế độ quản lý sử dụng và trích khấu hao TSCĐ. Số khấu hao được tính trên nguyên giá bao gồm cả bộ sãm lớp ban đầu.

+ Các loại phí, lệ phí cầu, phà, đường....

\* Định mức chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp thực hiện tương tự như định mức chi phí sản xuất chung.

#### *1.4.2.2. Tổ chức lập dự toán chi phí*

Sau khi có các định mức chi phí, kế toán tiến hành lập các dự toán chi phí.

- Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Trong doanh nghiệp vận tải đường bộ, lập dự toán chi phí nhiên liệu trực tiếp thực chất là việc lập dự toán tình hình cung ứng nhiên liệu cho quá trình sản xuất dịch vụ vận tải, từ đó xác định được các khoản chi cho thực hiện kế hoạch sản xuất. Căn cứ vào định mức chi phí nhiên liệu trực tiếp cho sản xuất dịch vụ vận tải để xác định giá trị nhiên liệu cần cung ứng trong kỳ.

- Dự toán chi phí nhân công trực tiếp: Cũng xuất phát từ kế hoạch sản xuất, nhu cầu lao động trực tiếp và định mức chi phí nhân công trực tiếp để lập dự toán chi phí nhân công trực tiếp.

- Dự toán chi phí sản xuất chung: Trên cơ sở định mức chi phí sản xuất chung, doanh nghiệp vận tải đường bộ lập dự toán chi phí sản xuất chung.

### **1.5. Tổ chức kế toán quản trị chi phí của một số nước phát triển và bài học kinh nghiệm cho các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ ở Việt Nam**

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

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

Mỹ là một trong những nước có nền kinh tế thị trường phát triển hàng đầu thế giới. So với các quốc gia khác, hệ thống kế toán nói chung và kế toán quản trị nói riêng của Mỹ cũng rất phát triển cả về mặt lý luận và thực tiễn. Đặc trưng cơ bản của hệ thống kế toán Mỹ đó là:

- Kết hợp giữa kế toán tài chính với kế toán quản trị chi phí trong cùng một bộ máy.

- Kế toán tài chính và kế toán quản trị chi phí sử dụng cùng một hệ thống tài khoản kế toán. Trong đó, kế toán tài chính đã sử dụng các tài khoản tổng hợp để từ đó lập báo cáo tài chính, kế toán quản trị sử dụng kế toán chi tiết và lập các báo cáo bộ phận đồng thời sử dụng các phương pháp khác để thu nhận và xử lý thông tin phục vụ cho quá trình ra quyết định trong kinh doanh.

Chính phủ Mỹ không quy định hệ thống tài khoản thống nhất cho các doanh nghiệp. Doanh nghiệp được chủ động mở tài khoản, sắp xếp tài khoản. Tùy theo yêu cầu quản trị của doanh nghiệp, doanh nghiệp có thể mở các tài khoản chi tiết để thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin.

Theo mô hình kế toán quản trị chi phí của Mỹ, kế toán quản trị chi phí có chức năng:

- Cung cấp thông tin cho việc kiểm tra, kiểm soát chi phí phục vụ cho việc lập các báo cáo điều hành hoạt động ở các bộ phận sản xuất, báo cáo về các chi phí phát sinh khác như tiền thuê phân xưởng, chi phí giờ công thực tế của từng bộ phận, từ đó phân tích số liệu để lập kế hoạch ngắn hạn và dài hạn.

- Quan tâm đến việc phân tích mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng - lợi nhuận, phân tích báo cáo bộ phận và áp dụng phương pháp tính lãi theo biến phí cũng như kế hoạch linh động, phân tích chi phí chung, từ đó có thể tính được giá phí, tác động lên giá phí và cung cấp thông tin phục vụ cho quá trình ra các quyết định trong quản lý.

Để phục vụ nhu cầu quản lý doanh nghiệp, chi phí trong kế toán quản trị Mỹ được phân loại theo nhiều tiêu thức khác nhau.

Thứ nhất, chi phí được phân loại thành chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất.

- + Chi phí sản xuất bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

- + Chi phí ngoài sản xuất gồm chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.

Thứ hai, chi phí được phân loại thành chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ.

+ Chi phí sản phẩm bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Các chi phí này cuối kỳ được kết chuyển vào Tài khoản Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang để tính giá thành sản phẩm, từ đó hình thành nên giá vốn hàng bán.

+ Chi phí thời kỳ bao gồm giá vốn hàng bán, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.

Như vậy thông tin do kế toán quản trị chi phí của Mỹ cung cấp phục vụ cho các quyết định quản trị, đề cao tính hữu ích của thông tin cho các quyết định quản trị hơn là xác lập một hệ thống thông tin toàn diện cho yêu cầu quản trị, do đó kế toán quản trị chi phí nổi lên hàng đầu với các mô hình, phương pháp kỹ thuật định lượng thông tin.

Với mô hình kết hợp kế toán quản trị với kế toán tài chính cho ta thấy bộ máy kế toán trong doanh nghiệp không bị xáo trộn, bảo đảm tiết kiệm thời gian và chi phí trong việc thu nhận và xử lý, cung cấp thông tin phù hợp. Các doanh nghiệp Mỹ áp dụng hệ thống xác định chi phí và tính giá thành gồm giá thành thực tế, giá thành định mức (giá thành theo tiêu chí tiêu chuẩn) và giá thành kết hợp giữa chi phí thực tế và chi phí định mức. Việc tổ chức hạch toán chi phí và giá thành rất linh hoạt, tùy điều kiện cụ thể, kế toán doanh nghiệp có thể áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên hoặc phương pháp kiểm kê định kỳ.

#### ***\* Tổ chức kế toán quản trị chi phí của Pháp***

- Cộng hòa Pháp là một nước Tây Âu có nền kinh tế phát triển từ lâu đời, mô hình kế toán Pháp dung hòa các nhu cầu thông tin về quan hệ bên trong và bên ngoài làm dễ dàng nhu cầu thuế. Hệ thống kế toán Cộng hòa Pháp bao gồm kế toán tổng quát (kế toán tài chính) và kế toán phân tích (kế toán quản trị). Như vậy, theo mô hình của Pháp, kế toán tài chính và kế toán quản trị được tách rời nhau, độc lập tương đối. Đặc trưng cơ bản của mô hình kế toán Pháp là mô hình kế toán “tĩnh” đối với kế toán tài chính và mô hình kế toán “động” đối với kế toán quản trị. Kế toán quản trị được tổ chức thành bộ máy riêng (phòng kế toán quản trị hoặc bộ phận kế toán quản trị tùy theo quy mô của doanh nghiệp).

- Kế toán quản trị sử dụng hệ thống tài khoản kế toán riêng. Tài khoản sử dụng trong kế toán quản trị là tài khoản loại 9 (từ 90 đến 98), các nghiệp vụ kinh tế được phản ánh vào tài khoản loại 9 theo những tiêu chuẩn riêng, nhằm phản ánh chi phí, thu nhập và kết quả của từng hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp



theo từng loại sản phẩm, dịch vụ. Bên cạnh đó, kế toán quản trị của Cộng hòa Pháp cũng sử dụng hệ thống sổ kế toán và báo cáo kế toán riêng tách rời với kế toán tài chính.

Đối với Pháp, kế toán quản trị là công cụ để các nhà quản lý doanh nghiệp kiểm soát một cách có hiệu quả tình hình hoạt động của doanh nghiệp. Công việc của kế toán quản trị trong doanh nghiệp nhằm đạt được các mục tiêu sau:

- + Xác định chi phí của các trung tâm phân tích để tập hợp chi phí.
- + Xác định các loại giá phí, giá thành
- + Thiết lập các khoản dự toán chi phí và kết quả của từng trung tâm phân tích.
- + Cung cấp các yếu tố cơ bản cho việc đưa ra các quyết định quản lý.
- + Điều phối và hoà giải giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị về chi phí, thu nhập và kết quả cuối cùng.

Theo mô hình tổ chức kế toán của Pháp, chi phí cũng được phân loại theo nhiều tiêu thức để phục vụ cho yêu cầu quản trị doanh nghiệp.

Thứ nhất, chi phí theo chức năng: Các chi phí trong kế toán tài chính được phân loại theo bản chất kinh tế hay còn gọi là chi phí thông thường. Việc phân loại này có tính chất tổng quát mà chưa cung cấp thông tin đầy đủ để tính toán các loại giá phí trong kế toán quản trị. Vì vậy, các chi phí của kế toán tài chính khi chuyển sang kế toán quản trị phải tái hiện chi phí theo chức năng, tùy theo đặc tính riêng của từng doanh nghiệp có các chức năng sau:

+ Chức năng quản trị hành chính: thực hiện các đường lối lãnh đạo cho toàn doanh nghiệp, xác định các chính sách thương mại, kỹ thuật, nhân sự, sắp đặt, tổ chức cơ cấu điều hành, định hướng và kiểm tra toàn bộ hoạt động của doanh nghiệp.

+ Chức năng tài chính: huy động vốn, quản lý các bất động sản tài chính, quản lý vốn thường xuyên của doanh nghiệp.

+ Chức năng quản lý máy móc, thiết bị, nhà xưởng: lên kế hoạch mua sắm, xây dựng mới....

+ Chức năng cung ứng vật tư (tiếp liệu): thực hiện việc mua vật liệu, hàng hoá, kiểm kê.

+ Chức năng sản xuất và chức năng phân phối (bán hàng).

Chi phí được tái hiện ở kế toán tài chính bằng tổng chi phí theo các chức năng ở kế toán quản trị.

Thứ hai, chi phí được phân loại thành chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp

+ Chi phí trực tiếp là các chi phí có liên quan trực tiếp đến việc sản xuất, chế tạo sản phẩm, công việc, lao vụ khi phát sinh có thể kết chuyển trực tiếp vào giá phí của các đối tượng hoặc đưa vào giá thành.

+ Chi phí gián tiếp là các chi phí liên quan đến nhiều đối tượng mà khi phát sinh không thể tập hợp trực tiếp được. Chi phí gián tiếp được phân chia lần đầu vào các trung tâm chính và trung tâm phụ, phân chia lần hai các chi phí ở trung tâm phụ phân bổ cho các trung tâm chính.

Các trung tâm chính bao gồm: trung tâm tiếp liệu, trung tâm sản xuất, trung tâm phân phối và các trung tâm hoạt động không chuyên nghiệp như vận tải, sản xuất phụ...

Các trung tâm phụ là các trung tâm phục vụ cho các trung tâm chính như trung tâm hành chính quản trị, trung tâm quản lý nhân viên, trung tâm quản lý dụng cụ, trung tâm tài chính...

Thứ ba, chi phí được phân loại thành chi phí phân bổ, chi phí không phân bổ và chi phí bổ sung.

Chi phí thực tế đã ghi trong kế toán tài chính khi chuyển sang kế toán quản trị sẽ có số được đưa vào gọi là chi phí được phân bổ, những chi phí không được đưa vào gọi là chi phí không được phân bổ.

+ Chi phí được phân bổ là những chi phí thực tế mà doanh nghiệp đã chi trả như chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, tiền lương phải trả công nhân trực tiếp sản xuất, chi phí khấu hao tài sản cố định...

+ Chi phí không được phân bổ như chi phí thành lập doanh nghiệp, các khoản giảm tài sản, các khoản tiền phạt, các khoản nợ vay quá hạn...

+ Chi phí bổ sung là những chi phí không phát sinh ở kế toán tài chính nhưng trong kế toán quản trị phải đề cập đến như tiền lãi tính trên vốn tự có của doanh nghiệp...

Bên cạnh đó, chi phí trong hệ thống kế toán Pháp cũng được phân loại thành chi phí cố định và chi phí biến đổi...

Như vậy, theo mô hình kế toán Pháp, việc phân tích chi phí theo chức năng hình thành nên các trung tâm chi phí như trung tâm chi phí chính, trung tâm chi phí phụ để tập hợp chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp nhằm xác định các loại giá phí và giá thành.

**\* Tổ chức kế toán quản trị chi phí của các nước đang phát triển Châu Á**

Tại Sing-ga-po, kế toán quản trị chi phí đang có sự phát triển cả về lý luận và thực tiễn. Việc sử dụng dự toán như là một công cụ kiểm soát chi phí và đánh giá hoạt động khá phổ biến ở nước này. Theo kết quả điều tra năm 1996 đến năm 2002, tỷ lệ các doanh nghiệp sử dụng dự toán tại Sing-ga-po là 97% [71]. Bên cạnh đó, phương pháp chi phí tiêu chuẩn cũng được các doanh nghiệp Sing-ga-po sử dụng khá phổ biến chiếm khoảng 56% [71], phương pháp chi phí tiêu chuẩn được các doanh nghiệp Sing-ga-po sử dụng để xác định giá phí sản phẩm, lập dự toán, kiểm soát chi phí và đánh giá hoạt động. Ngoài hai phương pháp trên, các doanh nghiệp Sing-ga-po còn sử dụng phương pháp phân tích chi phí - khối lượng - lợi nhuận. Mặc dù phương pháp này có nhiều hạn chế và các nhà quản trị cho rằng ít có ích trong thực tế, cũng theo kết quả điều tra, số doanh nghiệp sử dụng phương pháp này là 66%. Các doanh nghiệp ở nước này cũng sử dụng chỉ tiêu ROI để đánh giá hiệu quả quản lý (56%). Theo kết quả điều tra có thể thấy, phương pháp ABC được áp dụng ít nhất tại nước này, chỉ có 13%, mặc dù phương pháp này là phương pháp hiện đại, các doanh nghiệp sử dụng phương pháp này với mục đích xác định các nguồn hoạt động phát sinh chi phí.

Một số quốc gia khác như Ma-lai-xi-a và Ấn độ, kế toán quản trị chi phí cũng được tổ chức tương tự như Sing-ga-po.

Từ nghiên cứu kinh nghiệm tổ chức kế toán quản trị chi phí ở các nước trên thế giới cho ta thấy, mặc dù các lý thuyết về kế toán quản trị chi phí có những bước phát triển rất lớn nhưng việc áp dụng các lý thuyết đó vào thực tế ở các nước rất đa dạng. Các lý thuyết cổ điển và hiện đại hiện đều song song tồn tại ở các nước. Việc áp dụng các lý thuyết kế toán quản trị phụ thuộc nhiều vào môi trường kinh doanh, điều kiện kinh tế và trình độ của nhân viên kế toán. Hiện nay, kế toán quản trị trên thế giới nổi lên hai khuynh hướng đặc trưng:

Khuynh hướng cung cấp thông tin hữu ích cho quyết định quản lý ở những nước đề cao vai trò cá nhân và ít có sự can thiệp gián tiếp của Nhà nước.

Khuynh hướng cung cấp thông tin tăng cường kiểm soát, kiểm soát nội bộ, kiểm soát định hướng ở những nước đề cao tính an toàn, tính tập thể và thường có sự can thiệp trực tiếp của Nhà nước bằng luật pháp.

Tuy hai khuynh hướng có sự khác biệt nhất định song nội dung cơ bản của kế toán quản trị chi phí là thiết lập thông tin để hoạch định, kiểm soát tài chính, thông tin để giảm những tổn thất nguồn lực kinh tế trong hoạt động sản xuất kinh doanh và thông tin để sử dụng hiệu quả nguồn lực kinh tế trong quy trình tạo ra giá trị.

Với những nước đề cao vai trò quản lý doanh nghiệp, ít có sự can thiệp gián tiếp của Nhà nước, kế toán quản trị được tổ chức thành bộ phận thuộc ban giám đốc. Các nước đề cao tính an toàn, tập thể... kế toán quản trị được xây dựng thành bộ phận kế toán.

### ***1.5.2. Bài học kinh nghiệm tổ chức kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ ở Việt Nam***

Kế toán quản trị chi phí, về nguyên tắc phải được xây dựng phù hợp với quy trình hoạt động, nguyên lý vận hành quy trình hoạt động, mô hình tổ chức quản lý hoạt động, phương thức quản lý hoạt động của mỗi doanh nghiệp, mỗi quốc gia.

Ở nước ta, trong giai đoạn nền kinh tế được quản lý theo cơ chế kế hoạch hoá tập trung, doanh nghiệp phải tuân theo một cách nghiêm ngặt các chỉ tiêu kế hoạch mà Nhà nước giao xuống, việc đánh giá hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp được thể hiện qua việc đánh giá hoàn thành các chỉ tiêu kế hoạch Nhà nước giao. Chính vì vậy, thông tin hạch toán kế toán trong thời kỳ này giữa Nhà nước và doanh nghiệp thống nhất với nhau, vì vậy kế toán quản trị chưa xuất hiện.

Khi nền kinh tế nước ta chuyển sang cơ chế thị trường có sự quản lý của Nhà nước theo định hướng xã hội chủ nghĩa thì các cơ quan Nhà nước thực hiện chức năng quản lý Nhà nước về mặt kinh tế không can thiệp vào chức năng quản trị kinh doanh ở các doanh nghiệp. Đây là điều kiện tiên đề để phân hệ kế toán quản trị trong các doanh nghiệp ra đời và phát triển.

Thực tế cho thấy, kế toán quản trị chi phí được hình thành và phát triển ở Việt nam khoảng gần 20 năm nay và chính thức được thừa nhận trong Luật Kế toán Quốc hội thông qua ngày 17/6/2003. Việc ban hành Thông tư số 53/2006/TT-BTC của Bộ tài chính ngày 12/6/2006 về việc hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp mang tính chất định hướng ban đầu cho việc thực hiện kế toán quản trị trong các doanh nghiệp Việt Nam. Tuy nhiên, việc tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp nói chung và doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ hiện nay còn rất nhiều hạn chế. Hầu hết các doanh nhân còn nhầm lẫn kế toán quản trị chi phí với kế toán chi phí. Mặc dù đều nhằm mục đích thông tin cho các nhà quản trị nhưng có sự khác nhau về mục đích và phạm vi giữa hai loại kế toán này. Mục đích của kế toán chi phí là xác định giá thành, trong khi đó kế toán quản trị chi phí lại căn cứ vào giá thành để có quyết định sản xuất hay không, có chấp nhận đơn đặt hàng không. Kế toán quản trị chi phí ở nước ta hiện nay, nhìn chung chưa được quan tâm đầy đủ tương xứng với vị trí và vai trò của nó trong quản trị doanh nghiệp.

Trong điều kiện nền kinh tế mở cửa, hội nhập với nền kinh tế khu vực và thế giới, nếu chỉ bằng kinh nghiệm manh tính định tính của mình thì các nhà quản trị khó có thể kiểm soát và đánh giá được chính xác các hoạt động của từng bộ phận trong doanh nghiệp. Để góp phần tăng tính cạnh tranh của doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ Việt Nam với các doanh nghiệp nước ngoài, các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ Việt Nam cần phải nghĩ đến chiến lược phát triển lâu dài, cần phải tổ chức tốt kế toán quản trị nói chung và kế toán quản trị chi phí nói riêng để nâng cao hiệu quả quản trị doanh nghiệp.

Tuy nhiên, việc tổ chức theo mô hình nào để mang lại hiệu quả cao nhất là câu hỏi cho tất cả các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ Việt Nam.

Trước hết, về tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí, các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ Việt Nam nên tổ chức theo mô hình kết hợp kế toán quản trị với kế toán tài chính trong cùng bộ máy kế toán. Theo mô hình này, các cán bộ kế toán cần được phân công công việc cụ thể. Từ đó, các doanh nghiệp có thể tiết kiệm chi phí và tránh gây xáo trộn cơ cấu tổ chức bộ máy kế toán trong doanh nghiệp, từ đó tiết kiệm được thời gian trong việc thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin, đồng thời đảm bảo thuận lợi cho việc quản lý, kiểm soát của Nhà nước.

Thứ hai, về áp dụng các lý thuyết kế toán quản trị chi phí trong việc tổ chức kế toán quản trị chi phí ở Việt Nam, qua kết quả khảo sát ở các nước có nền kinh tế phát triển trên thế giới, kế toán quản trị chi phí có quá trình phát triển lâu dài cả về mặt lý luận và thực tiễn, việc áp dụng lý thuyết kế toán quản trị chi phí hiện đại (phương pháp ABC, phương pháp chi phí mục tiêu, phương pháp chi phí Kaizen...) vẫn còn hạn chế. Vì vậy, các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ ở Việt Nam, khi tổ chức kế toán quản trị chi phí, trước mắt áp dụng các lý thuyết kế toán quản trị chi phí truyền thống, các lý thuyết này vẫn có ích rất lớn trong việc xây dựng hệ thống thông tin quản trị doanh nghiệp. Khi kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ ở Việt Nam đã trở nên thông dụng và phổ biến, lúc đó các doanh nghiệp có thể từng bước áp dụng các lý thuyết kế toán quản trị chi phí hiện đại.

Đồng thời, qua việc phân tích trên cho ta thấy, ở hầu hết các nước luôn chú trọng đến việc phân tích kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh trong mối quan hệ với chi phí bỏ ra, kết quả này chịu ảnh hưởng của tất cả các bộ phận liên quan không chỉ riêng bộ phận kế toán. Vì vậy, khi có sai sót cần phải tìm hiểu rõ nguyên nhân, chỉ rõ bộ phận chịu trách nhiệm trực tiếp từ đó có hướng giải quyết phù hợp.

Từ đó có thể thấy, các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ ở Việt Nam nói riêng cần cụ thể hoá việc xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí sao cho hiệu quả nhất. Các doanh nghiệp này cần chú trọng xây dựng, củng cố và hoàn thiện hệ thống định mức kinh tế, kỹ thuật và dự toán, hệ thống chỉ tiêu kế hoạch khoa học và hợp lý để phục vụ cho kế toán quản trị trong quá trình xử lý và cung cấp thông tin cho nhà quản trị doanh nghiệp.

## TÓM TẮT CHƯƠNG 1

Kế toán quản trị chi phí là một bộ phận của hệ thống kế toán quản trị nhằm cung cấp các thông tin về chi phí để các nhà quản trị thực hiện chức năng quản trị doanh nghiệp của mình.

Trong chương 1, tác giả đã hệ thống hoá và nâng cao lý luận tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ. Tác giả đã đưa ra quan điểm của mình về khái niệm, bản chất, chức năng và nguyên tắc tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ. Từ đó, tác giả đi vào nghiên cứu nội dung tổ chức kế toán quản trị chi phí cụ thể như tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí, tổ chức thu thập thông tin ban đầu, tổ chức phân tích và xử lý thông tin đưa ra quyết định, với các công việc cụ thể như tổ chức hệ thống chứng từ, tổ chức hệ thống tài khoản, tổ chức hệ thống sổ kế toán, phân loại chi phí, tổ chức xây dựng định mức chi phí và lập dự toán chi phí, tổ chức phân tích chi phí - khối lượng - lợi nhuận, tổ chức phân tích chỉ tiêu và đánh giá hiệu quả hoạt động, tổ chức báo cáo kế toán quản trị chi phí, ....

Trên cơ sở tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ nói chung, tác giả đi vào nghiên cứu đặc điểm tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ qua khâu phân loại chi phí và tổ chức xây dựng định mức chi phí và lập dự toán chi phí.

Cũng trong chương 1, tác giả đã trình bày kinh nghiệm tổ chức kế toán quản trị chi phí của một số nước phát triển như Mỹ, Pháp và một số nước có nền kinh tế tương đồng với Việt Nam, để từ đó xây dựng mô hình tổ chức kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ ở Việt Nam.

## CHƯƠNG 2

# THỰC TRẠNG TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ VẬN TẢI HÀNG HOÁ TRONG CÁC CÔNG TY VẬN TẢI ĐƯỜNG BỘ VIỆT NAM

## 2.1. Tổng quan về các công ty vận tải hàng hoá đường bộ Việt Nam

### 2.1.1. Lịch sử hình thành và phát triển của vận tải hàng hoá đường bộ [55]

Hoà chung cùng hệ thống giao thông vận tải của cả nước, cho đến nay, vận tải đường bộ đã trải qua hơn 65 năm tồn tại và phát triển kể từ ngày Chủ tịch Hồ Chí Minh ký quyết định thành lập Bộ Giao thông công chính (ngày 28/8/1945). Có thể nói, sự hình thành và phát triển của ngành vận tải đường bộ gắn liền với sự hình thành và phát triển của giao thông đường bộ. Giao thông vận tải đường bộ đã đóng vai trò quan trọng trong sự nghiệp bảo vệ và xây dựng Tổ quốc. Nói đến vai trò của ngành giao thông vận tải nói chung và giao thông vận tải đường bộ nói riêng, Hồ Chủ Tịch đã nói: “*Giao thông là mạch máu của tổ chức. Giao thông tốt thì mọi việc dễ dàng, giao thông xấu thì các việc đình trệ*”, chính vì vậy, Đảng và Nhà nước ta luôn luôn quan tâm đến việc xây dựng và phát triển giao thông vận tải nói chung và giao thông vận tải đường bộ nói riêng.

Ngành giao thông vận tải đường bộ đã phát triển qua nhiều giai đoạn khác nhau. Mỗi giai đoạn, ngành lại có nhiệm vụ riêng và đạt được những thành tựu nhất định, thể hiện sự lớn mạnh không ngừng.

*Giai đoạn 1945 – 1954, giai đoạn phục vụ kháng chiến chống thực dân Pháp.* Ngành giao thông vận tải đường bộ (lúc đó nằm trong hệ thống giao thông công chính), cùng với các ngành vận tải khác có nhiệm vụ:

- Vận tải quân, lương phục vụ cho kháng chiến Nam Bộ và các chiến trường khi kháng chiến toàn quốc nổ ra

- Vận tải hàng hoá, hành khách, vận chuyển lương thực, quân đội tham gia các chiến dịch tấn công giai đoạn 1945 -1954.

*Đến giai đoạn xây dựng CNXH ở miền Bắc và chi viện cho miền Nam(1954 – 1964)*



Trong lĩnh vực vận tải, các ngành vận tải đường bộ, đường sông, đường sắt đều có nhiều bước phát triển vượt bậc so với trước năm 1954. Trong đó, vận tải đường bộ đã đảm nhiệm từ 30 – 40% khối lượng vận chuyển hàng hoá và hành khách cả nước với đội ngũ các xí nghiệp vận tải hành khách và hàng hoá quốc doanh.

Sự phát triển của vận tải đường bộ còn được đánh dấu bởi Nghị định 195/NĐ của Bộ giao thông – bưu điện và Thủy lợi ngày 22/4/1955, theo Nghị định này Sở Vận tải đã được đổi tên thành Quốc doanh vận tải ô tô. Không dừng ở đó, ngày 9/10/1961, Cục Vận tải đường bộ được thành lập theo Nghị định 160/CP của Chính phủ. Cục Vận tải đường bộ có chức năng quản lý cầu đường và vận tải đường bộ. Để chuyên môn hoá, ngày 4/10/1965, Chính phủ đã ra quyết định 201/CP, tách Cục Vận tải đường bộ thành Cục quản lý đường bộ và Cục Vận tải ô tô.

*Sang giai đoạn chống chiến tranh phá hoại miền Bắc của đế quốc Mỹ và chi viện cho giải phóng miền Nam (1965 – 1975).*

Cùng với sự phát triển chung của các ngành vận tải, ngành vận tải ô tô đã hình thành 5 công ty vận tải hỗn hợp có tổng 1.271 xe phục vụ chủ yếu chiến trường miền Nam.

*Giai đoạn 1975 – 1985: Giao thông vận tải trong sự nghiệp xây dựng và bảo vệ tổ quốc Việt Nam XHCN*

Sự tàn phá của chiến tranh trong một giai đoạn dài đã ảnh hưởng nghiêm trọng đến hệ thống giao thông cả hai miền Nam, Bắc. Năm 1975 không còn một tuyến đường bộ nào ở miền Bắc đạt cấp kỹ thuật đồng bộ. Phương tiện vận tải của tất cả các ngành giao thông miền Bắc đều thiếu thốn và lạc hậu. Đường bộ có 861 xe, máy và thiết bị các loại, trong đó chỉ có hơn 50% là còn sử dụng được. Trước tình hình đó, Đảng và Nhà nước đã có chính sách phát triển toàn diện ngành giao thông vận tải. Nhờ có chính sách này mà giao thông đường bộ đã xây dựng mới hơn 2 vạn mét cầu, 520 cống. Điều đặc biệt là hệ thống vận tải quốc doanh đã có bước phát triển mạnh với đội ngũ kỹ sư chế tạo, sửa chữa và lái xe được đào tạo trong những trường chuyên ngành Bộ GTVT

Thời kỳ này cũng có sự thay đổi về mặt tổ chức, cuối năm 1982, Cục quản lý Đường bộ giải thể và bốn năm sau, Cục Vận tải ô tô cũng giải thể, công tác quản lý

đường bộ và vận tải đường bộ giao cho các Liên hiệp xí nghiệp vận tải ô tô đảm nhận.

Đến năm 1989, các Liên hiệp này được tách ra thành Liên hiệp quản lý đường bộ rồi thành các Khu Quản lý đường bộ, còn các Liên hiệp xí nghiệp hoặc công ty vận tải ô tô Trung ương về trực thuộc Bộ GTVT.

*Giai đoạn 1986-nay: Giao thông vận tải góp phần quan trọng vào công cuộc phát triển đất nước thời kỳ **Đổi mới***

Ngay từ khi bắt đầu công cuộc ‘Đổi mới’, phát triển nền kinh tế đất nước theo kinh tế thị trường định hướng XHCN, Đảng CSVN đã chủ trương phải ưu tiên đầu tư phát triển GTVT để GTVT đi trước một bước tạo tiền đề và thúc đẩy kinh tế phát triển. Nghị quyết Đại hội Đảng toàn quốc lần thứ VI (1986) xác định: “*GTVT là khâu quan trọng nhất của kết cấu hạ tầng*” và “*GTVT phải đi trước một bước để đáp ứng yêu cầu phát triển của nền kinh tế quốc dân*”.

Sau 25 năm đổi mới, ngành đường bộ đã hoàn thành nhiều tuyến đường, cây cầu có tầm vóc lớn nối liền ba miền Bắc – Trung – Nam và một số nước láng giềng, góp phần phát triển kinh tế xã hội..

Cùng với sự phát triển của kết cấu hạ tầng giao thông đường bộ, lĩnh vực vận tải đường bộ cũng vì thế mà phát triển theo. Các dịch vụ vận tải đã và đang đáp ứng kịp thời những yêu cầu hết sức đa dạng của thị trường. Chưa bao giờ người dân lại đi lại dễ dàng và thuận tiện như hiện nay nay với nhiều tuyến vận tải đường bộ đi khắp nơi, tới mọi “hang cùng, ngõ hẻm” với nhiều loại ô tô hiện đại, phục vụ nhiều tiện nghi như điều hoà, tivi...

Theo số liệu thống kê thì trong vòng 10 năm qua, hoạt động vận tải bình quân tăng 8,6%/năm về tấn hàng hoá; 9,9% về T.Km; 8% về hành khách và 9,6% về HK.Km cao hơn chỉ tiêu Đại hội IX đặt ra là 9 - 10% T.Km và 5 – 6% HK.Km. Tốc độ tăng trưởng nói trên có thể nói là khá cao so với chỉ tiêu tăng trưởng kinh tế chung 7,5% mà Đảng và Chính phủ đề ra. Điều này cũng có nghĩa là ngành GTVT nói chung và giao thông vận tải đường bộ nói riêng đã và đang đóng góp rất tích cực vào tốc độ tăng trưởng của kinh tế đất nước; giúp nền kinh tế đạt được mục tiêu tăng trưởng đã đặt ra.

Chất lượng các dịch vụ vận tải cũng ngày càng được nâng cao với nhiều hình thức đa dạng, phong phú. Vận tải container có bước phát triển mạnh; vận tải đa phương thức đang từng bước phát triển. Vận tải hành khách công cộng tại các thành phố, đặc biệt là Hà Nội và TP HCM phát triển mạnh, được xã hội chấp nhận, góp phần quan trọng làm giảm ùn tắc giao thông đô thị.

### ***2.1.2. Đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh và tổ chức bộ máy của các công ty vận tải đường bộ Việt Nam***

Đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh và tổ chức bộ máy quản lý của các doanh nghiệp nói chung và các doanh nghiệp vận tải đường bộ nói riêng có ảnh hưởng rất lớn đến công tác tổ chức kế toán quản trị chi phí ở đơn vị này.

#### ***2.1.2.1. Đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của các công ty vận tải hàng hoá đường bộ Việt Nam***

Vận tải nói chung và vận tải đường bộ nói riêng là một bộ phận quan trọng của nền kinh tế quốc dân, là một phần không thể thiếu được trong dây chuyền sản xuất công nghiệp, nông nghiệp, chế biến, dịch vụ và quốc phòng. Thực hiện một quá trình sản xuất dù lớn hay nhỏ đều phải qua công tác vận tải. Các nhà kinh tế học đã ví rằng: “*Nếu nền kinh tế là một cơ thể sống, trong đó hệ thống giao thông là các huyết mạch thì vận tải là quá trình đưa các chất dinh dưỡng đến nuôi các tế bào của cơ thể sống đó*”.

Vận tải đường bộ là một hoạt động kinh tế có mục đích của con người nhằm đáp ứng nhu cầu di chuyển vị trí của đối tượng vận chuyển. Đối tượng vận chuyển gồm con người (vận tải hành khách) và hàng hoá (vận tải hàng hoá). Sự di chuyển của con người và hàng hoá trong không gian rất đa dạng, phong phú, nhưng vận tải đường bộ chỉ bao gồm những di chuyển do con người tạo ra nhằm mục đích kinh tế (lợi nhuận).

Quá trình sản xuất vận tải đường bộ được thực hiện bởi các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh vận tải đường bộ. Tùy theo mục đích quản lý mà các doanh nghiệp vận tải có thể được phân loại theo các tiêu thức khác nhau.

- Theo đối tượng kinh doanh, doanh nghiệp vận tải đường bộ được phân loại thành doanh nghiệp vận tải hàng hoá; doanh nghiệp vận tải hành khách và doanh

nghiệp vận tải hỗn hợp (bao gồm cả vận tải hàng hoá và vận tải hành khách). Bên cạnh đó còn có các doanh nghiệp kinh doanh hỗn hợp gồm lĩnh vực vận tải và các lĩnh vực không thuộc về vận tải như du lịch, thương mại, xây dựng, vận tải container...

- Nếu theo quy mô (căn cứ vào tổng sản lượng hay khối lượng sản phẩm sản xuất, tổng số vốn, tổng doanh thu, tổng số lao động, tổng lãi trong một năm...), doanh nghiệp vận tải được chia thành ba loại: doanh nghiệp có quy mô lớn; doanh nghiệp có quy mô trung bình và doanh nghiệp có quy mô nhỏ.

- Trên phương diện phương thức vận tải hay công nghệ sản xuất ta có:

+ Doanh nghiệp vận tải đơn phương thức: Là loại hình doanh nghiệp chỉ có một phương thức vận tải tham gia vào quá trình sản xuất như doanh nghiệp vận tải ô tô (đường bộ).

+ Doanh nghiệp vận tải đa phương thức: Là sự kết hợp giữa các loại hình vận tải và các dịch vụ hỗ trợ kèm theo nhằm đáp ứng nhu cầu ngày càng cao của khách hàng như kết hợp giữa vận tải hàng không với đường bộ, giữa đường biển với đường bộ...

- Phân loại theo hình thức sở hữu và hình thức tổ chức doanh nghiệp, doanh nghiệp vận tải đường bộ gồm có: Doanh nghiệp nhà nước (công ty và tổng công ty Nhà nước); công ty cổ phần; công ty TNHH; công ty liên doanh; công ty hợp danh; hợp tác xã; công ty tư nhân.

Từ khi nền kinh tế hàng hoá ra đời cho đến nay, vận tải hàng hoá luôn đóng vai trò là một mắt xích trọng yếu của quá trình sản xuất, đảm trách khâu phân phối và lưu thông hàng hoá. ***Vận tải hàng hoá là ngành sản xuất vật chất đặc biệt, sản phẩm vận tải hàng hoá là quá trình di chuyển hàng hoá từ nơi này đến nơi khác có mục đích***, mục đích đó làm tăng giá trị của sản phẩm hoặc thực hiện chủ trương chính sách của Đảng, Nhà nước nhưng không sản xuất ra sản phẩm mới. Vì vậy, sản phẩm vận tải hàng hoá không có hình thái vật chất và được đo bằng chỉ tiêu tấn.km.

Sản xuất vận tải hàng hoá là sự tiếp tục của quá trình sản xuất để đạt được mục đích đề ra. Quá trình sản xuất vận tải hàng hoá cũng là sự kết hợp của ba yếu tố đầu vào cơ bản: tư liệu lao động, đối tượng lao động và sức lao động. Nhưng quá trình sản xuất vận tải hàng hoá thì sức lao động của con người không tác động trực tiếp vào đối tượng lao động như các ngành sản xuất vật chất khác mà chủ yếu tác động vào tư liệu lao động.

Quá trình sản xuất của vận tải hàng hoá đường bộ gồm ba công việc được thực hiện liên tiếp: xếp hàng lên phương tiện ở địa điểm gửi hàng, vận chuyển hàng hoá từ điểm gửi đến điểm tiếp nhận, dỡ hàng khỏi phương tiện ở điểm nhận hàng.

- Tác nghiệp xếp hàng:

+ Chuẩn bị hàng tại nơi giao hàng bao gồm: phân loại, đóng gói hàng hoá, phân hàng hoá theo luồng tuyến và theo người nhận hàng.

+ Xếp hàng lên phương tiện bao gồm: cân, đong, đo, đếm hàng hoá, kiểm định hàng hoá, chằng buộc và định vị hàng hoá.

+ Hoàn thành các thủ tục giấy tờ cần thiết để giao nhận hàng hoá trong quá trình vận tải.

- Tác nghiệp vận chuyển:

+ Lựa chọn phương tiện phù hợp với loại hàng và khối lượng hàng.

+ Lập hành trình vận chuyển.

+ Đảm bảo an toàn trong vận chuyển hàng hoá bao gồm: an toàn cho phương tiện vận tải; an toàn cho người điều khiển phương tiện vận tải, an toàn cho hàng hoá, an toàn cho các công trình trên đường và cho các phương tiện cùng tham gia giao thông trên đường.

+ Bản thân quá trình di chuyển hàng hoá được đặc trưng bởi vận tốc kỹ thuật của phương tiện; tổ chức thực hiện nhằm đảm bảo theo thời gian biểu và biểu đồ vận hành; đảm bảo chất lượng vận tải.

+ Công tác cung cấp nguyên, nhiên liệu cho quá trình vận tải như xăng, dầu mỡ, diezen...

+ Công tác đảm bảo kỹ thuật của phương tiện để phục vụ cho quá trình vận tải.

- Tác nghiệp dỡ hàng:

+ Tìm hiểu địa điểm dỡ hàng bao gồm điều kiện đường sá, kho bãi, phương tiện xếp dỡ, điều kiện làm việc nơi dỡ hàng.

+ Xác định khối lượng hàng, tỷ lệ và khối lượng hàng hoá hao hụt.

+ Dỡ hàng: Tháo hàng, chằng buộc, bạt thùng xe, dỡ hàng.

+ Lập hoá đơn giao hàng.

Hiện nay, xét theo môi trường sản xuất thì ngoài vận chuyển bằng đường bộ, hàng hoá còn có thể được vận tải bằng nhiều phương thức khác như vận tải đường không, vận tải đường sắt, vận tải đường thủy (sông, biển) và vận tải đường ống. Nếu

so sánh các phương thức vận tải trên theo các tiêu thức: tốc độ, tính đều đặn, độ tin cậy, khả năng vận chuyển, tính linh hoạt và giá thành cho ta thấy vận tải hàng hoá đường bộ có vị trí như sau:

- Tốc độ, tính đều đặn và độ tin cậy: Vận tải hàng hoá đường bộ đứng thứ hai sau vận tải đường không.

- Năng lực vận chuyển: Vận tải hàng hoá đường bộ đứng thứ ba sau đường thủy và đường sắt do trọng lượng phương tiện tương đối nhỏ. Thông thường trọng tải của ô tô từ 1 tấn đến 13 tấn, trong những vùng cần vận chuyển khối lượng lớn và chuyên dụng thì trọng tải của ô tô lên tới 30 -60 tấn như ở các công trường khai thác than, quặng... Đồng thời tỷ trọng giữa tự trọng và trọng tải của ô tô quá cao cho nên đã làm giảm khả năng chuyên chở của ô tô.

- Tính linh hoạt: Vận tải hàng hoá đường bộ có tính linh hoạt cao nhất. Theo phương thức này, hàng hoá có thể được chuyển một cách triệt để, có thể vận chuyển đến tận “hang cùng, ngõ hẻm”, “từ cửa đến cửa, từ kho đến kho” cho nên vận tải đường bộ là phương thức vận tải tiếp chuyển cho các phương thức vận tải khác. Đồng thời, vận tải đường bộ có thể hoạt động trong những điều kiện thời tiết, khí hậu khác nhau, những nơi điều kiện đường sá khó khăn, thậm chí có thể vận tải cả những nơi không có đường.

- Giá thành: Vận tải hàng hoá đường bộ có giá thành cao thứ hai, đứng sau vận tải đường không, giá thành vận tải đường bộ là một trong những phương thức vận tải có giá thành cao. Bên cạnh đó, định mức nhiên liệu một đơn vị sản phẩm cao cũng góp phần làm cho giá thành của vận tải đường bộ cao.

- Vận tải hàng hoá đường bộ tham gia hoạt động trên cùng tuyến đường với một số loại phương tiện khác nên dễ xảy ra tai nạn và ô nhiễm môi trường.

Như vậy, so với các phương thức vận tải khác thì vận tải đường bộ chiếm ưu thế hơn hẳn và có những đặc điểm riêng biệt trong tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh, các đặc điểm này ảnh hưởng rất lớn đến tổ chức công tác quản lý cũng như công tác kế toán.

Tổ chức kế toán nói chung và tổ chức kế toán quản trị chi phí nói riêng của mỗi doanh nghiệp chịu sự chi phối rất lớn về đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh trong từng doanh nghiệp. Để phát huy tốt vai trò của kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp, doanh nghiệp phải xây dựng mô hình kế toán phù hợp. Muốn vậy, trước hết

các doanh nghiệp nói chung và doanh nghiệp vận tải đường hàng hoá bộ nói riêng phải hiểu rõ đặc điểm sản xuất kinh doanh của mình. Các doanh nghiệp vận tải hàng hoá đường bộ được thành lập và hoạt động với chức năng chủ yếu sau:

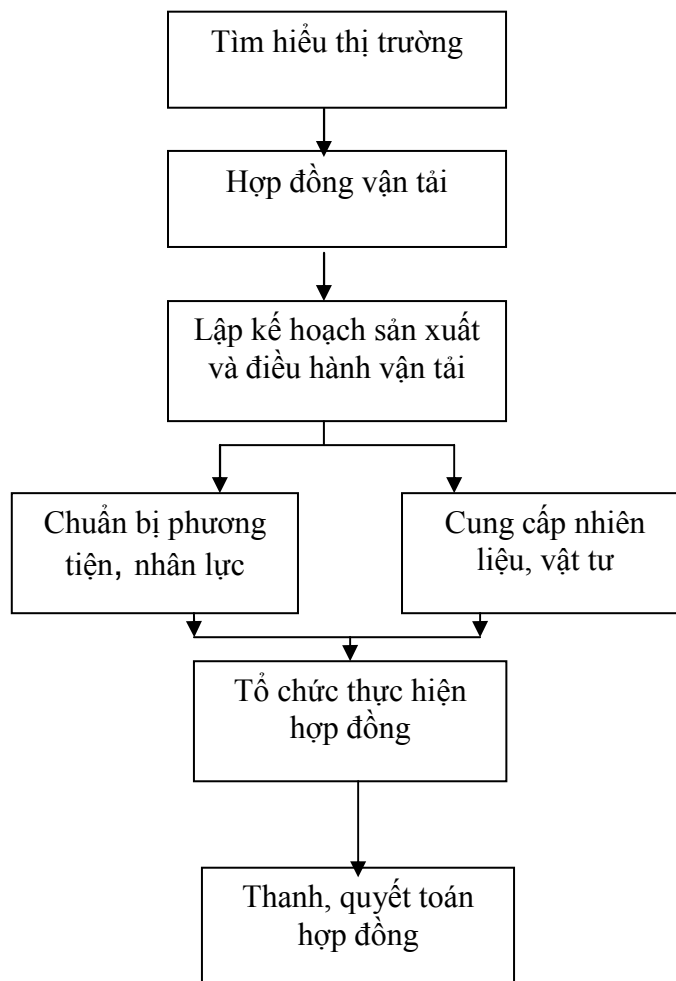
- Nhận vận tải hàng hoá theo đơn đặt hàng (theo hợp đồng vận tải trong và ngoài nước).

- Nhận làm đại lý vận tải.

- Sửa chữa các phương tiện vận tải đường bộ.

Ngoài ra, một số công ty vận tải đường bộ còn thực hiện một số hoạt động kinh doanh khác như hoạt động kinh doanh thương mại, hoạt động xây dựng cơ bản....

Tổ chức hoạt động kinh doanh dịch vụ vận tải hàng hoá đường bộ được thực hiện theo quy trình sau (Sơ đồ 2.1):



**Sơ đồ 2.1: Quy trình tổ chức hoạt động kinh doanh dịch vụ vận tải hàng hoá đường bộ [26.52]**

Từ quy trình hoạt động sản xuất kinh doanh, việc tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh trong các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ vận tải đường bộ có các đặc điểm sau:

*Thứ nhất*, doanh nghiệp vận tải hàng hoá đường bộ quản lý quá trình hoạt động theo nhiều khâu khác nhau như giao dịch, hợp đồng vận chuyển hàng hoá, thanh toán hợp đồng, lập kế hoạch điều vận và kiểm tra tình hình thực hiện kế hoạch vận chuyển. Mỗi khâu trong quá trình sản xuất kinh doanh vận tải lại yêu cầu quản lý khác nhau. Để đưa ra giá cả hợp lý khi ký hợp đồng thực hiện vận chuyển hàng hoá nhằm đạt được lợi nhuận tối đa, doanh nghiệp phải xây dựng định mức chi phí, doanh thu. Bên cạnh đó, phải xây dựng kế hoạch điều vận hợp lý, vận chuyển hàng đến nơi quy định đúng hạn, đảm bảo uy tín của doanh nghiệp.

*Thứ hai*, kinh doanh vận tải có phạm vi hoạt động trên địa bàn rộng, đối tượng quản lý đa dạng, kế hoạch tác nghiệp cần phải cụ thể hoá cho từng ngày, từng tuần, định kỳ ngắn... người điều hành phương tiện và phương tiện làm việc chủ yếu ở bên ngoài doanh nghiệp một cách độc lập và lưu động, do đó việc quản lý chi phí và doanh thu gặp rất nhiều khó khăn. Vì vậy, việc quản lý cần phải cụ thể, rõ ràng và hợp lý, cần phân loại chi phí hợp lý, xác định rõ đối tượng tập hợp chi phí và phương pháp tính giá thành từ đó xây dựng định mức chi phí, giá thành của từng loại sản phẩm vận tải.

*Thứ ba*, phương tiện vận tải là tài sản cố định quan trọng không thể thiếu được trong quá trình cung cấp dịch vụ vận tải. Các phương tiện này đa dạng, phong phú về tính năng, tác dụng, hiệu suất và mức tiêu hao nhiên liệu... Đặc điểm này ảnh hưởng đến quản lý chi phí, giá thành của sản phẩm cung cấp cũng khác nhau. Như vậy, muốn xác định chính xác định mức chi phí thì phải xây dựng trực tiếp cho từng loại phương tiện vận tải, đồng thời định mức này phải thay đổi theo từng kỳ, từng năm hoạt động của phương tiện vận tải.

*Thứ tư*, hoạt động kinh doanh vận tải hàng hoá thường được tiến hành ngoài trời, việc khai thác, vận chuyển phụ thuộc khá lớn vào cơ sở hạ tầng, đường sá, cầu, phà và điều kiện địa lý, thời tiết, khí hậu và đặc biệt hoạt động này còn mang tính thời vụ đồng thời mang tính xã hội cao, trực tiếp quan hệ với mọi tầng lớp nhân dân... Do đó, việc quản lý, điều hành hoạt động phải linh hoạt. Tính thời vụ trong kinh doanh vận tải ảnh hưởng không nhỏ đến kỹ thuật tính toán, phân bổ chi phí. Tổ chức kế toán quản trị chi phí có nhiệm vụ làm thế nào để giá thành sản phẩm vận tải ổn định hoặc



không bị thay đổi quá lớn. Hoạt động vận tải hàng hoá được tiến hành ngoài trời, phụ thuộc nhiều vào điều kiện thời tiết, khí hậu... nên rủi ro tiềm ẩn trong quá trình sản xuất kinh doanh tương đối lớn. Kế toán quản trị chi phí phải thu thập, xử lý linh hoạt thông tin về chi phí để giúp các nhà quản trị ra quyết định kịp thời tránh tối đa các rủi ro có thể gặp phải.

Xuất phát từ đặc điểm tổ chức sản xuất kinh doanh, việc quản lý tổ chức sản xuất sản phẩm cũng có những yêu cầu cụ thể do đặc điểm của sản phẩm vận tải có nét đặc biệt so với sản phẩm của các ngành khác.

Sản phẩm vận tải không có hình thái vật chất, quá trình sản xuất gắn liền với quá trình tiêu thụ, để quản lý tốt chi phí phát sinh, doanh nghiệp phải có dự toán, kế hoạch tài chính...

Bên cạnh đó, sản phẩm dịch vụ vận tải chỉ được tiến hành sản xuất sau khi có đơn đặt hàng (hợp đồng vận tải) của khách hàng. Nói cách khác, sản phẩm vận tải thường được sản xuất theo hợp đồng đã ký kết, do đó tính chất hàng hoá của sản phẩm dịch vụ vận tải thể hiện không rõ. Sản phẩm dịch vụ vận tải được bán trước khi được sản xuất. Tổ chức sản xuất luôn thay đổi theo từng địa điểm giao nhận vận tải. Từ đó, kế toán phải lập dự toán cho từng hợp đồng để mang lại hiệu quả cao nhất.

Như vậy, vận tải hàng hoá đường bộ luôn chiếm một vị trí quan trọng trong hệ thống vận tải của mỗi quốc gia. Ngày nay, với sự phát triển của các ngành kinh tế quốc dân khác, vận tải đường bộ cũng phát triển theo. Vận tải đường bộ không chỉ vận chuyển hàng lẻ ở khoảng cách ngắn mà còn có thể vận chuyển hàng khối lượng lớn trên khoảng cách dài với tốc độ nhanh, không chỉ vận chuyển hàng hoá trong nước mà còn vận chuyển giữa các quốc gia. Năng lực vận tải hàng hoá đường bộ còn phụ thuộc vào một số điều kiện ngoại cảnh, đặc biệt là điều kiện đường sá. Để hoạt động vận tải đường bộ phát huy tối đa năng lực thì giao thông đường bộ cũng phải được quan tâm đúng mức, phát triển đồng bộ.

#### *2.1.2.2. Đặc điểm tổ chức bộ máy quản lý*

Sau gần 25 năm đổi mới, nền kinh tế của nước ta có sự phát triển vượt bậc và đạt được nhiều thành tựu đáng kể. Cùng với sự phát triển chung của nền kinh tế nước nhà, ngành vận tải đường bộ cũng ngày càng lớn mạnh cả về quy mô và chất lượng. Cho đến nay, có rất nhiều công ty vận tải hàng hoá đường bộ được thành lập, hoạt

động theo nhiều loại hình doanh nghiệp khác nhau. Theo số liệu khảo sát cho thấy, loại hình doanh nghiệp Nhà nước chiếm khoảng 15%, công ty cổ phần 42%, công ty liên doanh 5%, công ty trách nhiệm hữu hạn và công ty tư nhân chiếm khoảng 38%. Các công ty này đã cung cấp các dịch vụ vận tải hàng hoá với chất lượng đảm bảo nhằm thoả mãn nhu cầu ngày càng cao của nhân dân.

Trong đó, các doanh nghiệp vận tải Nhà nước thường trực thuộc Tổng Cục đường bộ Việt Nam (Công ty Vận tải và xây dựng TRANCO, công ty vật tư vận tải công trình giao thông, công ty vận tải ô tô số 4...), các doanh nghiệp này có vốn lớn, địa bàn hoạt động rộng khắp trong cả nước. Các công ty cổ phần vận tải thường hoạt động trên nhiều lĩnh vực không chỉ lĩnh vực vận tải như lĩnh vực xây dựng, thương mại...(Công ty cổ phần dịch vụ vận tải TRACO, Công ty cổ phần vận tải ô tô số 2, ...). Các công ty vận tải tư nhân có địa bàn hoạt động nhỏ, lẻ, chiếm thị phần không đáng kể nhưng lại rất linh hoạt trong cung cấp dịch vụ vận tải (Công ty TNHH thương mại và vận tải Thiên Lâm, công ty TNHH thương mại vận tải Trường Hưng, ...); công ty liên doanh với nước ngoài (Công ty liên doanh hỗn hợp vận tải Việt Nhật số 2), các công ty liên doanh thường có vốn rất lớn và quy mô hoạt động rộng, lĩnh vực vận tải đa dạng thường áp dụng là đa phương thức. Thời gian gần đây, số lượng phương tiện vận tải hàng hoá đường bộ trong khối tư nhân tăng rất nhanh do tư nhân tham gia kinh doanh vận tải đường bộ rất dễ dàng, các chủ xe tư nhân thoả mãn cao các yêu cầu về vận tải hàng hoá, ngoài ra họ còn cung cấp các dịch vụ khác có liên quan đến quá trình vận tải rất phù hợp với sở thích của khách hàng.

Thực hiện nghị định số 41/1998/NĐ-CP ngày 29/06/1998 của Chính Phủ về việc chuyển doanh nghiệp Nhà nước thành Công ty cổ phần và các thông tư hướng dẫn thực hiện, một số doanh nghiệp vận tải đường bộ đã thực hiện cổ phần hoá, hoạt động dưới hình thức công ty cổ phần với mô hình tổ chức bộ máy quản lý như sau (*Phụ lục 2.1, Phụ lục 2.2*):

Bộ phận có quyền quyết định cao nhất trong công ty cổ phần là Đại hội đồng cổ đông. Đại hội đồng cổ đông có quyền quyết định loại cổ phần và tổng số cổ phần được chào bán của từng loại; quyết định mức cổ tức hàng năm của từng loại cổ phần; bầu, miễn nhiệm, bãi nhiệm thành viên Hội đồng quản trị và Ban kiểm soát; quyết định tổ chức lại và giải thể công ty; quyết định sửa đổi, bổ sung điều lệ công ty trừ trường hợp điều chỉnh vốn điều lệ do bán thêm cổ phần mới trong phạm vi số lượng cổ phần được

quyền chào bán; thông qua báo cáo tài chính hàng năm; thông qua định hướng phát triển của công ty; quyết định bán số tài sản có giá trị bằng hoặc lớn hơn 50% tổng giá trị tài sản được ghi trong sổ kế toán; quyết định mua lại hơn 10% tổng số cổ phần đã bán của mỗi loại.

Hội đồng quản trị có toàn quyền nhân danh công ty để quyết định mọi vấn đề liên quan đến mục đích, quyền lợi của công ty, trừ những vấn đề thuộc thẩm quyền của Đại hội đồng cổ đông.

Ban Kiểm soát của công ty cổ phần được bầu ra để kiểm tra, báo cáo với Đại hội đồng cổ đông về tính chính xác, trung thực, hợp pháp trong quản lý điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh của công ty.

Giám đốc công ty do Hội đồng quản trị bổ nhiệm để điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh của công ty. Giám đốc công ty có quyền ra quyết định liên quan đến việc tuyển dụng lao động, quyết định chức danh quản lý trong công ty (trừ chức danh do Hội đồng quản trị bổ nhiệm), quyết định mức lương, phụ cấp cho người lao động, tổ chức công tác thống kê, kế toán... Giám đốc công ty phối hợp với phòng, ban chức năng và các đơn vị trực thuộc để điều hành và thực hiện hoạt động sản xuất kinh doanh.

Các doanh nghiệp vận tải hàng hoá đường bộ đều căn cứ vào chức năng, nhiệm vụ của mình và quy mô, đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp để xây dựng bộ máy quản lý. Hoạt động kinh doanh dịch vụ vận tải hàng hoá đường bộ có đặc trưng riêng, cụ thể các doanh nghiệp này dùng phương tiện vận tải để di chuyển hàng hoá từ địa điểm này đến địa điểm khác, phục vụ nhu cầu vận chuyển của khách hàng phân bố rải rác khắp nơi trên lãnh thổ. Vì vậy, tùy thuộc vào quy mô hoạt động cũng như số lượng khách hàng lớn hay nhỏ, tập trung hay phân tán mà bộ máy quản lý được tổ chức khoa học và hợp lý.

Theo khảo sát, bộ máy quản lý các doanh nghiệp vận tải đường bộ được tổ chức theo một trong các mô hình sau: Mô hình trực tuyến (38%), mô hình trực tuyến - chức năng (42%), mô hình hỗn hợp (20%).

Theo số liệu khảo sát cho thấy, hầu hết các công ty vận tải thuộc loại hình công ty TNHH, các công ty tư nhân thường tổ chức quản lý theo mô hình trực tuyến. Theo mô hình này, phó giám đốc là người giúp việc cho giám đốc và là người điều hành trực

tiếp công việc điều vận của công ty (công ty vận tải thương mại Trường Hưng, công ty cổ phần Thành Trung, công ty thương mại và vận tải Thiên Lâm...)

Các công ty cổ phần lại thường tổ chức quản lý theo mô hình trực tuyến - chức năng (Công ty vật tư vận tải công trình giao thông, công ty cổ phần vận tải ô tô số 2, công ty cổ phần vận tải và xây dựng TRANCO ...). Theo mô hình này, bộ máy quản lý của doanh nghiệp được phân chia thành các bộ phận chức năng chịu các trách nhiệm chuyên môn độc lập. Ban Giám đốc thường phân chia công việc cho các phó giám đốc phụ trách từng lĩnh vực như sản xuất, kinh doanh, kỹ thuật... Tại các công ty vận tải đường bộ, ngoài văn phòng công ty còn có các đơn vị trực thuộc là các xí nghiệp thành viên hoặc các đội xe, các trạm đại lý vận tải. Nếu các đơn vị trực thuộc là các xí nghiệp thì các xí nghiệp này được chuyên môn hoá một lĩnh vực hoạt động sản xuất kinh doanh của công ty, thường có con dấu riêng, có Ban Giám đốc, các phòng ban giúp việc, dưới các xí nghiệp là các đội sản xuất.

Với mô hình hỗn hợp thường được tổ chức tại các công ty vận tải có quy mô lớn, địa bàn hoạt động rộng khắp toàn quốc, có nhiều chi nhánh ở các địa phương khác nhau (công ty liên doanh hỗn hợp vận tải Việt Nhật số 2, công ty cổ phần dịch vụ vận tải TRACO...).

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

Công tác tổ chức bộ máy kế toán của các doanh nghiệp kinh doanh vận tải hàng hoá đường bộ chịu sự chi phối bởi đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh và tổ chức bộ máy quản lý trong các doanh nghiệp này.

Mặc dù đặc điểm kinh doanh vận tải hàng hoá đường bộ có địa bàn hoạt động phân tán, địa điểm sản xuất thường cách xa văn phòng công ty và có nhiều công ty có quy mô lớn, có nhiều chi nhánh ở các địa bàn khác nhau, có nhiều trạm xe, đội xe, xí nghiệp trực thuộc... nhưng hầu hết các công ty này đều có bộ máy kế toán được tổ chức theo mô hình tập trung (*Phụ lục 2.3*). Tại các chi nhánh, trạm xe, đội xe, doanh nghiệp chỉ bố trí nhân viên kế toán hoặc nhân viên thống kê kinh tế để tập hợp chứng từ, phân loại chứng từ, theo dõi sản lượng, hợp đồng thực hiện, vào các bảng kê chi tiết rồi chuyển các chứng từ và bảng kê đó cho phòng kế toán trung tâm để hạch toán. Phòng kế toán trung tâm có nhiệm vụ ghi chép và phản ánh đầy đủ tình hình hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, tổ chức lập báo cáo tài chính, tổ chức bảo

quản, lưu trữ hồ sơ kế toán, cung cấp thông tin kinh tế, tài chính cho các nhà quản trị doanh nghiệp.

Ngoài ra, có một số rất ít công ty có các đơn vị thành viên hoạt động trong các lĩnh vực khác như xây dựng, thương mại thì bộ máy kế toán tổ chức theo mô hình phân tán (*Phụ lục 2.4*) hoặc hỗn hợp. Tại các xí nghiệp thành viên hạch toán phụ thuộc có tổ chức bộ máy kế toán riêng, công việc hạch toán được thực hiện dưới các xí nghiệp, sau đó được tổng hợp số liệu giá vốn, doanh thu, chi phí quản lý chuyên về công ty.

Số lượng nhân viên kế toán của bộ máy kế toán trong các công ty vận tải đường bộ khoảng từ 5 – 10 người tùy theo quy mô của doanh nghiệp. Mỗi nhân viên kế toán được phân công phụ trách phân hành kế toán chi tiết.

Các doanh nghiệp vận tải hàng hoá đường bộ hiện nay, tùy thuộc vào quy mô hoạt động có doanh nghiệp áp dụng tổ chức kế toán theo Quyết định 15/QĐ-BTC của Bộ Tài chính ban hành ngày 20/3/2006, có doanh nghiệp kế toán theo Quyết định 48/QĐ-BTC của Bộ Tài chính ban hành ngày 19/4/2006. Hầu hết các doanh nghiệp đều hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên.

Theo kết quả khảo sát, hình thức kế toán áp dụng tại các doanh nghiệp vận tải đường bộ hiện nay rất đa dạng, bao gồm cả hình thức Nhật ký chung (48%), Chứng từ ghi sổ (37%), Nhật ký - Chứng từ (15%). Các doanh nghiệp đã sử dụng các phần mềm kế toán để hạch toán, tạo điều kiện thuận lợi trong việc cung cấp thông tin kế toán nhanh chóng, kịp thời và chính xác cho các nhà quản trị doanh nghiệp.

Các doanh nghiệp áp dụng hình thức Nhật ký - chứng từ, chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm được phản ánh trên Bảng kê số 4, Nhật ký chứng từ số 7, sổ Cái các tài khoản 621, tài khoản 622, tài khoản 627, tài khoản 154 và các bảng kê liên quan khác (*Phụ lục 2.5*).

Các doanh nghiệp áp dụng hình thức Chứng từ ghi sổ thì chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm được phản ánh trên các Chứng từ ghi sổ, sổ đăng ký chứng từ ghi sổ, sổ Cái các tài khoản 621, tài khoản 622, tài khoản 627, tài khoản 154 và các tài khoản có liên quan khác (*Phụ lục 2.6*).

Các doanh nghiệp áp dụng hình thức Nhật ký chung thì chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm được phản ánh trên các chứng từ gốc, sổ Nhật ký chung và sổ Cái các tài khoản 621, tài khoản 622, tài khoản 627, tài khoản 154 (*Phụ lục 2.7*)).

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

Các doanh nghiệp kinh doanh vận tải hàng hoá đường bộ hiện nay chủ yếu là công ty cổ phần và công ty tư nhân, công ty TNHH. Mỗi một loại hình doanh nghiệp lại có cơ chế quản lý tài chính riêng, cơ chế quản lý tài chính của các loại hình doanh nghiệp này ảnh hưởng rất lớn đến công tác tổ chức kế toán quản trị chi phí.

Đối với các doanh nghiệp vận tải hàng hoá đường bộ thuộc doanh nghiệp Nhà nước có cơ chế quản lý tài chính như sau:

- Quản lý vốn và tài sản

Theo nghị định số 199/NĐ-CP ngày 3/12/2004 của Chính phủ ban hành Quy chế quản lý tài chính của công ty Nhà nước và quản lý vốn Nhà nước đầu tư vào doanh nghiệp khác. Quy chế này đã mở rộng quyền tự chủ và tăng tính tự chịu trách nhiệm của công ty Nhà nước trong đó có các công ty vận tải đường bộ. Trong Quy chế cũng xác định rõ hơn trách nhiệm của từng tổ chức, cá nhân trong việc quản lý và đại diện phần vốn của Nhà nước tại các công ty vận tải đường bộ. Cùng với việc ban hành Quy chế này, Nhà nước đã thành lập tổng công ty đầu tư và kinh doanh vốn của Nhà nước làm thay đổi phương thức Nhà nước tác động đến hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, tạo môi trường kinh doanh bình đẳng, năng động và hiệu quả hơn.

- Quản lý doanh thu và chi phí: Trong Quy chế quy định phạm vi doanh thu và chi phí còn nhiều điều bất cập và thiếu nhất quán, không phù hợp với tình hình thực tế của cơ chế thị trường. Trong các văn bản về quản lý chi phí kinh doanh trong các công ty vận tải đường bộ còn lẫn lộn giữa chức năng quản lý Nhà nước với chức năng sở hữu Nhà nước đối với doanh nghiệp.

- Cơ chế phân phối thu nhập: Cơ chế phân phối thu nhập của công ty vận tải đường bộ Nhà nước đã có một số thay đổi so với cơ chế trước đây. Sự thay đổi này thể hiện sự nhìn nhận, đánh giá đúng mức hơn quyền tự chủ của doanh nghiệp trong phân phối lợi nhuận sau thuế.

- Về chính sách tiền lương : Tiền lương trong các công ty vận tải đường bộ Nhà nước được tính trong giá thành và lấy từ doanh thu nhưng do doanh thu thấp nên tỷ trọng tiền lương trong doanh thu còn thấp. Người lao động hiện nay, ngoài tiền lương nhận được, họ còn có các khoản thu nhập khác. Tiền lương chỉ chiếm khoảng  $\frac{1}{4}$  tổng thu nhập. Khi tiền lương thấp thì các khoản thu nhập khác sẽ đảm bảo cuộc sống cho họ. Điều này làm mất vai trò là đòn bẩy kinh tế của tiền lương.

- Về thuế thu nhập doanh nghiệp: Hiện nay, thuế thu nhập doanh nghiệp của nước ta chưa thống nhất giữa Luật Đầu tư trong nước với nước ngoài gây nên sự bất bình đẳng giữa các nhà đầu tư.

- Cơ chế trích lập các quỹ: Theo Quy chế, Nhà nước quy định nhiều loại quỹ bắt buộc đối với các công ty vận tải đường bộ gây khó khăn cho việc tập trung vốn. Một số quỹ được trích căn cứ vào tiền lương cơ bản hàng tháng của doanh nghiệp như quỹ khen thưởng, quỹ phúc lợi... còn nhiều bất cập.

Nhìn chung, trong thời gian qua, cơ chế và chính sách quản lý tài chính trong các công ty vận tải đường bộ Nhà nước có nhiều đổi mới phù hợp với sự phát triển của nền kinh tế. Tuy nhiên, cơ chế quản lý tài chính trong công ty vận tải đường bộ Nhà nước hiện tại còn một vài bất cập cần phải thay đổi trong thời gian tới, cụ thể:

+ Những quy định về cơ chế tài chính chưa đầy đủ và chưa nhất quán; đồng thời chưa tách bạch rõ ràng giữa doanh nghiệp hoạt động kinh doanh và doanh nghiệp hoạt động công ích vì thế mà khó thực hiện.

+ Quyền chủ sở hữu của Nhà nước đối với doanh nghiệp và quyền sở hữu của doanh nghiệp đối với tài sản chưa phân định rõ ràng.

+ Trách nhiệm của người quản lý và điều hành doanh nghiệp chưa được quy định cụ thể, chưa tương xứng với quyền đã giao cho họ. Việc kiểm tra, xử lý trách nhiệm chưa triệt để.

+ Quyền quản lý tài chính của doanh nghiệp chưa thực sự tự chủ, vẫn còn ràng buộc nhất định.

+ Phương thức quản lý tài chính đối với doanh nghiệp vẫn mang tính chất hành chính, vừa sự vụ vừa lỏng lẻo, kém hiệu quả.

Nhưng dù hoạt động theo loại hình doanh nghiệp nào đi nữa, do đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp vận tải đường bộ, để tiết kiệm chi phí, nâng cao tính chủ động trong kinh doanh, nhằm đạt được lợi nhuận cao nhất thì cơ chế

quản lý trong các doanh nghiệp kinh doanh vận tải hiện nay đều thực hiện theo “chế độ khoán”. Tùy theo đặc điểm và trình độ quản lý ở từng doanh nghiệp có thể áp dụng phương thức khoán khác nhau:

- Khoán chi phí nhiên liệu theo từng phương tiện vận tải: doanh nghiệp xây dựng định mức nhiên liệu cho từng loại phương tiện hoạt động trên những tuyến đường khác nhau. Phương án này đã khuyến khích lái xe tiết kiệm được nhiên liệu, giảm chi phí nhiên liệu trong giá thành sản phẩm.

- Khoán doanh thu, chi phí và kết quả: Đây là hình thức khoán tiên tiến. Doanh nghiệp xây dựng định mức doanh thu, chi phí và kết quả cho từng phương tiện. Các khoản chi phí do lái xe chi ra như chi phí nhiên liệu, chi phí sửa chữa phương tiện....được định mức trên cơ sở tiêu chuẩn định mức kỹ thuật do ngành vận tải đường bộ xây dựng kết hợp với tính đặc thù của doanh nghiệp và tuyến đường hoạt động của phương tiện. Doanh thu được định mức dựa trên điều kiện cụ thể như tuyến đường hoạt động, số km xe lăn bánh và giá cước vận tải. Khi doanh thu, chi phí đã định mức được nên định mức được kết quả hoạt động của từng phương tiện trên từng tuyến đường.

## **2.2. Thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam**

Theo con số thống kê của Bộ GTVT, hiện nay trong cả nước có gần 600 doanh nghiệp đang kinh doanh dịch vụ vận tải, trong đó có một số doanh nghiệp có tên tuổi lớn như Công ty liên doanh AFM Sài Gòn Shipping, Công ty liên doanh hỗn hợp vận tải Việt - Nhật số 2, Công ty vận chuyển container Waterfront Việt Nam, Công ty cổ phần dịch vụ vận tải Trung ương, Công ty cổ phần vận tải ô tô số 2, Công ty dịch vụ vận tải TRACO,...Như vậy, số lượng các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ vận tải tương đối lớn và thuộc nhiều thành phần kinh tế khác nhau. Các doanh nghiệp dịch vụ vận tải lớn thường tập trung ở các tỉnh thành có tiềm năng vận tải, có cảng biển như: Thành phố Hà Nội, thành phố Hồ Chí Minh, Bình Dương, Hải Phòng, Đà Nẵng, Quảng Ninh.

Với phạm vi nghiên cứu của đề tài và các đơn vị đã được khảo sát, tác giả xin được phân loại và nghiên cứu thực trạng kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam theo 3 nhóm, cụ thể:



- Nhóm các công ty cổ phần có vốn góp của Nhà nước: Công ty cổ phần vận tải ô tô số 2, Công ty cổ phần vận tải và thương mại, Công ty cổ phần dịch vụ vận tải TRACO, Công ty cổ phần dịch vụ vận tải trung ương, Công ty cổ phần vận tải ô tô số 4.....

- Nhóm các Công ty liên doanh: Công ty liên doanh hỗn hợp vận tải Việt Nhật số 2, Công ty liên doanh AFM Sài Gòn Shipping...

- Nhóm các Công ty TNHH và tư nhân: Công ty TNHH thương mại và vận tải Thiên Lâm, Công ty TNHH vận tải Việt Phương....

Các công ty vận tải có mô hình hoạt động khác nhau, thực trạng công tác tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá cũng có nhiều điểm khác nhau.

### ***2.2.1. Thực trạng tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam***

Qua khảo sát cho thấy, hầu hết các doanh nghiệp kinh doanh vận tải hàng hoá đường bộ chưa tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí riêng thậm chí chưa có bộ phận kế toán quản trị. 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 thông tin cho kế toán tài chính. Nhân viên kế toán chi phí và giá thành sẽ thực hiện nhiệm vụ cung cấp thông tin về chi phí và giá thành trong doanh nghiệp. Cụ thể, kế toán chi phí sẽ phản ánh chi phí theo các đối tượng chịu chi phí, phân bổ các yếu tố chi phí gián tiếp, xác định phương pháp tính giá phù hợp, tính giá thành của từng chuyến vận chuyển, lập các báo cáo chi phí và báo cáo giá thành khi cần thiết. Như vậy kế toán chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh vận tải hàng hoá đường bộ cung cấp thông tin chi phí cho các nhà quản trị đồng thời cung cấp thông tin phục vụ cho việc lập báo cáo kế toán tài chính trong doanh nghiệp. Các thông tin kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm đã cung cấp mới chỉ dừng lại ở việc phục vụ cho việc xác định giá vốn của từng chuyến vận chuyển, từ đó xác định giá bán phù hợp. Các thông tin trên chưa đủ để giúp các nhà quản trị đưa ra các quyết định ứng xử phù hợp.

Như vậy, các công ty vận tải đường bộ Việt Nam hiện nay chưa có bộ máy kế toán quản trị đúng nghĩa.

### ***2.2.2. Thực trạng tổ chức thu nhận thông tin ban đầu về kế toán quản trị chi phí trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam***

Các công ty vận tải đường bộ hiện nay đang vận dụng hệ thống chứng từ kế toán nói chung và các chứng từ liên quan đến chi phí nói riêng như Phiếu xuất kho, Bảng chấm công, Bảng thanh toán tiền lương, bảng phân bổ nguyên vật liệu, Bảng

tính và phân bổ khấu hao TSCĐ.....được ban hành theo chế độ kế toán hiện hành (Quyết định 15/BTC ngày 20 tháng 3 năm 2006 và Quyết định 48/BTC ngày 19 tháng 4 năm 2006 của Bộ Tài chính).

Bên cạnh đó, để phục vụ cho công tác quản trị của mình, các công ty vận tải đường bộ Việt Nam cũng đã xây dựng, thiết kế thêm một số chứng từ như Báo cáo nhiên liệu tiêu hao thực tế (*Phụ lục 2.8*), Giấy biên nhận giao hàng hóa....Tuy nhiên, số lượng chứng từ thuộc loại này còn ít, mẫu mã chưa thật sự phù hợp để đáp ứng nhu cầu quản trị chi phí trong doanh nghiệp.

Để phục vụ kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm cũng như phục vụ công tác quản lý chi phí, các công ty vận tải hàng hoá đường bộ (áp dụng chế độ kế toán ban hành theo Quyết định 15/2006) sử dụng tài khoản 621 “Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp”, tài khoản 622 “Chi phí nhân công trực tiếp”, tài khoản 627 “Chi phí sản xuất chung”, tài khoản 154 “Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang”, tài khoản 641 “Chi phí bán hàng”, tài khoản 642 “Chi phí quản lý doanh nghiệp” và các tài khoản liên quan khác. Trong từng công ty, các tài khoản trên lại được chi tiết theo từng đối tượng tập hợp chi phí sản xuất như theo từng đoàn xe, đội xe, trạm xe hoặc đầu xe. Tại công ty Cổ phần vận tải ô tô số 2, tài khoản 621 được chi tiết thành:

- + Tài khoản 6211: trạm xe 216
- + Tài khoản 6212: trạm xe 202
- + Tài khoản 6213: Trạm xe 204
- + Tài khoản 6214: Trạm xe 210

Tại xí nghiệp vận tải và đại lý – Công ty vật tư vận tải công trình giao thông, tài khoản 621 lại được chi tiết thành:

- + Tài khoản 6211: Đội xe số 1
- + Tài khoản 6212: Đội xe số 2
- + Tài khoản 6213: Đội xe số 3

Các tài khoản Chi phí nhân công trực tiếp (TK 622) và Chi phí sản xuất chung (TK 627) cũng được mở chi tiết như Chi phí nhiên liệu trực tiếp (TK 622).

Như vậy, hầu hết các công ty vận tải đường bộ đều chi tiết các tài khoản chi phí theo đối tượng tập hợp chi phí như đội xe, đoàn xe hoặc đầu xe.

Các công ty áp dụng chế độ kế toán trong doanh nghiệp nhỏ và vừa ban hành theo Quyết định 48/2006 thì chi phí vận tải hàng hoá được tập hợp trực tiếp trên TK 154 “Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang” để tính giá thành sản phẩm và sử dụng tài khoản 642 “Chi phí kinh doanh” để tập hợp chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.

Việc chi tiết tài khoản chi phí theo đối tượng tập hợp chi phí đã phần nào đáp ứng được nhu cầu quản trị chi phí của doanh nghiệp. Thông qua các tài khoản chi tiết chi phí, kế toán theo dõi được các chi phí phát sinh trong kỳ theo từng đối tượng là bao nhiêu, từ đó có thể so sánh với định mức đã xây dựng. Ngoài ra, còn có thể đánh giá hiệu quả hoạt động của từng đối tượng trên cơ sở so sánh với doanh thu thực hiện trong kỳ.

### ***2.2.3. Thực trạng tổ chức phân tích, xử lý và cung cấp thông tin về kế toán quản trị chi phí trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam***

#### ***2.2.3.1. Thực trạng tổ chức phân loại chi phí vận tải hàng hoá trong công ty vận tải đường bộ Việt Nam***

Một trong các thông tin mà nhà quản trị doanh nghiệp quan tâm đó là chi phí. Nếu doanh thu không đổi, khi chi phí tăng lên sẽ làm cho lợi nhuận của doanh nghiệp giảm đi, vì vậy các nhà quản trị cần phải kiểm soát được chi phí của doanh nghiệp. Để kiểm soát được chi phí (quản trị chi phí), các công ty vận tải đường bộ đã tiến hành phân loại chi phí.

##### ***\* Phân loại chi phí vận tải hàng hoá***

Chi phí sản xuất kinh doanh trong doanh nghiệp vận tải hàng hoá đường bộ bao gồm nhiều loại khác nhau. Để quản lý tốt chi phí, các doanh nghiệp vận tải hàng hoá đường bộ đã tiến hành phân loại chi phí. Chi phí có thể được phân loại theo nhiều tiêu thức khác nhau, mỗi cách phân loại đáp ứng mục đích hạch toán, quản lý và kiểm tra, kiểm soát chi phí phát sinh ở góc độ khác nhau. Hiện nay, các công ty vận tải đường bộ Việt Nam thực hiện phân loại chi phí vận tải hàng hoá theo một trong 2 cách sau: theo yếu tố và theo mục đích công dụng (theo khoản mục) của chi phí.

##### ***\* Phân loại chi phí vận tải hàng hoá đường bộ theo yếu tố***

Theo tiêu thức phân loại này, chi phí vận tải hàng hoá đường bộ được chia thành các yếu tố chi phí khác nhau. Những chi phí có cùng tính chất kinh tế được xếp chung vào một yếu tố chi phí mà không phân biệt nơi phát sinh chi phí, bao gồm:

- Yếu tố chi phí tiền lương và các khoản trích theo tiền lương của lái xe, phụ xe và các nhân viên làm việc tại các bộ phận chức năng.

Kết quả khảo sát cho thấy chi phí tiền lương và các khoản trích theo tiền lương trong các công ty vận tải hàng hoá đường bộ chiếm khoảng 20% đến 25% trong tổng chi phí.

+ Lương của bộ phận trực tiếp lái xe được trả theo các hình thức sau:

@ Khoản theo kết quả vận chuyển đã thực hiện trong tháng: Là hình thức trả lương cho lái xe theo một tỷ lệ nhất định trên doanh số mà mỗi lái xe đã vận chuyển hàng hoá trong tháng. Tiền lương này còn phụ thuộc vào trọng tải xe, loại xe và cung đường vận chuyển. Trọng tải xe càng lớn thì lương trả cho lái xe càng cao, cung đường vận chuyển phức tạp thì lương nhận được của lái xe cũng cao hơn cung đường bình thường. Hình thức này thường được các công ty TNHH và công ty tư nhân áp dụng như Công ty TNHH thương mại và vận tải Thiên Lâm, Công ty vận tải Thành Trung...

@ Trả lương cố định theo tháng: Một số công ty vận tải đường bộ thuộc loại hình công ty TNHH trả theo hình thức này và mức tiền lương tháng cho lái xe và phụ xe như *Bảng 2.1*:

***Bảng 2.1. Mức lương cố định của lái xe, phụ xe năm 2010***

TT	Trọng tải	Lái xe		Phụ xe	
		Lương (Đ)	Phụ cấp (Đ)	Lương (Đ)	Phụ cấp (Đ)
1	Dưới 3,5 tấn	2.500.000	200.000	1.800.000	150.000
2	3,5 -> 15 tấn	3.500.000	250.000	2.500.000	200.000
3	> 15 tấn	5.000.000	300.000	3.000.000	200.000
	...				

(Nguồn: Công ty Thương mại và vận tải Việt Phương)

@ Kết hợp cả hình thức trả lương cố định và lương khoán: Doanh nghiệp trả lương cố định cho lái xe và phụ xe theo tiền lương cơ bản. Tiền lương này cũng là căn cứ để trích các khoản theo tiền lương. Bên cạnh đó, việc trả lương cho lái xe và phụ xe các công ty còn áp dụng hình thức trả lương theo sản phẩm (tính trên 1.000 đồng doanh thu). Hình thức trả lương này cũng được áp dụng rộng rãi, nhằm khuyến khích người lao động, nâng cao kỷ luật trong làm việc, tăng năng suất lao động ... Cuối tháng căn cứ vào doanh thu thực hiện được của trạm xe (đội xe), kế toán tính lương sản phẩm cho từng trạm xe (đội xe). Các công ty cổ phần và công ty liên doanh (Công ty cổ phần vận tải ô tô số 2, Công ty cổ phần vận tải và thương mại, Công ty cổ phần dịch vụ vận tải TRACO, Công ty liên doanh hỗn hợp vận tải Việt Nhật, Công ty liên doanh AFM Sài Gòn Shipping...) áp dụng hình thức trả lương này.

*Tiền lương*

*Tổng doanh thu*

*Tỷ lệ %*

(2.1)

+ Lương của bộ phận sửa chữa, bảo trì và bộ phận quản lý được trả cố định hàng tháng dựa vào trình độ tay nghề, thâm niên công tác và số ngày công thực hiện trong tháng.

Các khoản trích theo tiền lương các công ty vận tải thực hiện theo đúng chế độ nhà nước quy định.

- Yếu tố chi phí nhiên liệu, vật liệu: chi phí xăng, dầu và các loại nguyên liệu khác.

Chi phí nhiên liệu trong các công ty vận tải đường bộ thường chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi phí. Nếu giá nhiên liệu càng cao thì tỷ trọng của chi phí này trong tổng chi phí càng cao. Chi phí này thường chiếm khoảng 40% -> 45% trong tổng chi phí của doanh nghiệp. Chi phí này gồm chi phí xăng, dầu. Hiện nay, các doanh nghiệp áp dụng một trong hai phương thức: khoán nhiên liệu cho lái xe hoặc cung cấp nhiên liệu cho lái xe. Nếu khoán nhiên liệu thì lái xe tự mua xăng và dầu, sau đó mang hóa đơn về phòng kế toán để làm căn cứ thanh toán tiền khoán nhiên liệu. Nếu doanh nghiệp cung cấp nhiên liệu thì lái xe đến đại lý xăng dầu do công ty hợp đồng để đổ xăng, lái xe xác nhận vào chứng từ đổ xăng của đại lý. Định kỳ, đại lý xăng căn cứ vào xác nhận của lái xe lập hóa đơn thanh toán tiền với doanh nghiệp. Chi phí nhiên liệu thường có sự biến động liên tục do có sự biến động về giá cả nhiên liệu.

Bên cạnh nhiên liệu, các doanh nghiệp vận tải đường bộ còn có chi phí về vật tư và phụ tùng thay thế trong quá trình duy tu sửa chữa phương tiện vận tải. Chi phí này chiếm tỷ trọng không nhỏ, thường 5% - 10%. Phụ tùng thay thế phổ biến nhất là săm lốp của phương tiện vận tải. Để đảm bảo an toàn trong vận chuyển thì bình quân khoảng 50.000km hoặc 60.000km xe lăn bánh thì phải thay săm lốp (tùy theo trọng tải xe và cung đường vận chuyển). Do đặc tính kỹ thuật của ngành nên phụ tùng thay thế trong các doanh nghiệp vận tải đường bộ rất đa dạng và phong phú được xếp theo nhiều nhóm khác nhau:

Thuộc nhóm cao su gồm: lốp, su đầu trục, dây thăng bằng, nẹp cửa kính...

Thuộc nhóm nhựa gồm: đèn chiếu hậu, xinhan, tay mở cửa...

Thuộc nhóm kính thủy tinh: gương chiếu hậu, kính chắn gió...

Thuộc nhóm điện và điện tử: bình điện, bóng đèn, cầu chì, role điều hòa...

Thuộc nhóm cơ khí: lá côn, bố thắng, lọc không khí, chổi than...

Thuộc nhóm khác: dầu thắng, các loại sơn, bình ga, ổ khóa...

+ Yếu tố công cụ dụng cụ: bao gồm công cụ, dụng cụ quản lý văn phòng và phục vụ cho công tác duy tu, sửa chữa phương tiện vận chuyển.

+ Yếu tố chi phí khấu hao tài sản cố định như khấu hao phương tiện vận tải và khấu hao các tài sản cố định khác trong doanh nghiệp. Trong đó, khấu hao phương tiện vận tải là chủ yếu. Trong vận tải, nếu phương tiện vận chuyển càng tốt thì càng góp phần nâng cao chất lượng dịch vụ vận chuyển. Do đó, hiện nay các doanh nghiệp vận tải hàng hoá đường bộ luôn cố gắng khấu hao phương tiện vận tải trong thời gian ngắn nhất nằm trong khung quy định về thời gian khấu hao phương tiện vận tải ban hành theo quyết định 203/2009/QĐ – BTC của Bộ Tài chính để có thể thu hồi vốn nhanh nhằm tái đầu tư phương tiện vận tải mới để cung cấp dịch vụ vận tải tốt hơn. Phương pháp khấu hao TSCĐ được áp dụng trong các công ty vận tải đường bộ theo phương pháp đường thẳng. Chi phí khấu hao phương tiện vận tải thường chiếm tỷ lệ khoảng 20% ->25% trong tổng chi phí của doanh nghiệp.

- Yếu tố dịch vụ mua ngoài: Là các chi phí mua các dịch vụ phục vụ cho quá trình sản xuất kinh doanh vận tải như điện, điện thoại, nước, ...yếu tố này thường chiếm tỷ trọng nhỏ trong tổng chi phí toàn doanh nghiệp.

- Chi phí khác bằng tiền: Là các khoản chi phí chưa tính vào các yếu tố kể trên như chi phí sửa chữa thường xuyên phương tiện vận tải, lệ phí giao thông, chi phí sắm lốp, chi phí bảo hiểm, chi phí khuyến mãi...Chi phí này thường nhiều nội dung, khó kiểm soát và thường không ổn định.

Cách phân loại này có ý nghĩa trong việc xác định tính chất chi phí của doanh nghiệp vận tải từ đó có căn cứ để lập kế hoạch chi phí, phân tích và lập báo cáo chi phí.

*\* Phân loại chi phí vận tải theo mục đích và công dụng của chi phí*

Theo tiêu thức này, chi phí vận tải bao gồm:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: là những loại nguyên vật liệu, nhiên liệu tham gia trực tiếp vào quá trình thực hiện dịch vụ vận tải như chi phí xăng, dầu. Loại chi phí này có thể hạch toán tách biệt rõ ràng và cụ thể cho từng đối tượng chịu chi phí.

Trong vận tải hàng hoá đường bộ, sản phẩm mang tính dịch vụ vì vậy không có hình thái vật chất. Quá trình sản xuất là vận chuyển hàng hoá từ địa điểm này tới địa

điểm khác bằng các phương tiện vận tải, do đó không có chi phí nguyên vật liệu cấu thành trong sản phẩm nhưng phương tiện vận tải muốn hoạt động được phải có nhiên liệu. Trên thực tế cho thấy trong giá thành dịch vụ vận tải, nhiên liệu là khoản chi phí trực tiếp có tỷ trọng cao nhất.

- Chi phí nhân công trực tiếp: Là chi phí trực tiếp cho những người vận hành phương tiện vận tải tạo ra sản phẩm dịch vụ vận tải như tiền lương, các khoản có tính chất như tiền lương, các khoản trích theo tiền lương của lái xe, phụ xe. Cũng như chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí này cũng có thể hạch toán riêng cho từng đối tượng chịu chi phí. Chi phí nhân công trực tiếp thường chiếm tỷ trọng không lớn trong giá thành dịch vụ vận tải.

- Chi phí sản xuất chung: Là các chi phí phát sinh chung ở tổ xe, đội xe, trạm xe như tiền lương, các khoản có tính chất như tiền lương (ăn ca, làm thêm giờ...), các khoản trích theo tiền lương (BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ) của nhân viên quản lý trạm xe, đội xe, xí nghiệp; các khoản chi phí về vật liệu như dầu nhờn, mỡ, xà phòng, giẻ lau và các phương tiện khác dùng để bảo dưỡng, sửa chữa xe; các khoản chi phí sắm lốp; chi phí khấu hao phương tiện; chi phí dịch vụ mua ngoài (điện, điện thoại, nước...) và các khoản chi phí khác như chi phí khám xe (kiểm định xe); chi phí bảo hiểm cho phương tiện, người lái, phụ xe và hàng hoá trên xe; chi phí về cầu, phà, bến bãi cho phương tiện... Chi phí này không hạch toán riêng cho từng đối tượng chịu chi phí được mà phải tiến hành phân bổ theo các tiêu thức phù hợp. Chi phí sản xuất chung bao gồm các khoản chi phí thuộc biến phí, định phí hoặc chi phí hỗn hợp vì vậy việc kiểm soát chi phí này tương đối khó khăn.

- Chi phí bán hàng: bao gồm các chi phí hoa hồng môi giới hợp đồng vận chuyển, chi phí quảng cáo, chi phí cho các đại lý vận tải...

- Chi phí quản lý doanh nghiệp: bao gồm các chi phí hành chính cho khối văn phòng (khấu hao văn phòng và thiết bị quản lý, lương nhân viên văn phòng, chi phí điện, điện thoại, nước, văn phòng phẩm tại văn phòng...).

Đối với hình thức đại lý vận tải hàng hoá: Các doanh nghiệp vận tải đóng vai trò trung gian trong khâu luân chuyển hàng hoá. Doanh nghiệp vận tải ký hợp đồng vận chuyển hàng hoá cho khách hàng, nhưng doanh nghiệp vận tải không trực tiếp thực hiện hợp đồng mà chuyển hợp đồng cho doanh nghiệp khác thực hiện. Theo hình

thức này, chi phí phát sinh liên quan chỉ là chi phí môi giới, ký kết hợp đồng. Vì vậy, đây thực chất là hoạt động thương mại trong các doanh nghiệp vận tải.

Theo kết quả khảo sát, hầu hết các doanh nghiệp vận tải hàng hoá phân loại chi phí theo mục đích và công dụng của chi phí.

Cách phân loại này phù hợp với việc phân loại chi phí trong kế toán tài chính và có ý nghĩa và tác dụng trong việc tính giá thành dịch vụ vận tải. Cách phân loại này còn giúp nhà quản trị dự toán được tỷ trọng các khoản mục chi phí trong giá thành sản phẩm để từ đó xây dựng định mức giá thành và quản lý giá thành, so sánh số thực tế phát sinh với định mức, tìm ra nguyên nhân vượt hoặc hụt so với định mức từ đó có phương pháp điều chỉnh cho phù hợp.

Thông thường, trong các doanh nghiệp vận tải hàng hoá đường bộ có quy mô lớn, tỷ trọng chi phí sản xuất chung thường cao hơn các doanh nghiệp có quy mô vừa và nhỏ do các doanh nghiệp có quy mô lớn thường đầu tư mua sắm phương tiện vận tải và các máy móc thiết bị khác hiện đại hơn.

Tuy nhiên, từ thực tế cho thấy việc phân loại chi phí trong các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ vận tải hàng hoá đường bộ hiện nay mới chỉ dừng lại ở việc phục vụ cho công tác hạch toán và lập báo cáo tài chính là chủ yếu mà chưa quan tâm nhiều đến việc phục vụ cho quản trị chi phí trong doanh nghiệp. Đặc biệt, chưa có doanh nghiệp nào phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí (chi phí biến đổi, chi phí cố định, chi phí hỗn hợp) hay phân loại chi phí cho việc lựa chọn phương án sản xuất (chi phí cơ hội, chi phí chìm) khi quyết định nhận hay từ chối đơn đặt hàng. Do đó, chất lượng của thông tin chi phí phục vụ cho quản trị doanh nghiệp còn hạn chế.

*\* Đối tượng kế toán chi phí sản xuất và đối tượng tính giá thành sản phẩm dịch vụ vận tải hàng hoá*

Đối tượng tập hợp chi phí vận tải hàng hoá là phạm vi, giới hạn mà các chi phí vận tải cần được tập hợp. Xác định đối tượng tập hợp chi phí vận tải hàng hoá đường bộ là việc xác định phạm vi, giới hạn mà chi phí vận tải phát sinh. Trong các doanh nghiệp vận tải hàng hoá đường bộ, tùy thuộc vào quy trình sản xuất và đặc điểm tổ chức kinh doanh của các doanh nghiệp, đối tượng để tập hợp chi phí sản xuất được các công ty xác định như sau:



- Công ty tổ chức sản xuất theo từng xí nghiệp, mỗi xí nghiệp đảm trách một lĩnh vực trong đó có xí nghiệp vận tải, thì đối tượng tập hợp chi phí của xí nghiệp vận tải là các đoàn xe (Công ty vật tư vận tải công trình giao thông...) (Phụ lục 2.9).

- Các công ty tổ chức sản xuất thành các trạm xe hay đội xe thì đối tượng tập hợp chi phí sản xuất là trạm xe, đội xe (Công ty cổ phần vận tải ô tô số 2...) (Phụ lục 2.10).

- Các công ty tổ chức sản xuất theo đầu xe thì đối tượng tập hợp chi phí sản xuất lại theo từng đầu xe (Công ty TNHH Việt Phương, Công ty Liên doanh vận tải hỗn hợp Việt Nhật số 2, ...) (Phụ lục 2.11).

Để phục vụ quản trị chi phí, đối tượng tập hợp chi phí được chi tiết theo từng loại xe, từng tuyến đường, từng chuyến xe. Nếu các doanh nghiệp có các xí nghiệp trực thuộc hoạt động trong các lĩnh vực khác thì chi phí được tập hợp theo các xí nghiệp.

Để tập hợp được chi phí sản xuất, các doanh nghiệp vận tải cũng sử dụng phương pháp trực tiếp và phương pháp phân bổ.

Theo phương pháp trực tiếp, các chi phí có liên quan trực tiếp đến đối tượng nào thì tập hợp cho đối tượng đó trên các tài khoản và sổ kế toán chi tiết căn cứ vào các chứng từ cụ thể.

Phương pháp phân bổ thường áp dụng với các khoản chi phí liên quan đến nhiều đối tượng tập hợp chi phí như chi phí sản xuất chung.

Trên cơ sở xác định được các đối tượng tập hợp chi phí, doanh nghiệp vận tải cũng xác định đối tượng tính giá thành. Việc xác định đối tượng tính giá thành phải căn cứ vào đặc điểm hoạt động cũng như đặc điểm tổ chức quản lý và yêu cầu quản lý cụ thể của mỗi doanh nghiệp. Đối với doanh nghiệp vận tải hàng hoá, đối tượng tính giá thành là từng chuyến hàng hoá vận chuyển. Giá thành đơn vị là tấn.km vận chuyển. Bởi vì, tất cả các công việc của quá trình vận tải hàng hoá được thực hiện ở các địa điểm khác nhau vào thời gian khác nhau nên hiệu quả của quá trình vận tải, tính liên tục của nó phụ thuộc vào việc xác định thời hạn thực hiện mỗi công việc. Khi thực hiện quá trình vận tải, các công việc trên được lặp đi lặp lại mang tính chu kỳ đó là chu kỳ của quá trình vận tải. Chu kỳ đó là một chuyến xe bao gồm các công việc được thực hiện nối tiếp nhau. Khi kết thúc một chuyến xe là kết thúc một quá trình sản xuất vận tải, một số lượng sản phẩm vận tải đã được sản xuất và tiêu thụ xong.

Việc xác định đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành trong các doanh nghiệp vận tải hàng hoá đường bộ nhằm kiểm tra, kiểm soát và quản lý tốt chi phí và giá thành, đồng thời mang tính định hướng cho việc tổ chức kế toán quản trị chi phí và quản trị giá thành vận tải hàng hoá trong doanh nghiệp vận tải.

Công việc của kế toán quản trị chi phí không dừng lại ở việc xác định đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành sản phẩm dịch vụ vận tải mà còn phải làm thế nào để kiểm soát được chi phí và giá thành sản phẩm cả quá khứ và tương lai. Một nhiệm vụ rất quan trọng đối với kế toán quản trị chi phí trong việc kiểm soát chi phí là xác định các trung tâm chi phí.

Trung tâm chi phí là một bộ phận trong cơ cấu sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, là nơi phát sinh chi phí hay nói cách khác đây là một trung tâm tiêu dùng nguồn lực để tạo ra các dịch vụ cung cấp cho các bộ phận khác nhau mà không trực tiếp tiêu thụ hoặc chuyển hoá sản phẩm thành doanh thu, lợi nhuận.

Qua khảo sát cho thấy, trong các doanh nghiệp, đặc biệt là các doanh nghiệp có quy mô lớn, để quản lý và khai thác có hiệu quả các nguồn lực, doanh nghiệp đã tổ chức các trung tâm chi phí (công ty vận tải ô tô số 2, công ty liên doanh Việt Nhật...). Từ đó, nhà quản trị sẽ thực hiện được việc quản lý chi phí cho từng lĩnh vực cụ thể và có cách nhìn toàn diện, chi tiết trong từng lĩnh vực chuyên môn hoá. Đồng thời việc phân chia thành các trung tâm chi phí cũng tạo điều kiện tốt hơn cho việc kiểm soát chi phí theo từng lĩnh vực sản xuất kinh doanh. Mỗi một trung tâm chi phí được phân công cho một nhà quản lý phụ trách để giữ cho chi phí không vượt mức kế hoạch, đảm bảo tính tiết kiệm và hiệu quả trong hoạt động. Tùy thuộc vào quy mô sản xuất kinh doanh, sự phân cấp quản lý trong doanh nghiệp mà các trung tâm chi phí được tổ chức thành các đơn vị có quy mô khác nhau, nhà quản lý sẽ có những quyền hạn, phạm vi trách nhiệm khác nhau và hình thành nên hệ thống kế toán trách nhiệm của từng doanh nghiệp.

- Các trung tâm chi phí trong các công ty vận tải đường bộ thường bao gồm:
  - + Trung tâm tiếp liệu: Có chức năng cung cấp nguyên vật liệu cho sản xuất.
  - + Trung tâm sản xuất: Có chức năng sử dụng các yếu tố đầu vào để tạo ra sản phẩm. dịch vụ.
  - + Trung tâm thương mại: Có chức năng xúc tiến bán hàng, tiêu thụ sản phẩm, dịch vụ.

- Trung tâm quản lý, điều hành bao gồm: Trung tâm quản lý hành chính, quản trị, trung tâm quản lý kinh doanh, trung tâm quản lý tài chính, trung tâm quản lý nhân sự...

Kết quả của trung tâm chi phí thường được thể hiện trên báo cáo chi phí của trung tâm chi phí. Đối với nội bộ doanh nghiệp, thông tin chi phí chi tiết ở từng trung tâm là một hệ thống thông tin hết sức quan trọng và hữu ích trong công tác xây dựng kế hoạch và phân bổ nguồn lực, kiểm soát chi phí ở từng bộ phận và cuối cùng là đánh giá thành quả của nhà quản lý. Đa số các công ty cổ phần và công ty liên doanh lập các báo cáo chi phí như Công ty cổ phần vận tải số 2, Công ty liên doanh hỗn hợp vận tải Việt Nhật...

Báo cáo chi phí của trung tâm chi phí thường là các báo cáo sau:

- Báo cáo chênh lệch chi phí (Phụ lục 2.12).
- Báo cáo chi phí sản xuất (Phụ lục 2.13).
- Báo cáo kết quả kinh doanh bộ phận (Phụ lục 2.14).

Một trong những thông tin quan trọng để lập các báo cáo này là hệ thống dự toán, định mức chi phí tại các trung tâm.

*2.2.3.2. Thực trạng tổ chức hệ thống định mức và lập dự toán chi phí trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam*

*\* Thực trạng xây dựng định mức chi phí*

Hệ thống chi phí định mức được xây dựng để phản ánh mức độ hoạt động hiệu quả trong tương lai mà không phải các mức độ hoạt động đã qua. Để lập được các báo cáo bộ phận cần phải xác định được hệ thống các định mức. Kết quả khảo sát cho thấy hầu hết các công ty vận tải đường bộ Việt Nam đều lập các định mức sau: định mức chi phí nhiên liệu trực tiếp; định mức chi phí nhân công trực tiếp, định mức chi phí sản xuất chung; định mức chi phí bán hàng, định mức chi phí quản lý doanh nghiệp.

*\* Định mức chi phí nhiên liệu trực tiếp*

Trong ngành vận tải đường bộ, chi phí nhiên liệu chiếm tỷ trọng lớn trong giá thành dịch vụ vận tải, vì vậy, các doanh nghiệp vận tải đã xây dựng định mức tiêu hao nhiên liệu cho từng loại phương tiện vận tải, theo từng tuyến đường xe chạy ... để quản lý chặt chẽ chi phí nhiên liệu.

Theo số liệu khảo sát, các công ty vận tải hàng hoá đường bộ đã xây dựng hệ thống định mức kinh tế kỹ thuật tương đối như nhau, sát với thực tế tiêu hao nhiên

liệu. Tiêu hao nhiên liệu của các đầu xe tham gia hành trình vận chuyển được tính trên cơ sở định mức tiêu hao nhiên liệu cho xe như: K1, K2, K3.

K1: Hệ số tiêu hao nhiên liệu cho 100 km đường hành trình không tải chạy trên đường tiêu chuẩn.

K2: Hệ số tiêu hao nhiên liệu cho 100 km đường hành trình có tải chạy trên đường tiêu chuẩn.

K3: Hệ số tiêu hao quay trở đầu xe cho 100 km đường hành trình chạy trên đường tiêu chuẩn. Để quản lý cấp phát nhiên liệu cho từng loại xe vận tải, các hệ số K1, K2, K3 quy định cụ thể cho từng loại xe trên cơ sở đã xét đến các yếu tố phù hợp.

Công tác hạch toán chi phí nhiên liệu ở các công ty vận tải đường bộ tương tự nhau, tác giả lấy số liệu tại Công ty cổ phần vận tải ô tô số 2 (Bảng 2.2):

**Bảng 2.2: Định mức chi phí nhiên liệu trực tiếp năm 2010**

Loại phương tiện	Mức tiêu hao nhiên liệu cho 100 km đường hành trình		
	K <sub>1</sub> (lít/100 km)	K <sub>2</sub> (lít/ 100 km)	K <sub>3</sub> (lít/ 100 km)
Huyndai - 15 tấn	18	0,9	0,6
Ifa - 12 tấn	17	0,9	0,6
Chenglong – 7 tấn	16	0,9	0,6
Sengyong – 5 tấn	15	0,9	0,6

(Nguồn số liệu: Phòng Kỹ thuật – Công ty cổ phần vận tải ô tô số 2)

Hệ số tiêu hao được thiết lập cho các tuyến hành trình chạy trên đường tiêu chuẩn. Với các tuyến đường giao thông có chất lượng kém hơn đường tiêu chuẩn, động cơ xe phải làm việc nhiều, do đó tiêu hao nhiên liệu nhiều hơn. Khi tính nhiên liệu tiêu hao cho các tuyến đường không phải tiêu chuẩn đều được nhân với hệ số đường tiêu chuẩn, theo số liệu công ty cổ phần vận tải số 2 (Bảng 2.3):

**Bảng 2.3: Hệ số quy đổi đường tiêu chuẩn tính bình quân cho các tuyến hành trình – Năm 2010**

STT	Luồng tuyến	Cự ly thực tế (km)	Hệ số tính đổi bình quân	Ghi chú
1	Hà Nội – Lạng Sơn	154	1,060	
2	Hà Nội - Bắc Giang	51	1,000	
3	Hà Nội - Bắc Ninh	31	1,000	

4	Hà Nội – Cao Bằng	285	1,115	
5	Hà Nội – Thái Nguyên	80	1,110	
6	Hà Nội – Hà Giang	318	1,160	
7	Hà Nội – Tuyên Quang	165	1,050	
	.....			

(Nguồn số liệu: Phòng Kỹ thuật, Công ty cổ phần vận tải số 2)

Tại các công ty vận tải, khi phát sinh hợp đồng vận chuyển, phòng Kế hoạch (Kinh doanh) giao nhiệm vụ cho từng đội xe hay trạm xe với từng tuyến đường có tính toán cụ thể số km hành trình và căn cứ tạm tính số nhiên liệu tiêu hao để chuyển xuống phòng Kế toán tạm ứng tiền nhiên liệu của chuyến đi cho lái xe. Khi hợp đồng thực hiện xong, phòng Kế hoạch (Kinh doanh) sẽ tính ra mức tiêu hao thực tế nhiên liệu cho đội xe, căn cứ vào Bảng tổng hợp nhiên liệu tiêu hao do phòng Kế hoạch (Kinh doanh) lập, kế toán tính ra chi phí thực tế nhiên liệu cho hợp đồng đó, cuối tháng tổng hợp chi phí nhiên liệu cho từng đội xe, trạm xe (Phụ lục 2.15 đến Phụ lục 2.17).

Trong ngành vận tải, ngoài chi phí nhiên liệu chủ yếu là xăng và dầu diezen còn có các loại vật liệu khai thác bao gồm:

- + Chi phí dầu nhớt;
- + Chi phí dầu động cơ;
- + Chi phí dầu phanh;
- + Chi phí dầu chuyên dụng;

Các loại dầu trên cũng rất cần thiết cho phương tiện vận tải trong quá trình hoạt động. Ví dụ, dầu nhớt để bảo dưỡng, duy trì và đảm bảo tính năng kỹ thuật, an toàn của xe như bôi trơn các bộ phận động cơ của xe. Mức tiêu hao của các loại vật liệu khai thác được định mức theo % mức tiêu hao nhiên liệu chính. Đối với xe dầu, tỷ lệ là 4% – 5 %; đối với xe xăng, tỷ lệ là 3% – 4 %. Tuy nhiên, trên thực tế, có công ty tỷ lệ này đối với chi phí dầu nhớt thường cao hơn, thậm chí lên đến 7%.

Hiện nay, các công ty vận tải hàng hoá đường bộ có 3 cách tính chi phí dầu nhớt:

- + Thứ nhất, xây dựng định mức theo hành trình vận chuyển trên cơ sở 100 lít nhiên liệu tiêu hao thực tế của từng loại xe, từ đó tính được chi phí dầu nhớt cho từng chuyến xe (các doanh nghiệp tính theo phương pháp này chiếm khoảng 40%).

Hạch toán chi phí dầu nhờn cũng được tiến hành tương tự như hạch toán chi phí nhiên liệu. Ví dụ: xe Chenglong loại MJ của công ty vận tải số 2, chạy trên tuyến đường Hà Nội – Bắc Giang:

Tổng km xe chạy thực tế (2 chiều): 102 km,

Hệ số quy đổi sang đường tiêu chuẩn: 1,00

Tấn vận chuyển: 7

Mức tiêu hao nhiên liệu:

- Hành trình không hàng:  $102 \times 1,00 \times 16/100 = 16,32$  lít

- Hành trình có hàng:  $51 \times 1,00 \times 0,9 \times 7/100 = 3,21$  lít

- Quay trở đầu xe;  $102 \times 1,00 \times 0,6/100 = 0,61$  lít

Tổng nhiên liệu tiêu hao thực tế: 20,14

Chi phí nhiên liệu tiêu hao thực tế:  $20,14 \times 19.300 = 388 702$  đồng.

Định mức tiêu hao dầu nhờn cho các loại xe tại Công ty cổ phần vận tải ô tô số 2 (Bảng 2.4).

**Bảng 2.4: Định mức tiêu hao dầu nhờn năm 2010**

<i>Loại xe</i>	<i>Mức tiêu hao dầu nhờn cho 100 lít tiêu hao nhiên liệu</i>
Huyndai – 15 tấn	0,7
Ifa – 12 tấn	0,65
Chenglong – 7 tấn	0,6
Sengyong – 5 tấn	0,55

(Nguồn số liệu: Phòng Kỹ thuật, Công ty cổ phần vận tải ô tô số 2)

Trên cơ sở số nhiên liệu tiêu hao thực tế của xe Chenglong – 7 tấn chạy trên tuyến đường trên, chi phí dầu nhờn =  $20,14 \times 0,6 / 100 = 0,12$  lít

Chi phí dầu nhờn sẽ là :  $61.000 \times 0,12 = 7 320$  đồng.

+ Thứ hai, thanh toán theo hoá đơn phát sinh do lái xe cung cấp (khoảng 25% trong tổng số doanh nghiệp được khảo sát như công ty liên doanh Việt - Nhật số 2....).

+ Thứ ba, xây dựng định mức theo tháng đối với từng trọng tải xe như một số công ty TNHH (khoảng 35% như công ty vận tải thương mại Nam Hoa,...).

**\* Định mức chi phí nhân công trực tiếp**

Để xây dựng được định mức chi phí nhân công trực tiếp, doanh nghiệp vận tải phải dựa vào hai yếu tố:

- + Định mức về giá của một giờ lao động trực tiếp.
- + Định mức số giờ lao động trực tiếp cần thiết để hoàn thành dịch vụ.

Ngoài ra, khi xây dựng định mức số giờ lao động trực tiếp đã tính đến thời gian nghỉ ngơi, thời gian giải quyết nhu cầu cá nhân, thời gian bảo dưỡng thiết bị, phương tiện vận tải...

Tại các công ty vận tải, chi phí nhân công trực tiếp thường chiếm tỷ trọng từ 20% – 25% trong tổng giá thành dịch vụ. Chi phí nhân công trực tiếp cũng được các công ty tập hợp theo từng đội xe (trạm xe), đầu xe. Hiện nay, các công ty vận tải đang thực hiện hai hình thức trả lương đó là trả lương theo thời gian và trả lương theo sản phẩm cho lái xe và phụ xe.

Đối với các ngày nghỉ phép, hội họp, nghỉ lễ và những ngày lái xe phải theo xe vào bảo dưỡng thường xuyên ...thì công ty trả lương theo thời gian. Kế toán căn cứ vào hệ số cấp bậc của lái xe, phụ xe và thời gian nghỉ trong tháng để tính và trả lương cho lái xe, phụ xe.

Hình thức trả lương theo sản phẩm (khoán) cho lái xe và phụ xe trong các công ty vận tải thường được xây dựng đơn giá tiền lương tính trên 1.000 đồng doanh thu (tỷ lệ % tính theo doanh thu) hoặc theo số Tấn (T.km) vận chuyển. Hình thức này được áp dụng rộng rãi và là hình thức trả lương chủ yếu. Cuối tháng, căn cứ vào doanh thu thực hiện hoặc số tấn (T.km) vận chuyển được của các đội xe, trạm xe, kế toán tính lương cho toàn đội xe (trạm xe) như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Tiền lương sản phẩm} \\ \text{của lái, phụ xe} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Tổng doanh thu} \\ \text{thực hiện} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ \%} \\ \text{tính theo doanh thu} \end{array} \quad (2.2)$$

**Bảng 2.5: Định mức đơn giá tiền lương sản phẩm tại công ty Cổ phần vận tải ô tô số 2 (đồng/1.000 đồng doanh thu) – Năm 2010**

Cụ ly vận chuyển	IFA		Chenglong		Huyndai		Sangyong	
	Lái xe	Phụ xe	Lái xe	Phụ xe	Lái xe	Phụ xe	Lái xe	Phụ xe
< 70 km	85	55	75	45	90	55	55	35

> 70 km	90	60	80	50	95	60	60	40
...								

(Nguồn số liệu: Phòng Kỹ thuật – Công ty Cổ phần vận tải ô tô số 2)

Theo khảo sát, tiền lương của phụ xe thường được tính theo tỷ lệ 70% hoặc 80% tiền lương của lái xe.

Ngoài tiền lương, lái xe và phụ xe còn có thể được hưởng một số khoản phụ cấp khác như phụ cấp ngành nghề, phụ cấp độc hại, phụ cấp khu vực, phụ cấp trách nhiệm, phụ cấp đèo dốc... Bên cạnh đó, còn có thưởng hoàn thành kế hoạch, thưởng theo chất lượng phục vụ ...

Trên cơ sở xây dựng định mức tiền lương, các khoản có tính chất như tiền lương, doanh nghiệp có định mức các khoản trích theo tiền lương. Theo chế độ hiện hành, các khoản trích theo tiền lương gồm BHXH (22%), BHYT (4,5%), KPCĐ (2%), BHTN (2%). Ngoài ra, trong các doanh nghiệp vận tải hàng hoá đường bộ còn có các loại bảo hiểm khác như: Bảo hiểm phương tiện, bảo hiểm hành lý, hàng hoá trên xe; bảo hiểm tài sản....

Cũng qua khảo sát cho thấy, lương thời gian tại các công ty vận tải hàng hoá đường bộ được tính dựa trên bảng chấm công và các chứng từ khác có liên quan. Căn cứ vào các chứng từ trên, kế toán lập bảng thanh toán tiền lương. Từ bảng thanh toán tiền lương của từng bộ phận, kế toán lập Bảng phân bổ tiền lương và Bảo hiểm xã hội. Sau đó, kế toán vào các sổ chi tiết và sổ tổng hợp chi phí nhân công trực tiếp (TK 622) (*Phụ lục 2.18 đến Phụ lục 2.20*) và các tài khoản chi phí khác.

Bên cạnh đó, các công ty vận tải cũng xây dựng định mức phụ cấp ngành nghề cho lái xe và phụ xe.

Đối với các công ty trả lương cố định theo tháng như một số công ty TNHH thì khi xây dựng định mức tiền lương thường căn cứ vào mức lương tối thiểu nhà nước quy định, căn cứ vào kế hoạch luồng hàng vận chuyển để áp mức lương cố định cho lái xe và phụ xe.

**\* Định mức chi phí sản xuất chung**



Chi phí sản xuất chung gồm nhiều khoản chi phí, do vậy khi xây dựng định mức chi phí sản xuất chung có nhiều doanh nghiệp đã tách ra làm hai bộ phận: định mức chi phí sản xuất chung và biến phí sản xuất chung.

+ Định mức biến phí sản xuất chung được xác định như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Định mức} \\ \text{biến phí} \\ \text{sản xuất chung} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định mức} \\ \text{lượng biến phí} \\ \text{sản xuất chung} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Định mức} \\ \text{giá biến phí} \\ \text{sản xuất chung} \end{array} \quad (2.3)$$

Trong đó:

Định mức lượng biến phí sản xuất chung gồm lượng cần thiết trong sản xuất dịch vụ.

Định mức giá biến phí sản xuất chung gồm: Đơn giá mua, đơn giá lương cơ bản, các khoản trích theo tiền lương...

Xây dựng định mức chi phí sản xuất chung gồm:

+ *Định mức chi phí trích trước sãm lốp*: để tính toán định mức chi phí trích trước sãm lốp doanh nghiệp có thể dùng nhiều phương pháp:

Phương pháp 1: Tính theo nhu cầu về lốp ( $N_{BL}$ )

Phương pháp 2: Tính theo mức trích trước cho 1km xe chạy

Chi phí sãm lốp bao gồm các khoản chi phí thay thế sãm lốp hư hỏng, sửa chữa, đắp lại lốp, vá lại sãm, bơm lốp, đảo lốp...

Tùy thuộc vào tình hình thực tế sản xuất kinh doanh của mỗi công ty mà chủng loại lốp được sử dụng cũng khác nhau, có công ty sử dụng lốp nhập ngoại của Thái Lan hoặc Indonexia, Trung Quốc, cũng có công ty chỉ sử dụng lốp được sản xuất tại Việt Nam (có giá thấp hơn) như Sao Vàng, Đà Nẵng. Trong quá trình vận tải, sãm lốp hao mòn với mức độ nhanh hơn đầu xe nên thường phải thay thế nhiều lần, tuy nhiên giá trị 1 bộ sãm lốp thay thế được phân bổ dần vào từng kỳ (tháng). Hầu hết, các công ty vận tải đều có kế hoạch trích trước chi phí sãm lốp để tránh gây đột biến chi phí. Trên thực tế, cũng có doanh nghiệp không trích trước chi phí sãm lốp, khi phát sinh chi phí thì lại tiến hành phân bổ. Cả hai phương thức trên đều không gây đột biến chi phí phát sinh trong kỳ, nhưng trích trước chi phí thì công ty sẽ chủ động hơn trong việc xây dựng định mức chi phí từ đó kiểm soát được chi phí.

Trường hợp, sảm lốp có thể hư hỏng trước thời gian quy định thì phần chênh lệch lái xe phải chịu trách nhiệm.

Có nhiều công ty tiến hành trích trước chi phí sảm lốp cho cả tháng trên cơ sở căn cứ vào số km xe chạy đã quy đổi ra đường tiêu chuẩn và lập Bảng trích trước chi phí sảm lốp cho từng đội xe (*Phụ lục 2.21*).

Ngoài các chi phí thay mới sảm lốp, trong các công ty vận tải còn phát sinh các chi phí sửa chữa, đắp lại lốp, vá lại sảm. Các khoản chi phí này phát sinh hàng ngày do lái xe tiến hành và công ty thanh toán theo số thực tế (công ty Vận tải ô tô số 2), hoặc được xây dựng định mức theo tháng cho từng trọng tải xe (Công ty Thương mại Việt Phương) (*Phụ lục 2.22*), Bảng 2.6

**Bảng 2.6: Bảng định mức trích trước chi phí sảm lốp tại công ty vận tải ô tô số 2 – Năm 2010**

Loại xe	Trọng tải (tấn)	Số bộ sảm lốp/1 xe	Nguyên giá 1 bộ (đồng)	Định mức km lăn bánh	Giá trị đào thải	Định ngạch kỹ thuật đời xe (km)	Định mức đồng/1 km
Huyndai	8	6	2.600.000	70.000	70.000	1.000.000	215,34
Chenglong	7	6	2.100.000	70.000	50.000	1.000.000	174,48
IFA	7	6	2.600.000	72.000	70.000	1.000.000	209,32
Sangyong	17	12	2.900.000	68.000	100.000	1.000.000	490,76
.....							

(Nguồn số liệu: Phòng Kỹ thuật – Công ty Cổ phần vận tải ô tô số 2)

Bên cạnh đó cũng có công ty không tiến hành trích trước, cũng không tiến hành phân bổ chi phí sảm lốp mà trên thực tế phát sinh bao nhiêu kế toán tính hết vào chi phí trong kỳ bấy nhiêu.

+ Chi phí bảo dưỡng và sửa chữa thường xuyên:

Khoản mục chi phí này bao gồm:

Chi phí tiền lương và bảo hiểm cho công nhân làm bảo dưỡng, sửa chữa

Chi phí vật tư, phụ tùng thay thế trong bảo dưỡng, sửa chữa

Chi phí quản lý xưởng...

Chi phí tiền lương và bảo hiểm cho thợ bảo dưỡng, sửa chữa được xác định bằng cách lấy tổng số giờ công nhân (x) đơn giá tiền lương giờ của thợ cộng (+) phụ cấp của thợ.

Chi phí quản lý phân xưởng thường được tính theo tỷ lệ % của chi phí tiền lương thợ và vật tư, phụ tùng cho bảo dưỡng sửa chữa, thông thường tỷ lệ này chiếm khoảng 20% đến 30%.

Định mức chi phí bảo dưỡng sửa chữa có thể tính riêng cho từng cấp bảo dưỡng kỹ thuật và sửa chữa thường xuyên, cũng có thể tính chung cho tất cả các cấp bảo dưỡng và sửa chữa.

Trên thực tế, có rất nhiều công ty tổ chức xưởng sửa chữa riêng, và có công ty không tổ chức phân xưởng sửa chữa riêng thì khi phát sinh công ty thuê ngoài và thường thuê 1 trạm sửa chữa cố định.

Dù tổ chức riêng hay thuê ngoài, chi phí sửa chữa, phụ tùng thay thế đều được tập hợp riêng cho từng đầu xe, đội xe. Với các chi phí không tập hợp trực tiếp được thì công ty tiến hành phân bổ theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp. Đối với sửa chữa lớn, các công ty cũng tiến hành trích trước như chi phí sắm lốp.

+ Khấu hao phương tiện vận tải: Các doanh nghiệp kinh doanh vận tải hàng hoá đường bộ đã tính khấu hao TSCĐ theo đầu xe, đội xe. Hầu hết các công ty tính khấu hao TSCĐ theo phương pháp đường thẳng căn cứ vào quy định của Nhà nước được thể hiện trong Quyết định số 203/2009/QĐ về ban hành chế độ quản lý sử dụng và trích khấu hao TSCĐ. Khi tiến hành xây dựng định mức khấu hao TSCĐ, các công ty vận tải đường bộ Việt Nam đã căn cứ trên nguyên giá bao gồm cả bộ sắm lốp ban đầu. Với mục tiêu cung cấp dịch vụ được tốt, các doanh nghiệp kinh doanh vận tải đã khấu hao TSCĐ theo thời gian tối thiểu được quy định trong Quyết định 203/2009 để có thể tái đầu tư TSCĐ mới với tính năng vượt trội. Như vậy, định mức chi phí khấu hao TSCĐ được các công ty vận tải đường bộ Việt Nam xây dựng dựa vào tình hình thực tế phương tiện vận chuyển và các TSCĐ khác có liên quan đến chi phí sản xuất chung. Để có cơ sở hạch toán chi phí khấu hao TSCĐ, hàng năm các doanh nghiệp kinh doanh vận tải hàng hoá thực hiện lập Bảng đăng ký khấu hao TSCĐ với cơ quan thuế. Trên cơ sở đó, kế toán lập Bảng phân bổ khấu hao TSCĐ cho các đối tượng có liên quan. Nếu trong năm có tăng hoặc giảm TSCĐ thì các doanh nghiệp đều thực hiện trích khấu hao kể từ khi TSCĐ được đưa vào sử dụng hoặc thôi không trích khấu hao kể từ khi thôi không sử dụng TSCĐ đó. Chi phí khấu hao TSCĐ trong các doanh nghiệp kinh doanh vận tải hàng hoá đường bộ chiếm khoảng 20% - 25% tổng chi phí (*Phụ lục 2.23 đến Phụ lục 2.24*).

+ Các loại phí, lệ phí cầu, phà, đường....

Tất cả các doanh nghiệp kinh doanh vận tải hàng hoá đường bộ đều thanh toán chi phí cầu, phà, đường ...theo số thực tế phát sinh. Một số doanh nghiệp còn xây dựng định mức chi phí cầu, phà, đường theo tuyến đường, theo trọng tải xe (*Phụ lục 2.25*).

- Định mức chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp thực hiện tương tự như định mức chi phí sản xuất chung.

#### *2.2.3.2.2. Thực trạng lập dự toán chi phí*

Sau khi có các định mức chi phí, kế toán tiến hành lập các dự toán chi phí.

Để đạt được mức lợi nhuận như mong muốn, các doanh nghiệp vận tải hàng hoá đường bộ phải thiết lập được toàn bộ dự toán sản xuất kinh doanh. Hệ thống dự toán sản xuất kinh doanh gồm dự toán cung cấp dịch vụ, dự toán chi phí. Dự toán chi phí sản xuất kinh doanh vận tải hàng hoá đường bộ bao gồm: dự toán chi phí nhiên liệu trực tiếp, dự toán chi phí nhân công trực tiếp và dự toán chi phí sản xuất chung.

- Lập dự toán chi phí nhiên liệu trực tiếp thực chất là việc lập dự toán tình hình cung ứng nhiên liệu cho quá trình sản xuất dịch vụ vận tải, từ đó xác định được các khoản chi cho thực hiện kế hoạch sản xuất. Căn cứ vào định mức chi phí nhiên liệu trực tiếp cho sản xuất dịch vụ vận tải để xác định giá trị nhiên liệu cần cung ứng trong kỳ.

- Dự toán chi phí nhân công trực tiếp: Cũng xuất phát từ kế hoạch sản xuất, nhu cầu lao động trực tiếp và định mức chi phí nhân công trực tiếp để lập dự toán chi phí nhân công trực tiếp.

- Dự toán chi phí sản xuất chung: Chi phí sản xuất chung khi đưa vào dự toán phải thể hiện được tính chất khả biến và bất biến. Khi lập dự toán chi phí là lập bằng tiền nên chi phí khấu hao tài sản cố định không được xem xét trong quá trình lập dự toán chi phí sản xuất chung. Thông thường dự toán chi phí sản xuất chung được lập tỷ lệ với tiêu thức phù hợp, được lựa chọn tùy theo biến động của chi phí, có thể là theo giờ công lao động trực tiếp hoặc có thể đưa ra tỷ lệ trong tổng chi phí trực tiếp. Chi phí bất biến được tính đều theo thời gian.

Việc lập dự toán chi phí xuất phát từ sự cần thiết của nó đối với công tác điều hành và quản lý chi phí giúp doanh nghiệp có chính sách để giảm thiểu chi phí, đạt được lợi nhuận như đã đề ra. Dự toán chi phí còn là công cụ phục vụ điều hành, kiểm

tra, đánh giá hiệu quả của hoạt động sản xuất, phân tích các trung tâm chi phí một cách có căn cứ và hiệu quả.

Theo khảo sát, một số doanh nghiệp đã tiến hành lập dự toán chi phí nhưng còn hạn chế. Hầu hết mới chỉ dừng lại ở việc xây dựng định mức chi phí.

### *2.2.3.3. Thực trạng tổ chức hạch toán chi phí cho các đối tượng chịu chi phí trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam*

Qua kết quả khảo sát cho thấy, các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ vận tải hàng hoá đường bộ Việt Nam hiện nay thực hiện việc xác định chi phí sản xuất sản phẩm bằng cách kết hợp giữa các phương pháp chi phí thực tế, phương pháp chi phí thông thường và phương pháp chi phí tiêu chuẩn. Thực tế, không có doanh nghiệp nào phân biệt rạch ròi giữa các phương pháp khi xác định chi phí dịch vụ vận tải của mình.

Hiện nay, tất cả các doanh nghiệp vận tải đều xây dựng định mức các khoản mục chi phí để tính giá thành sản phẩm. Sau khi kết thúc một đơn hàng vận tải thì các doanh nghiệp này cũng tổng hợp chi phí thực tế phát sinh. Khi các doanh nghiệp thực hiện đồng thời nhiều đơn hàng cùng một lúc thì chi phí sản xuất chung phát sinh cũng được tiến hành phân bổ cho các đơn hàng theo tiêu thức thích hợp và thông thường là phân bổ theo doanh thu.

Xuất phát từ đặc điểm sản xuất kinh doanh của ngành vận tải đường bộ Việt Nam nên đối tượng tập hợp chi phí là đội xe, đoàn xe hoặc đầu xe và quá trình tập hợp chi phí sản xuất được tiến hành như sau:

#### + Tập hợp chi phí nhiên liệu trực tiếp

Chi phí nhiên liệu trực tiếp được theo dõi trên TK 621 “Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp” và được theo dõi chi tiết theo đối tượng tập hợp chi phí. Khi phát sinh chi phí, kế toán căn cứ vào các chứng từ liên quan (Lệnh vận chuyển, Hóa đơn mua xăng, mua dầu, giấy thanh toán tạm ứng mua nhiên liệu...) sau đó vào sổ chi tiết và sổ tổng hợp chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

#### + Tập hợp chi phí nhân công trực tiếp

Các công ty vận tải đường bộ hiện nay thực hiện trả lương theo cả hai hình thức đó là theo thời gian và theo sản phẩm.

Với bộ phận trả lương theo thời gian, kế toán căn cứ vào bảng chấm công. Bộ phận trả lương theo sản phẩm (theo doanh thu), kế toán căn cứ vào bảng thống kê hợp đồng thực hiện được trong tháng của các bộ phận. Từ các chứng từ trên, kế toán lập

bảng thanh toán lương cho từng bộ phận. Căn cứ vào bảng thanh toán tiền lương, kế toán lập bảng phân bổ tiền lương và BHXH.

Chi phí nhân công trực tiếp được kế toán theo dõi trên tài khoản 622. Tài khoản 622 cũng được mở chi tiết theo từng đội xe, đoàn xe hoặc đầu xe.

+ Tập hợp chi phí sản xuất chung

Chi phí sản xuất chung tại các công ty vận tải đường bộ Việt Nam bao gồm các chi phí liên quan đến việc phục vụ, quản lý sản xuất trong phạm vi các đội xe, trạm xe, đoàn xe. Các chi phí này bao gồm chi phí dầu, mỡ, xà phòng, giẻ lau dùng để bảo dưỡng xe, chi phí về tiền lương và các khoản trích theo tiền lương của nhân viên quản lý đội xe, trạm xe, đoàn xe, chi phí khấu hao TSCĐ dùng cho đội, đoàn, trạm xe; chi phí sửa chữa thường xuyên phương tiện vận tải; chi phí sấm lốp; chi phí kiểm định phương tiện; các khoản chi phí bằng tiền khác như chi phí cầu phà, bến bãi cho phương tiện...

Chi phí sản xuất chung phát sinh cũng được kế toán theo dõi trên tài khoản 627 “Chi phí sản xuất chung”. Tài khoản này cũng được mở chi tiết cho từng đội xe, đoàn xe, trạm xe.

Việc tính giá thành vận chuyển được thực hiện theo tấn.km hoặc km vận chuyển. Nếu trong cùng một thời điểm, đội xe, đoàn xe hay trạm xe nhận và thực hiện được nhiều hợp đồng vận chuyển thì các chi phí sản xuất đã tập hợp được kế toán tiến hành phân bổ cho các đơn hàng theo tấn.km hoặc theo km vận chuyển.

Do vậy, có thể nói, khi xác định chi phí sản xuất sản phẩm trong các doanh nghiệp vận tải hàng hoá đường bộ cũng không phải tuân theo riêng một phương pháp nào cả mà có sự kết hợp giữa các phương pháp với nhau để phục vụ cung cấp thông tin chi phí cho nhà quản trị. Tuy nhiên, việc xác định giá phí theo phương pháp chi phí dựa trên hoạt động (phương pháp ABC) hay kết hợp giữa việc xác định chi phí dựa trên hoạt động (ABC) với phương pháp Kaizen costing chưa được các doanh nghiệp vận tải đường bộ quan tâm. Từ đó cho thấy, tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các công ty vận tải đường bộ đã thực hiện nhưng chưa thật sự hiệu quả.

#### ***2.2.3.4. Thực trạng tổ chức phân tích chi phí để ra quyết định trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam***

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

Kết quả khảo sát cho thấy hầu hết các doanh nghiệp kinh doanh vận tải hàng hoá đường bộ chưa thực hiện phân tích mối quan hệ giữa Chi phí - khối lượng - Lợi

nhuận. Các doanh nghiệp này mới chỉ dừng lại ở việc so sánh giữa giá bán dịch vụ với giá thành dịch vụ cung cấp vì vậy chưa đáp ứng được nhu cầu thông tin của nhà quản trị trong việc quyết định sản xuất kinh doanh. Các doanh nghiệp vận tải chưa thực hiện việc phân loại chi phí vận tải thành biến phí, định phí để phân tích điểm hòa vốn, từ đó làm căn cứ xác định số km vận chuyển hay số tấn.km vận chuyển, giá bán dịch vụ cung cấp là bao nhiêu để đạt được lợi nhuận như mong muốn.

*\* Thực trạng tổ chức báo cáo kế toán quản trị chi phí*

Các công ty vận tải hàng hoá đường bộ đều xây dựng hệ thống báo cáo kế toán theo quy định của Bộ Tài chính.

Căn cứ vào hệ thống sổ kế toán đã lập, kế toán lập các Báo cáo tài chính. Tuy nhiên, qua khảo sát cho thấy, hầu hết các công ty vận tải hàng hoá đường bộ mới chỉ lập các báo cáo thực hiện theo số liệu thực tế phát sinh theo yêu cầu của kế toán tài chính. Các báo cáo mới phản ánh tình hình sản xuất kinh doanh thực tế của doanh nghiệp, có một số báo cáo mang tính chất định hướng cho tương lai nhưng còn sơ sài. Cụ thể, có một số công ty lập báo cáo về tình hình tiêu hao nhiên liệu thực tế so với định mức, qua đó góp phần cung cấp thông tin cho nhà quản trị điều chỉnh lại định mức cho phù hợp với tình hình thực tế. Tuy nhiên, số liệu phân tích còn sơ sài, thông tin cung cấp không đáng kể (Bảng 2.7).

**Bảng 2.7: Báo cáo tình hình nhiên liệu tiêu hao**

**Trạm xe 204 – Tháng 10/2010**

Nội dung	Định mức		Thực tế		Chênh lệch		Ghi chú
	Km (tấn.km) vận chuyển	Số lượng (lít)	Km (tấn.km) vận chuyển	Số lượng (lít)	Km (tấn.km) vận chuyển	Số lượng (lít)	
- Xăng xe	850	225	875,5	236,35	25,5	11,35	
- Dầu nhớt	850	11,25	875,5	18,95	25,5	7,7	

(Nguồn: Phòng Kế toán – Công ty cổ phần vận tải ô tô số 2)

Khi đưa ra số chênh lệch, kế toán cũng tìm hiểu và phân tích nguyên nhân thực tế cao hơn so với định mức là do chất lượng đường bộ của cung đường vận chuyển xấu đi. Tuy nhiên những đánh giá, nhận xét còn sơ sài, chưa đáp ứng được yêu cầu của nhà quản trị.

Bên cạnh đó, một số công ty đã chi tiết hóa thông tin kế toán tài chính trong việc xác định yếu tố chi phí hình thành nên giá thành dịch vụ vận tải, đã phần nào cung cấp thông tin cho nhà quản trị trong việc ra quyết định của mình, nhưng đó cũng chưa phải là báo cáo kế toán quản trị thực sự. (*Phụ lục 2.10*)

*\* Thực trạng đánh giá hiệu quả và phân tích thông tin đưa ra quyết định*

Để đánh giá hiệu quả kiểm soát chi phí thì một công việc trọng tâm là phải phân tích sự biến động của chi phí giữa thực tế với dự toán. Kết quả phân tích sẽ giúp nhà quản trị biết được sự biến động của chi phí thực tế so với dự toán cũng như nguyên nhân của những biến động này, từ đó có biện pháp kiểm soát chi phí.

Phân tích tình hình thực hiện dự toán chi phí trong doanh nghiệp thường bao gồm những nội dung chính sau: phân tích tình hình thực hiện dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, phân tích tình hình thực hiện dự toán chi phí nhân công trực tiếp, phân tích tình hình thực hiện dự toán chi phí sản xuất chung, phân tích tình hình thực hiện dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp và một số thông tin khác như giá bán, thông tin thị trường....

Trên cơ sở phân tích các thông tin cần thiết, nhà quản trị sẽ có quyết định trong kinh doanh và đây là một công việc rất quan trọng vì một quyết định kinh doanh có thể mang lợi nhuận đến cho doanh nghiệp hoặc ngược lại.

Trong các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ vận tải đường bộ, các quyết định của nhà quản trị thường gặp là chấp nhận hay từ chối một đơn hàng vận chuyển, có nên tiếp tục thực hiện đơn hàng hay không, ...hoặc dài hạn hơn là có nên đầu tư, mua sắm thêm phương tiện vận tải nữa không...Để có được quyết định đúng đắn phải kể đến vai trò của thông tin kế toán quản trị cung cấp.

Qua khảo sát cho thấy, đa số các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ vận tải hàng hoá đường bộ mới chỉ dừng lại ở việc xây dựng định mức chi phí, việc lập dự toán chi phí chưa phổ biến và chưa thường xuyên, đã tổng hợp chi phí sản xuất phát sinh thực tế. Đối với các doanh nghiệp có tiến hành lập dự toán chi phí thì có sự so sánh giữa chi phí thực tế phát sinh với chi phí dự toán nhưng không tổ chức thực hiện việc phân tích nguyên nhân gây ra sự chênh lệch nếu có cũng rất sơ sài để từ đó khó có sự điều chỉnh cho phù hợp. Hơn nữa, các doanh nghiệp này hầu



nếu chưa đề cập đến các chi phí chìm khi lựa chọn các phương án trong kinh doanh nên đã ảnh hưởng không nhỏ đến kết quả hoạt động.

### **2.3. Đánh giá thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam**

#### **2.3.1. Tổng hợp kết quả khảo sát**

Để có được những thông tin về thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam, tác giả đã tiến hành khảo sát các thông tin qua hình thức gửi Phiếu điều tra kết hợp với phỏng vấn trực tiếp và phỏng vấn qua điện thoại những nhà quản trị, những người điều hành và những người trực tiếp làm công tác kế toán tại các công ty vận tải đường bộ Việt Nam. Trên cơ sở những thông tin thu thập được, tác giả tổng hợp lại kết quả khảo sát như sau:

- Đối tượng khảo sát: Các nhà quản trị, cán bộ điều hành, những cán bộ có nhiệm vụ lập kế hoạch, quản lý, tham mưu cho Lãnh đạo công ty như cán bộ thuộc phòng kinh doanh, phòng vật tư và những người trực tiếp làm công tác kế toán tại các công ty vận tải đường bộ Việt Nam.

- Nội dung khảo sát:

+ Thu thập thông tin về cơ chế tổ chức, quản lý hoạt động sản xuất kinh doanh.

+ Cơ chế tổ chức công tác kế toán nói chung và công tác kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá nói riêng.

*(Có Mẫu phiếu khảo sát kèm theo)*

#### **2.3.2. Đánh giá kết quả khảo sát**

Kế toán quản trị chi phí có ý nghĩa hết sức quan trọng đối với việc ra quyết định kinh doanh của các nhà quản trị doanh nghiệp. Qua những thông tin kế toán quản trị chi phí cung cấp giúp các nhà quản trị có các quyết định kịp thời trong việc kiểm soát, tiết kiệm chi phí, từ đó hạ thấp giá thành, góp phần tăng lợi nhuận cho doanh nghiệp. Trên cơ sở thông tin về chi phí và giá thành dịch vụ mà nhà quản trị thu nhận được sẽ giúp nhà quản trị xác định được giá bán sản phẩm dịch vụ phù hợp, là căn cứ để ký các hợp đồng vận chuyển với khách hàng.

Qua tìm hiểu công tác tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ vận tải hàng hoá đường bộ, tác giả nhận thấy có những ưu điểm và một số tồn tại sau:

### **2.3.2.1. Ưu điểm**

*\* Tổ chức thu nhận thông tin ban đầu về kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ*

- Nhìn chung, hệ thống chứng từ, hệ thống tài khoản và hệ thống báo cáo tài chính đều được tổ chức khá hợp lý, đầy đủ và có tính chất đồng bộ, thống nhất.

Cụ thể, hệ thống chứng từ ban đầu đều được lập theo chế độ Nhà nước quy định. Bên cạnh đó, do đặc thù của ngành, một số doanh nghiệp cũng lập chứng từ đặc thù nhưng vẫn theo sự hướng dẫn của Nhà nước. Chứng từ hạch toán đều được kiểm tra trước khi ghi sổ về tính pháp lý, quy mô nghiệp vụ..., Cùng với hệ thống chứng từ trong doanh nghiệp, các chứng từ về chi phí và giá thành đều được thu thập, quản lý phục vụ cho công tác kế toán quản trị chi phí trong việc cung cấp thông tin kịp thời, chính xác.

Từ hệ thống chứng từ ban đầu, kế toán ghi vào sổ chi tiết và sổ tổng hợp các tài khoản tương ứng. Hệ thống tài khoản, nhất là các tài khoản phản ánh chi phí được các doanh nghiệp vận tải hàng hoá đường bộ mở chi tiết theo từng đối tượng tập hợp chi phí. Số lượng tài khoản vừa đủ để hạch toán, từ đó giúp cho tổ chức kế toán quản trị chi phí và giá thành dịch vụ vận chuyển theo từng đối tượng được thuận lợi.

Trong hệ thống báo cáo mà các doanh nghiệp vận tải hàng hoá đường bộ tổ chức đầy đủ. Bên cạnh các báo cáo tài chính phải lập theo quy định của Nhà nước, các doanh nghiệp này còn lập một số báo cáo kế toán quản trị như báo cáo chi phí, báo cáo nhiên liệu thực tế tiêu hao...nhằm phục vụ cho nhu cầu quản trị chi phí trong doanh nghiệp.

- Các doanh nghiệp thường xác định đối tượng tập hợp chi phí sản xuất theo các cách sau: đầu xe, đội xe, đoàn xe, đối tượng tính giá thành là từng chuyến xe, tùy theo quy mô sản xuất và nhu cầu quản lý của doanh nghiệp. Các doanh nghiệp đã căn cứ vào tình hình thực tế của mình để lựa chọn đối tượng tập hợp chi phí phù hợp.

*\* Tổ chức phân tích, xử lý và cung cấp thông tin về kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ*

- Về phân loại chi phí: Các doanh nghiệp kinh doanh vận tải hàng hoá đường bộ đã phân loại chi phí một cách khoa học. Hầu hết các doanh nghiệp đều thực hiện phân loại chi phí vận tải theo khoản mục chi phí. Điều này có ý nghĩa rất lớn trong việc tập trung quản lý từng khoản mục chi phí, tìm ra các nguyên nhân làm tăng, giảm từng khoản mục chi phí trong từng thời kỳ, tập trung quản trị tốt các loại chi phí cơ bản, phát sinh nhiều từ đó có biện pháp điều chỉnh cho phù hợp

- Hầu hết các doanh nghiệp đều xây dựng định mức chi phí, từ đó giúp các nhà quản trị kiểm soát được chi phí phát sinh. Trong công tác xây dựng định mức chi phí, nhất là chi phí nhiên liệu (xăng, dầu nhớt...), hầu hết các doanh nghiệp đã xây dựng khá chi tiết và cụ thể vì chi phí nhiên liệu chiếm tỷ trọng lớn trong giá thành dịch vụ vận chuyển. Có rất nhiều doanh nghiệp đã xây dựng định mức cho cả hành trình không hàng, hành trình có hàng, số lần quay trở đầu xe. Định mức nhiên liệu còn được xây dựng chi tiết cho từng loại xe, có hệ số quy đổi theo từng tuyến đường..... Công việc xây dựng định mức chi tiết như thế tuy tốn nhiều công sức nhưng đã giúp doanh nghiệp kiểm soát chặt chẽ được các chi phí phát sinh.

*\* Ưu điểm khác*

- Về mô hình kế toán: Hầu hết các doanh nghiệp đều tổ chức mô hình kế toán tập trung. Mô hình này phù hợp với đặc điểm tổ chức sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp vận tải hàng hoá đường bộ.

- Chế độ kế toán áp dụng: Các doanh nghiệp vận tải có quy mô lớn áp dụng chế độ kế toán ban hành theo Quyết định 15/2006/BTC ban hành ngày 20 tháng 3 năm 2006, còn các doanh nghiệp có quy mô vừa và nhỏ áp dụng chế độ kế toán ban hành theo Quyết định 48/2006/BTC ban hành ngày 14 tháng 9 năm 2006 của Bộ Tài chính. Việc áp dụng các chế độ kế toán trên tùy theo quy mô hoạt động của doanh nghiệp đã tạo điều kiện cho các doanh nghiệp dễ dàng trong công tác hạch toán và lập các báo cáo tài chính theo quy định.

- Chế độ tiền lương cho người lao động: Hầu hết các doanh nghiệp đều xây dựng cho mình một chế độ tiền lương riêng dựa trên quy định của Nhà nước. Lương trả cho lái xe và phụ xe đều thực hiện bao gồm cả lương thời gian và lương theo sản phẩm. Từ đó khuyến khích được người lao động, góp phần nâng cao hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp. Bên cạnh đó, các doanh nghiệp đều thực hiện nghiêm chỉnh chế độ BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ theo quy định.

- Trình độ chuyên môn, nghiệp vụ của cán bộ kế toán được đào tạo khá chuyên sâu, am hiểu về đặc điểm, tính chất sản xuất kinh doanh của ngành nên đã tổ chức khá tốt công tác hạch toán kế toán nói chung và hạch toán chi phí và giá thành dịch vụ vận chuyển nói riêng. Từ đó, cung cấp thông tin kịp thời, chính xác về chi phí, giá thành, giúp nhà quản trị ra các quyết định phù hợp.

#### **2.3.2.2. Tồn tại**

Bên cạnh những ưu điểm mà các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ vận tải hàng hoá đường bộ đạt được ở trên, trong công tác kế toán còn bộc lộ một số tồn tại cần khắc phục như sau:

*\* Tổ chức thu nhận thông tin ban đầu về kế toán quản trị chi phí trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam*

- Về hệ thống chứng từ ban đầu: Như tác giả đã trình bày ở trên, bên cạnh việc vận dụng hệ thống chứng từ theo quy định của Nhà nước, các doanh nghiệp kinh doanh vận tải còn sử dụng một số chứng từ không theo mẫu quy định như Giấy biên nhận về giao nhận hàng hoá, Giấy biên nhận trong thanh toán ..., một số yếu tố bắt buộc trên chứng từ còn thiếu, vì vậy chưa phản ánh thực chất nội dung kinh tế, ảnh hưởng không nhỏ đến công tác hạch toán và ghi sổ kế toán. Hệ thống chứng từ sử dụng cho kế toán quản trị chi phí chưa đầy đủ, dẫn đến chưa đáp ứng được nhu cầu cung cấp thông tin cho nhà quản trị.

- Về xây dựng tài khoản chi tiết khi kế toán chi phí vận tải hiện nay còn nhiều doanh nghiệp chưa thực hiện hoặc có thực hiện cũng chưa rõ ràng cụ thể, vì vậy ảnh hưởng đến việc cung cấp thông tin cho kế toán quản trị chi phí. Nhiều doanh nghiệp chưa cập nhật thông tin chi phí để phân tích kết quả chi phí thực tế so với dự toán để có điều chỉnh kịp thời.

- Hệ thống sổ kế toán quản trị chi phí chưa được quan tâm nên còn thiếu cả về số lượng và các chỉ tiêu trên sổ, không đáp ứng được yêu cầu cung cấp thông tin chi phí vận tải hàng hóa cho nhà quản trị.

*\* Tổ chức phân tích, xử lý và cung cấp thông tin về kế toán quản trị chi phí trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam*

- Về phân loại chi phí sản xuất kinh doanh

Việc phân loại chi phí theo khoản mục như hiện nay của các doanh nghiệp chưa đáp ứng được yêu cầu phân tích đánh giá hoạt động của doanh nghiệp. Cách phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động thành biến phí và định phí rất có ích cho nhà quản lý trong việc lập dự toán, phân tích và kiểm soát chi phí, làm cơ sở xem xét mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận. Tuy nhiên, hầu hết các doanh nghiệp vận tải hàng hoá đường bộ chưa phân loại chi phí theo cách này, từ đó khiến cho công tác quản trị chi phí đạt hiệu quả chưa cao.

- Về xây dựng hệ thống định mức chi phí và lập dự toán chi phí

+ Công tác xây dựng hệ thống định mức chi phí

Các doanh nghiệp đã xây dựng định mức chi phí nhưng chưa hoàn chỉnh. Hệ thống định mức ở các doanh nghiệp vận tải đường bộ Việt Nam hầu hết mới chỉ dừng lại ở định mức về lượng mà chưa xây dựng định mức về giá, nếu doanh nghiệp nào có xây dựng định mức về giá thì các định mức đó thường không cập nhật với tình hình biến động của giá xăng dầu trên thị trường. Bên cạnh đó, khi điều kiện sản xuất thay đổi như đổi mới phương tiện vận tải, hệ thống đường giao thông tốt hơn thì mức tiêu hao nhiên liệu cũng chưa được thay đổi kịp thời. Từ đó ảnh hưởng đến thông tin chi phí sản xuất cung cấp cho nhà quản trị.

+ Công tác lập dự toán chi phí sản xuất

Như tác giả đã trình bày, hầu hết các doanh nghiệp vận tải đường bộ Việt Nam đều không tiến hành lập dự toán chi phí sản xuất. Hệ thống định mức được xây dựng chỉ để phục vụ cho việc tính giá thành sản phẩm của kế toán tài chính, điều động cung ứng nhiên liệu cho các trạm xe, đội xe, ... Từ đó cho thấy, các doanh nghiệp này chưa thiết lập công tác kế toán quản trị phục vụ quản trị chi phí, giá thành hoặc đã thiết lập nhưng chưa đầy đủ. Chính vì vậy mà chưa xây dựng

được mỗi liên hệ cung cấp thông tin giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị trong việc kiểm soát chi phí và ra quyết định kinh doanh.

- *Tổ chức phân tích chi phí để ra quyết định*

+ *Phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận*

Từ việc không thực hiện phân loại chi phí theo mức độ hoạt động nên các doanh nghiệp vận tải hàng hoá đường bộ cũng không thực hiện việc phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận trong việc ra quyết định sản xuất kinh doanh của mình. Việc phân tích chi phí của doanh nghiệp đã giải quyết việc xác định giá bán của dịch vụ vận tải nhưng chưa tiến đến việc xác định lợi nhuận gộp của sản phẩm cung cấp.

Giá bán dịch vụ cung cấp cho khách đã dựa trên cơ sở tổng hợp các dự toán chi phí, nhưng chưa cụ thể cho từng phương án kinh doanh khác nhau, với mục tiêu lợi nhuận khác nhau....

Tổ chức kế toán trách nhiệm có ý nghĩa quan trọng trong các doanh nghiệp nói chung và doanh nghiệp kinh doanh vận tải đường bộ nói riêng. Với đặc điểm là quá trình sản xuất phân tán, để quản lý tốt hoạt động sản xuất kinh doanh của mình, các doanh nghiệp này cần phải phân chia doanh nghiệp thành các trung tâm trách nhiệm khác nhau. Việc kiểm soát hoạt động kinh doanh sẽ thông qua các trung tâm trách nhiệm, từ đó phân tích hiệu quả hoạt động của từng bộ phận để có quyết định đúng đắn. Tuy nhiên, hiện nay, các doanh nghiệp kinh doanh vận tải đường bộ chưa tiến hành tổ chức kế toán trách nhiệm và đánh giá hiệu quả của các bộ phận chi tiết theo kế toán quản trị. Việc đánh giá hiệu quả mới chỉ dừng lại ở từng chuyến hàng vận chuyển theo các chỉ tiêu trên báo cáo kết quả kinh doanh của kế toán tài chính.

+ *Báo cáo kế toán quản trị*

Báo cáo kế toán quản trị vừa thể hiện thông tin quá khứ vừa chứa đựng những thông tin hiện tại và tương lai giúp nhà quản trị có các quyết định đúng đắn trong điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Tuy nhiên, hiện nay các báo cáo kế toán quản trị trong các doanh nghiệp này chưa được thiết lập một cách đầy đủ để phục vụ cho yêu cầu quản trị, thông tin thể hiện trên các báo cáo cũng chưa toàn diện, nhìn chung còn sơ sài. Hơn nữa, các báo cáo này cũng

chưa được lập thường xuyên, chưa đáp ứng được yêu cầu kịp thời của thông tin cần cung cấp cho nhà quản trị doanh nghiệp.

+ *Đánh giá hiệu quả và phân tích thông tin đưa ra quyết định*

Phân tích chi phí và giá thành giữa các kỳ kế toán với nhau chưa được tiến hành. Vì vậy việc tìm ra nguyên nhân sự chênh lệch giữa chi phí thực tế với chi phí dự toán, chi phí thực tế giữa các kỳ kế toán, từ đó có các biện pháp nhằm tiết kiệm chi phí hay quản trị chi phí có hiệu quả thì các doanh nghiệp thực hiện còn hạn chế. Trình độ cán bộ lập dự toán còn hạn chế không dự tính hết được các chi phí phát sinh, phụ thuộc nhiều vào quy định của Nhà nước mà không tính đến đặc thù sản xuất kinh doanh của từng doanh nghiệp. Việc ứng dụng công nghệ thông tin (phần mềm lập dự toán) ở nhiều doanh nghiệp còn chưa thực hiện.

\* *Tồn tại khác*

- Kinh doanh dịch vụ vận tải có tính thời vụ. Nhưng nội dung của chi phí dịch vụ vận chuyển tại các doanh nghiệp kinh doanh vận tải hàng hoá đường bộ có nhiều khoản là định phí lại được phân bổ đều cho các kỳ kế toán. Cụ thể, trong việc kế toán khấu hao phương tiện vận tải, các doanh nghiệp đều áp dụng phương pháp khấu hao theo đường thẳng, giá trị TSCĐ được phân bổ đều cho các kỳ kế toán, doanh nghiệp không thực hiện phân bổ theo hệ số cho từng kỳ hoặc sử dụng phương pháp khấu hao theo sản lượng sản phẩm để đảm bảo tính phù hợp giữa chi phí và doanh thu từng kỳ.

- Nhiều doanh nghiệp chưa quan tâm đến hiện đại hoá công tác kế toán bằng các phần mềm kế toán. Thực hiện kế toán vừa kết hợp bằng máy, vừa thao tác thủ công còn phổ biến.

- Việc vận dụng phương pháp xác định chi phí ABC để tính giá thành dịch vụ vận tải hàng hóa đường bộ thật sự có ý nghĩa. Khi áp dụng phương pháp này để tính giá thành cho ta kết quả về giá thành chính xác hơn, từ đó doanh nghiệp có thể so sánh được chính xác hơn giá thành thực tế với giá thành định mức của một đơn hàng vận tải, so sánh được giá thành thực tế của các đơn hàng vận tải với nhau giúp doanh nghiệp vận tải có các quyết định phù hợp trong điều hành kinh doanh của mình. Tuy nhiên, hiện nay phương pháp này chưa được các công ty vận tải đường bộ áp dụng.

- Mô hình tổ chức bộ máy kế toán quản trị còn mờ nhạt ở hầu hết các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ vận tải hàng hoá đường bộ. Các nội dung kế toán quản trị được thực hiện phối hợp với kế toán tài chính, dựa vào số liệu của kế toán tài chính để phân tích. Tuy nhiên, việc phân tích số liệu để đưa ra các phương án sản xuất kinh doanh cũng chưa sắc sảo, chưa chuyên nghiệp. Nhân viên kế toán còn yếu kỹ năng cung cấp thông tin kế toán quản trị mà chủ yếu cung cấp thông tin kế toán tài chính. Các chứng từ, sổ sách, mẫu biểu báo cáo kế toán quản trị còn hạn chế chưa đáp ứng được yêu cầu quản trị doanh nghiệp đề ra.

Nhìn chung, những tồn tại trong công tác tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hóa của các công ty vận tải đường bộ Việt Nam xuất phát từ những nguyên nhân khách quan và chủ quan.

Thứ nhất, lý luận về tổ chức kế toán quản trị chi phí nói chung và chi phí vận tải hàng hóa nói riêng còn mờ nhạt tại Việt Nam. Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư 53/2006/TT – BTC hướng dẫn tổ chức thực hiện công tác kế toán quản trị trong doanh nghiệp, tuy nhiên nội dung còn rất chung chung, chưa cụ thể nên các doanh nghiệp nói chung và doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ vận tải hàng hóa đường bộ rất khó vận dụng.

Về phía các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ vận tải hàng hóa đường bộ, trình độ cán bộ kế toán còn hạn chế, nhận thức về kế toán quản trị chi phí chưa cao, nên việc triển khai ứng dụng chưa đạt được yêu cầu. Hơn nữa, các nhà quản lý cũng chưa thấy rõ được vai trò của thông tin chi phí do kế toán quản trị chi phí cung cấp nên chưa chú trọng tìm hiểu, đầu tư để phát triển tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp.

Từ những tồn tại cũng như các nguyên nhân chủ quan trên đây đòi hỏi các doanh nghiệp vận tải hàng hoá đường bộ cần có biện pháp khắc phục để công tác hạch toán chi phí và tính giá thành dịch vụ vận chuyển được tốt hơn nhằm phục vụ cho công tác quản trị doanh nghiệp, nâng cao hiệu quả sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.



## TÓM TẮT CHƯƠNG 2

Từ lý luận cơ bản về tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp đã trình bày trong chương 1, sang chương 2, tác giả nghiên cứu thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam.

Trước khi đi vào trình bày thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam, tác giả đã khái quát lịch sử hình thành và phát triển của các công ty vận tải hàng hoá đường bộ cũng như dịch vụ vận tải hàng hoá đường bộ. Trên cơ sở đó, tác giả đi nghiên cứu thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ theo các tiêu thức như:

- Tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí
- Tổ chức thu nhận thông tin ban đầu về kế toán quản trị chi phí trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam như tổ chức chứng từ, tổ chức tài khoản và tổ chức sổ kế toán quản trị chi phí
- Tổ chức phân tích, xử lý và cung cấp thông tin về kế toán quản trị chi phí trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam như:
  - + Tổ chức phân loại chi phí,
  - + Tổ chức hệ thống định mức và lập dự toán chi phí,
  - + Tổ chức hạch toán chi phí cho các đối tượng chịu chi phí,
  - + Tổ chức phân tích chi phí để ra quyết định gồm các nội dung như phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận, tổ chức hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí, đánh giá hiệu quả và phân tích thông tin đưa ra quyết định

Qua nghiên cứu thực trạng, tác giả thực hiện việc đánh giá công tác tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam. Tác giả đã đưa ra những ưu điểm và những tồn tại. Từ đó tác giả giải quyết những vấn đề còn tồn tại trong chương 3.

## CHƯƠNG 3

# HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ VẬN TẢI HÀNG HOÁ TRONG CÁC CÔNG TY VẬN TẢI ĐƯỜNG BỘ VIỆT NAM

### 3.1. Định hướng phát triển của ngành vận tải đường bộ Việt Nam

#### 3.1.1. Quan điểm phát triển của ngành giao thông vận tải

Chiến lược phát triển vận tải đường bộ Việt Nam gắn liền với chiến lược phát triển giao thông vận tải Việt Nam đến năm 2020 và tầm nhìn đến năm 2030 được thể hiện trong Quyết định 35/2009/QĐ – TTg ngày 03 tháng 3 năm 2009 của Thủ tướng Chính phủ ban hành ngày 03 tháng 3 năm 2009.

Như chúng ta thấy, giao thông vận tải là một bộ phận quan trọng trong kết cấu hạ tầng kinh tế - xã hội, được ưu tiên đầu tư phát triển đi trước một bước với tốc độ nhanh, bền vững nhằm tạo tiền đề cho phát triển kinh tế - xã hội, củng cố an ninh, quốc phòng, phục vụ sự nghiệp công nghiệp hóa - hiện đại hóa đất nước.

Phát huy tối đa lợi thế về vị trí địa lý và điều kiện tự nhiên của đất nước để phát triển hệ thống giao thông vận tải hợp lý, giảm thiểu chi phí vận tải, tiết kiệm chi phí xã hội. Phát triển kết cấu hạ tầng giao thông một cách đồng bộ, hợp lý, từng bước đi vào hiện đại, tạo nên mạng lưới hoàn chỉnh, liên hoàn, liên kết giữa các phương thức vận tải, giữa các vùng lãnh thổ, giữa đô thị và nông thôn trên phạm vi toàn quốc.

Coi trọng công tác bảo trì, đảm bảo khai thác hiệu quả, bền vững kết cấu hạ tầng giao thông hiện có. Đồng thời đẩy mạnh việc nâng cấp và xây dựng mới các công trình kết cấu hạ tầng giao thông mang lại hiệu quả kinh tế - xã hội, trước hết là trục Bắc - Nam, các khu kinh tế trọng điểm, các trục giao thông đối ngoại, các đô thị lớn và các vùng có ý nghĩa quan trọng trong chiến lược xóa đói, giảm nghèo và phục vụ an ninh, quốc phòng. Phát triển vận tải theo hướng hiện đại với chi phí hợp lý, an toàn, giảm thiểu tác động môi trường và tiết kiệm năng lượng; ứng dụng công nghệ vận tải tiên tiến, đặc biệt là vận tải đa phương thức; nhanh chóng đổi mới phương tiện vận tải; nâng cao chất lượng dịch vụ vận tải, đồng thời phát triển nhanh hệ thống dịch vụ vận tải đối ngoại, trước hết là vận tải hàng không và hàng

hải nhằm tăng cường khả năng cạnh tranh và tạo điều kiện đẩy nhanh quá trình hội nhập quốc tế. Phát triển hợp lý các phương thức vận tải như vận tải đường sắt, vận tải hàng không, vận tải đường biển, đường sông và đường bộ. Vận tải đường bộ chủ yếu đảm nhận việc gom hàng, tạo chân hàng, vận chuyển hàng hoá, hành khách với cự ly ngắn và trung bình. Phát triển phương tiện vận tải. Về đường bộ, phát triển phương tiện vận tải cơ giới phù hợp với kết cấu hạ tầng giao thông đường bộ, đảm bảo tiêu chuẩn kỹ thuật an toàn và môi trường, phù hợp với chủng loại hàng hoá. Đến năm 2020, toàn quốc có khoảng 0,8 triệu chiếc xe ô tô tải. Bên cạnh đó, Chính phủ cũng quan tâm đến phát triển kết cấu hạ tầng giao thông đường bộ. Hoàn thành nâng cấp và mở rộng Quốc lộ 1A từ Hữu nghị Quan đến Năm Căn, nối thông và nâng cấp toàn tuyến đường Hồ Chí Minh từ Cao Bằng đến Đất Mũi, xây dựng đường bộ cao tốc Bắc – Nam. Ngoài ra, Chính phủ cũng đề cập đến xây dựng và nâng cấp nhiều tuyến đường bộ vùng kinh tế trọng điểm khác.

### ***3.1.2. Chiến lược phát triển vận tải và dịch vụ vận tải trong chiến lược phát triển ngành***

Đề tận dụng được các lợi thế về vị trí địa lý và điều kiện tự nhiên, giảm giá thành vận tải, tiết kiệm chi phí xã hội, đáp ứng được nhu cầu vận tải của xã hội, hội nhập với quốc tế, chiến lược phát triển vận tải, dịch vụ vận tải hàng hoá tập trung giải quyết các vấn đề sau:

Thứ nhất, tổ chức các luồng hàng hợp lý trên mạng lưới theo nguyên tắc sử dụng tối đa tiềm năng đường thủy để giảm chi phí đầu tư, giá thành vận tải và tác động môi trường, vận tải đường bộ chỉ trên các cung đoạn ngắn và vận tải nội tỉnh. Đối với vận tải quốc tế, phát triển vận tải đường biển để tăng tỷ lệ đảm nhận lượng hàng hoá xuất khẩu. Cải thiện thủ tục quá cảnh, xuất nhập cảnh biên giới tạo điều kiện cho phát triển vận tải hàng hoá bằng đường bộ, đường sắt, đường sông...Chỉ tiêu về khối lượng hàng hoá vận chuyển của các phương thức vận tải đến năm 2020 đã được Bộ GTVT tính toán cụ thể.

Thứ hai, sử dụng phương tiện vận tải hợp lý trên các tuyến vận tải nhằm tiết kiệm chi phí khai thác, giảm chi phí đầu tư phương tiện vận tải. Phương tiện sử dụng phải phù hợp với tính chất, đặc trưng của hàng hoá vận chuyển, cự ly vận chuyển, điều kiện cơ sở hạ tầng giao thông.

Thứ ba, sử dụng phương tiện xếp dỡ và trung chuyển hàng hoá hợp lý. Tăng dần mức độ cơ giới hóa xếp dỡ tại các ga đường sắt, bến bãi ô tô với máy móc hiện đại đến năm 2020 không còn xếp dỡ thủ công. Đổi mới phương tiện xếp dỡ với máy móc hiện đại, năng suất cao tại các đầu mối giao thông, tại các cảng biển, cảng sông. Xây dựng đồng bộ công nghệ xếp dỡ giữa các phương thức vận tải.

Thứ tư, phát triển mạnh vận tải đa phương thức. Trên các tuyến có nhu cầu phát triển vận tải đa phương thức cần đầu tư phát triển đồng bộ cơ sở hạ tầng, phương tiện vận tải, công nghệ xếp dỡ. Hoàn thiện, bổ sung luật lệ, thể chế vận tải đa phương thức phù hợp với thông lệ quốc tế. Phân đấu đến năm 2020, hàng hoá vận chuyển đa phương thức đạt 50 = 60% khối lượng vận tải.

Thứ năm, tăng nhanh tốc độ đưa hàng bằng cách đổi mới sử dụng các phương tiện vận chuyển có tốc độ cao, áp dụng công nghệ xếp dỡ, thời gian xếp dỡ trung chuyển nhanh, tổ chức vận tải hợp lý, cải tiến các thủ tục vận tải hàng hoá nhanh gọn.

Thứ sáu, giảm giá thành vận tải hàng hoá thông qua tổ chức hợp lý vận tải giữa các phương thức vận tải, áp dụng công nghệ xếp dỡ trung chuyển tiên tiến, không ngừng nâng cao chất lượng dịch vụ vận tải và phát triển đồng bộ cơ sở hạ tầng.

Thứ bảy, nâng cao chất lượng dịch vụ trên cơ sở tiến hành cổ phần hóa các khâu dịch vụ, cải tiến hình thức dịch vụ phù hợp với hội nhập quốc tế, phát triển trung tâm dịch vụ hoàn chỉnh, trọn gói trong vận tải.

Thứ tám, giảm thiểu tai nạn giao thông, triển khai đồng bộ các biện pháp từ khâu thiết kế, xây dựng công trình cơ sở hạ tầng giao thông, tổ chức quản lý giao thông hợp lý đến các công tác cấp giấy phép sử dụng phương tiện vận tải, tuyên truyền giáo dục nâng cao dân trí về luật lệ giao thông, ban hành luật lệ, thể chế hoàn chỉnh và các chế tài xử phạt nghiêm minh.

Thứ chín, kiểm soát ô nhiễm môi trường và thực hiện các biện pháp giảm thiểu tác động môi trường trong quá trình khai thác vận tải hàng hoá...

Gắn liền với định hướng và mục tiêu phát triển chiến lược của ngành GTVT, ngành cũng đề ra các giải pháp, chính sách phát triển dịch vụ vận tải đó là:

- Khuyến khích mọi thành phần kinh tế tham gia kinh doanh vận tải. Đối với DVVT và thương mại tiến hành vững chắc cổ phần hóa các doanh nghiệp Nhà nước nhưng Nhà nước vẫn nắm cổ phần chi phối.

- Tạo lập môi trường kinh doanh lành mạnh, bình đẳng đối với mọi thành phần kinh tế tham gia kinh doanh dịch vụ vận tải.

- Nâng cao chất lượng DVVT, phát triển mạnh vận tải đa phương thức tạo điều kiện thuận lợi cho chủ hàng và tiết kiệm chi phí xã hội.

- Tăng cường, phát huy vai trò của các cơ quan, hiệp hội bảo vệ quyền lợi của người tiêu dùng các dịch vụ giao thông vận tải.

Cùng với chiến lược phát triển ngành, các công ty vận tải đường bộ cũng có chiến lược phát triển riêng của mình, cụ thể:

- Đẩy mạnh các hoạt động kinh doanh chính của doanh nghiệp để tạo uy tín trên thị trường. Ổn định và mở rộng thị trường.

- Từng bước đầu tư có trọng điểm để mở rộng và nâng cấp cơ sở vật chất tăng năng lực cạnh tranh nhằm phát triển và nâng cao hiệu quả kinh doanh.

- Tiếp tục khai thác có hiệu quả lợi thế và cơ sở vật chất hiện có, phát huy tối đa nội lực, tạo thế mới trong quá trình phát triển và hội nhập.

- Giữ vững và khai thác tốt thị trường đã có, mở rộng thị trường mới, từng bước đưa công ty ngày một phát triển và bền vững.

- Tăng cường liên doanh, liên kết với các đối tác trong và ngoài nước để mở rộng cơ sở vật chất và nâng cao năng lực cạnh tranh.

- Việc phát triển và thực hiện phối hợp các chiến lược trong doanh nghiệp đòi hỏi có sự thay đổi nhiều nhất trong các chức năng của quản trị nguồn nhân lực.

- Nguồn nhân lực được coi là quan trọng nhất trong các nguồn của doanh nghiệp và chiến lược nguồn nhân lực là then chốt trong chiến lược kinh doanh của Công ty.

- Tiếp tục hoàn thiện mô hình tổ chức và bộ máy nhân sự, sắp xếp lại đội ngũ cán bộ công nhân viên cho phù hợp với chức năng và nhiệm vụ của công ty.

- Nâng cao chất lượng lao động bằng cách tổ chức các khóa đào tạo mới, đào tạo để nâng cao trình độ quản lý, trình độ chuyên môn, nghiệp vụ, trình độ ngoại ngữ, đặc biệt nâng cao tay nghề đối với lao động trực tiếp.

### **3.2. Sự cần thiết, nguyên tắc và yêu cầu hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam**

### ***3.2.1. Sự cần thiết phải tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam***

Những năm gần đây, Nhà nước khuyến khích mọi thành phần kinh tế tham gia hoạt động kinh doanh dịch vụ vận tải hàng hoá đường bộ. Trên cơ sở đó, rất nhiều công ty vận tải đường bộ đã được thành lập và đi vào hoạt động. Chính vì vậy giữa các công ty có sự cạnh tranh để giành được các đơn đặt hàng vận chuyển. Để có được các đơn đặt hàng vận chuyển thì giá cước phải phù hợp. Muốn xây dựng giá cước phù hợp thì các công ty vận tải đường bộ phải kiểm soát được chi phí, hạ giá thành sản phẩm dịch vụ. Trong khi đó, chi phí phát sinh trong các công ty vận tải đường bộ rất phức tạp, đa dạng và rải rác trên khắp tuyến đường hoạt động, trên mọi địa bàn và có những chi phí phát sinh bất thường, khó kiểm soát, đòi hỏi mỗi công ty phải có biện pháp riêng nhằm kiểm soát chi phí có hiệu quả.

Bên cạnh đó, cùng một lúc nếu có nhiều đơn đặt hàng, với năng lực hiện có của công ty nếu không thể đáp ứng được hết các đơn đặt hàng thì công ty phải tính toán xem lựa chọn những đơn đặt hàng nào đạt hiệu quả cao nhất....

Kết quả kinh doanh của doanh nghiệp phụ thuộc vào việc ra quyết định của các nhà quản trị. Quyết định kinh doanh có phù hợp hay không phụ thuộc vào các thông tin mà nhà quản trị thu nhận được. Nếu nhà quản trị lại căn cứ vào những thông tin không phù hợp, không đáng tin cậy và không kịp thời để ra quyết định thì sẽ có quyết định sai lầm, ảnh hưởng đến kết quả kinh doanh của doanh nghiệp, các thông tin trên trở thành vô nghĩa. Các thông tin phù hợp là các thông tin liên quan trực tiếp đến vấn đề mà nhà quản trị đang quan tâm. Những thông tin tin cậy phải là những thông tin dựa trên cơ sở các bằng chứng khách quan, phản ánh trung thực về vấn đề nhà quản trị đang quan tâm. Mọi quyết định kinh doanh đều mang tính thời điểm vì vậy yêu cầu của thông tin còn phải thoả mãn tính kịp thời. Các công ty vận tải đường bộ sử dụng đồng thời các giải pháp, các công cụ quản lý để có được các thông tin nhà quản trị cần. Một trong những kênh quan trọng cung cấp thông tin cho nhà quản trị đó là kế toán quản trị, đặc biệt là kế toán quản trị chi phí.

Kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ có vai trò quan trọng trong việc xác định các nguồn lực đã tiêu hao trong quá trình sản xuất kinh doanh, nhận diện các loại chi phí đã phát sinh theo nơi phát sinh chi phí, phân loại chi phí theo biến phí và định phí, phân tích mối quan hệ giữa chi phí - khối

lượng - lợi nhuận để có thông tin ra quyết định kinh doanh phù hợp. Đồng thời, kế toán quản trị chi phí giúp cho việc kiểm tra, kiểm soát việc chấp hành các định mức kinh tế, kỹ thuật, kế hoạch và dự toán chi phí, từ đó có biện pháp quản lý và sử dụng vật tư, lao động và tài sản cố định chặt chẽ hơn....

Tuy nhiên, hiện nay các công ty vận tải đường bộ chưa nhận thức hết được vai trò của kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá. Trong giai đoạn hội nhập kinh tế quốc tế, các công ty vận tải đường bộ ngày càng đối mặt với sự cạnh tranh gay gắt của các doanh nghiệp cùng ngành trong nước và nước ngoài. Vì vậy, các công ty vận tải đường bộ càng phải quan tâm đến việc xây dựng, vận hành và hoàn thiện hệ thống kế toán quản trị chi phí để có được các thông tin hữu ích cho nhà quản trị trong việc ra quyết định kinh doanh phù hợp là một tất yếu khách quan.

### ***3.2.2. Nguyên tắc hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam***

Để đáp ứng được việc cung cấp thông tin hữu ích cho nhà quản trị, kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong doanh nghiệp vận tải đường bộ, theo tác giả, cần quán triệt các nguyên tắc sau:

- Trước hết, kế toán quản trị chi phí nằm trong hệ thống kế toán doanh nghiệp, vì vậy việc tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong công ty vận tải đường bộ phải tuân thủ các nguyên tắc kế toán nói chung, đồng thời tuân thủ các quy định nói riêng của Nhà nước đối với kế toán quản trị. Căn cứ pháp lý để tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải trong doanh nghiệp vận tải đường bộ là Luật Kế toán, Chuẩn mực kế toán và Chế độ kế toán hiện hành. Trên cơ sở đó, đảm bảo tính thống nhất trong quản lý của Nhà nước. Đồng thời khẳng định kế toán là công cụ quản lý, giám đốc có hiệu quả mọi hoạt động kinh tế tài chính, thể hiện trong việc cung cấp thông tin trung thực, đầy đủ và kịp thời cho các đối tượng sử dụng.

- Tổ chức kế toán quản trị chi phí dịch vụ vận tải hàng hoá phải căn cứ vào điều kiện thực tế như quy mô, đặc điểm tổ chức sản xuất kinh doanh, tổ chức quản lý và trình độ cán bộ quản lý của các công ty vận tải đường bộ.

Trong nền kinh tế thị trường, các công ty vận tải đường bộ hoạt động dưới nhiều mô hình khác nhau, quy mô khác nhau và tất nhiên về tổ chức bộ máy quản lý không giống nhau mặc dù quy trình sản xuất dịch vụ vận tải có thể có nhiều nét tương

đồng. Như vậy, mỗi nhà quản trị lại cần các thông tin dưới các góc độ khác nhau nên kế toán quản trị chi phí cũng được tổ chức không hoàn toàn giống nhau để cung cấp thông tin hữu ích cho nhà quản trị của doanh nghiệp mình. Khi tổ chức kế toán quản trị chi phí trong công ty vận tải đường bộ cần phải chú ý đến xu thế phát triển của công ty cũng như của toàn ngành.

- Tổ chức kế toán quản trị chi phí dịch vụ vận tải hàng hoá phải đảm bảo nguyên tắc tiết kiệm và hiệu quả. Tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải trong công ty vận tải đường bộ làm thế nào để tốn ít chi phí nhất nhưng lại thu được nhiều thông tin hữu ích nhất. Với nguyên tắc đó, kế toán quản trị chi phí vận tải phải xác định được những thông tin nào nhà quản trị đang cần, lên kế hoạch thu thập và cung cấp kịp thời, đầy đủ và chính xác. Với thông tin có độ tin cậy cao là căn cứ để các nhà quản trị ra các quyết định kinh doanh phù hợp. Trong các công ty vận tải đường bộ, chi phí phát sinh rất phong phú và đa dạng, không cố định tại một điểm do đặc thù hoạt động sản xuất kinh doanh của mình. Nếu kế toán tìm mọi cách thu thập hết các thông tin về chi phí phát sinh mà không xác định được thông tin chi phí phát sinh nào có ích trong việc ra quyết định của nhà quản trị thì vừa tốn kém thời gian, vừa tốn kém tiền bạc, thông tin cung cấp chưa chắc đã kịp thời và như vậy không có hiệu quả.

- Ngoài ra, tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ phải tôn trọng nguyên tắc thận trọng. Nhận diện các thông tin cung cấp cho nhà quản trị xem với thông tin đã cung cấp có mang tính quyết định cho việc ra quyết định của nhà quản trị không và quyết định kinh doanh đó là phù hợp hay không phù hợp.

### ***3.2.3. Yêu cầu của việc hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam***

Trên cơ sở các nguyên tắc hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam, để hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các công ty vận tải đường bộ, theo tác giả cần thực hiện các yêu cầu sau:

- Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá nhằm đáp ứng nhu cầu cung cấp thông tin đầy đủ, phù hợp, kịp thời và đa dạng cho nhà quản trị doanh nghiệp.



Để nâng cao hiệu quả kinh doanh, các nhà quản trị doanh nghiệp rất cần những thông tin hữu ích để ra quyết định kinh doanh phù hợp. Trong doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ vận tải hàng hoá đường bộ, có nhiều loại quyết định khác nhau nhà quản trị đưa ra liên quan đến việc điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh hàng ngày cũng như việc hoạch định các chiến lược phát triển cho doanh nghiệp, nên thông tin mà các nhà quản trị cần rất đa dạng. Chính vì vậy, kế toán quản trị chi phí phải cung cấp được các thông tin cụ thể, chi tiết, tổng hợp về từng mặt hoạt động của doanh nghiệp đồng thời phân tích và so sánh, đánh giá hiệu quả hoạt động của từng bộ phận cũng như từng hoạt động của doanh nghiệp.

- Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá phải được thực hiện đồng thời với việc hoàn thiện cơ chế quản lý của công ty vận tải đường bộ.

Như chúng ta biết, hoạt động sản xuất kinh doanh trong công ty vận tải hàng hoá đường bộ bao gồm:

- + Nhận vận tải hàng hoá theo đơn hàng (theo hợp đồng vận tải) (là chủ yếu).
- + Nhận làm đại lý vận tải
- + Sửa chữa các phương tiện vận tải đường bộ...

Như vậy, hoạt động sản xuất kinh doanh trong các công ty vận tải đường bộ rất đa dạng và phong phú.

Để thông tin kế toán quản trị cung cấp đạt chất lượng thì cũng cần hoàn thiện cơ chế quản lý các hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp vận tải.

- Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá phải phù hợp với chính sách quản lý tài chính của Nhà nước đã ban hành.

Các doanh nghiệp chịu ảnh hưởng rất lớn bởi môi trường kinh doanh của mỗi nước, bao gồm các yếu tố như chính trị, xã hội, phong tục tập quán... Các công ty vận tải đường bộ hoạt động trên lãnh thổ Việt Nam, phải tuân theo Luật định, quy chế quản lý tài chính của Bộ, ngành liên quan đến hoạt động của doanh nghiệp. Do vậy, hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí phải phù hợp với luật pháp, chính sách quản lý tài chính mà Chính phủ ban hành cho các công ty vận tải đường bộ.

- Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá phải hướng tới sự hội nhập và phát triển kinh tế của đất nước

### **3.3. Giải pháp hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam**

Tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hóa trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam phụ thuộc rất lớn vào quy mô hoạt động. Xuất phát từ nhu cầu thu thập, xử lý, cung cấp thông tin kế toán nói chung và kế toán quản trị chi phí nói riêng cho ta thấy, các công ty có quy mô lớn lượng thông tin cần thu thập, xử lý và cung cấp sẽ nhiều hơn các công ty có quy mô vừa và nhỏ. Vì vậy, từ tổ chức bộ máy kế toán đến tổ chức thu nhận, xử lý, cung cấp thông tin kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hóa tại các công ty vận tải đường bộ có quy mô lớn có sự khác biệt nhất định, thường phức tạp hơn, các công ty có quy mô vừa và nhỏ.

#### ***3.3.1. Hoàn thiện tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam***

Hiện nay, trên thế giới tồn tại ba mô hình tổ chức kế toán quản trị: Mô hình kết hợp, mô hình tách biệt và mô hình hỗn hợp giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị chi phí.

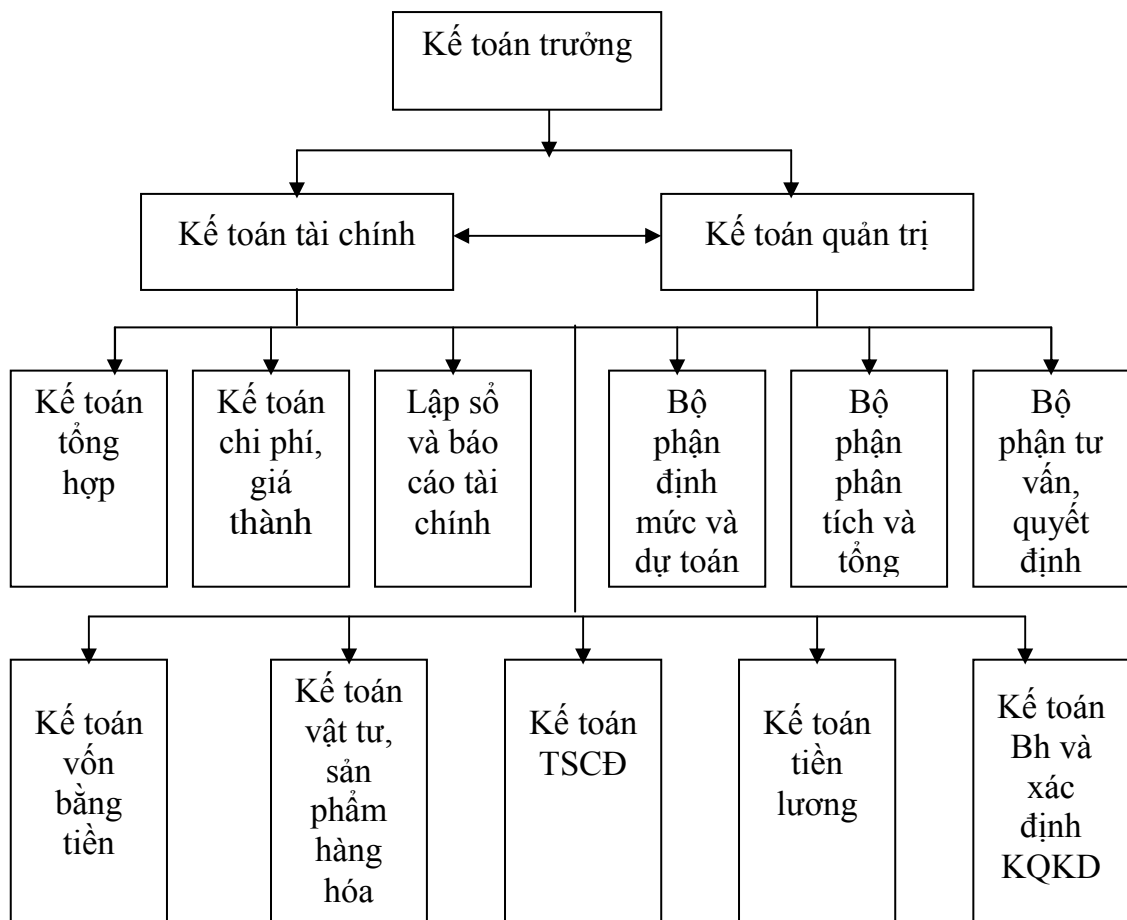
Như chúng ta đã biết, kế toán quản trị chi phí còn khá mới mẻ ở Việt Nam cả về lý luận và thực tiễn nên kế toán quản trị chi phí chưa đủ mạnh để tách thành một bộ phận độc lập và chuyên sâu như ở một số nước có nền kinh tế thị trường phát triển. Hơn nữa, hiện nay, chế độ kế toán doanh nghiệp được ban hành chủ yếu phục vụ cho kế toán tài chính. Đồng thời, đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của các công ty vận tải đường bộ Việt Nam thường có quy mô vừa và nhỏ. Vì vậy, đối với các doanh nghiệp vận tải hàng hoá đường bộ nên vận dụng mô hình kết hợp giữa kế toán tài chính với kế toán quản trị chi phí. Bên cạnh đó, việc áp dụng mô hình kết hợp còn vì các lý do sau:

- Bộ máy kế toán không cồng kềnh vì nhân viên kế toán có thể đảm nhiệm cả phần hành thuộc kế toán tài chính và phần hành của kế toán quản trị chi phí.
- Kế toán tài chính và kế toán quản trị chi phí có mối quan hệ mật thiết với nhau, cùng thu thập thông tin từ một nguồn số liệu, tài liệu kế toán.
- Theo định hướng xây dựng hệ thống kế toán của Bộ Tài chính là kết hợp hài hòa giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị, kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết.

Tổ chức kế toán quản trị chi phí kết hợp sẽ tạo điều kiện cho doanh nghiệp vận tải đường bộ có thể kết hợp chặt chẽ giữa quản lý tổng hợp với quản lý chi tiết theo

từng đối tượng cụ thể, tạo điều kiện cho việc phân công công việc của các nhân viên kế toán, tạo điều kiện trao đổi giữa thông tin kế toán tài chính và kế toán quản trị, nâng cao hiệu quả của công tác kế toán trong doanh nghiệp.

Theo sơ đồ bộ máy KTQT chi phí, khi bố trí nhân sự vào các vị trí tương ứng cần xác lập quyền hạn và nghĩa vụ của mỗi cá nhân, bộ phận trong chi đạo, thực hiện quy trình thu thập và trao đổi thông tin cần thiết để đảm bảo thiết lập hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí hữu ích hay đảm bảo với cơ chế vận hành nội dung kế toán quản trị chi phí.



**Sơ đồ 3.1: Mô hình tổ chức bộ máy kế toán kết hợp**

*Nguồn: Tác giả*

Theo sơ đồ tổ chức bộ máy trên, nhiệm vụ của từng cán bộ, nhân viên kế toán như sau:

- 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 tài chính: Chịu sự chỉ đạo của kế toán trưởng, thực hiện nhiệm vụ của kế toán tài chính. Bên cạnh đó phối hợp với bộ phận kế toán quản trị xây dựng các chỉ tiêu, thu thập thông tin phục vụ cho kế toán quản trị.

- Kế toán quản trị: Chịu sự chỉ đạo của kế toán trưởng về chuyên môn và sự chỉ đạo của lãnh đạo doanh nghiệp về yêu cầu thông tin. Kế toán quản trị có chức năng riêng của mình nhưng nằm trong hệ thống kế toán nên việc phối hợp thu thập và cung cấp thông tin với kế toán tài chính sẽ thuận lợi.

- Thuộc kế toán tài chính và kế toán quản trị có các bộ phận kế toán các phần hành cụ thể. Các bộ phận này sẽ thực hiện các chức năng, nhiệm vụ cụ thể của mình.

Kế toán quản trị là một chuyên ngành kế toán độc lập thuộc phân hệ của kế toán nên để tổ chức thực hiện kế toán quản trị chi phí thì bên cạnh Giám đốc là người chịu trách nhiệm về chỉ đạo thực hiện thì kế toán trưởng thuộc bộ phận kế toán chịu trách nhiệm về mặt chuyên môn của kế toán quản trị chi phí. Các nhân viên kế toán trong phòng kế toán tham gia vào công việc kế toán quản trị chi phí chịu trách nhiệm cụ thể từng phần hành chuyên môn. Các cá nhân, nhóm thành viên phải có sự phối hợp chặt chẽ với nhau nhằm cung cấp thông tin kế toán quản trị chi phí kịp thời để các nhà quản lý đưa ra các quyết định phù hợp.

Ngoài ra, cần xác lập mối quan hệ giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị chi phí trong quản trị doanh nghiệp: kế toán tài chính và kế toán quản trị chi phí đều là công cụ quản lý doanh nghiệp, đều thực hiện theo chức năng và theo các khâu công việc của kế toán trong quản lý doanh nghiệp.

+ Theo chức năng của kế toán: thu thập thông tin, tổ chức xử lý và sử dụng thông tin phục vụ cho việc ra quyết định, lập dự toán và kiểm soát hoạt động...

+ Theo khâu công việc của kế toán: bắt đầu từ khâu lập chứng từ kế toán, tổ chức hạch toán trên các tài khoản kế toán, vận dụng hệ thống sổ kế toán và lập các báo cáo kế toán.

Song song đó, cũng cần xác lập mối quan hệ giữa bộ phận kế toán với các bộ phận có liên quan của doanh nghiệp trong việc thu nhận, xử lý, trình bày và cung cấp các thông tin kinh tế, tài chính.

***3.3.2. Hoàn thiện tổ chức thu nhận thông tin ban đầu về kế toán quản trị chi phí trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam***

Như chúng ta biết, hiện nay trong doanh nghiệp tồn tại hai hệ thống chứng từ gồm hệ thống chứng từ bắt buộc và hệ thống chứng từ bổ sung. Hệ thống chứng từ bắt buộc có mẫu được quy định bởi chế độ kế toán tài chính hiện hành. Hệ thống chứng từ bổ sung được sử dụng trong nội bộ doanh nghiệp, phụ thuộc vào yêu cầu quản lý của doanh nghiệp. Chứng từ bổ sung thường được đi kèm với chứng từ bắt buộc nhằm chi tiết hóa các chỉ tiêu, các thông số mà chứng từ bắt buộc không thể hiện được. Các chứng từ bổ sung rất cần thiết trong việc thu thập thông tin của kế toán quản trị. Hiện nay, các doanh nghiệp vận tải hàng hóa đường bộ, hệ thống chứng từ bổ sung còn nghèo nàn, một phần do công tác kế toán quản trị chi phí chưa được quan tâm đúng mức. Để phát huy chức năng của kế toán quản trị chi phí thì việc xây dựng hệ thống chứng từ chi phí bổ sung là rất cần thiết.

Các chứng từ có thể được xây dựng theo hướng sau:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: cần bổ sung chứng từ theo dõi nơi mua nhiên liệu; xuất nhiên liệu cho đội xe, đầu xe, đoàn xe nào; theo dõi chi tiết chi phí xăng, dầu theo mỗi chuyến hàng....

- Chi phí nhân công trực tiếp: Cần xây dựng bộ chứng từ chi tiết các thông tin về trình độ, cấp bậc, thâm niên công tác ....của lái xe, phụ xe.

- Chi phí sản xuất chung: Cần xây dựng chứng từ cung cấp thông tin về chi phí sản xuất chung cho từng đầu xe, đội xe, chuyến hàng, đơn hàng....để phân bổ cho phù hợp.

- Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp: Cần chi tiết đó là yếu tố chi phí nào, phát sinh tại đâu, phân bổ cho kỳ nào....để đánh giá hiệu quả được chính xác.

Bên cạnh đó, trên góc độ kế toán tài chính, các doanh nghiệp đang áp dụng một trong hai hệ thống tài khoản được ban hành theo Quyết định 15/BTC ngày 20 tháng 3 năm 2006 của Bộ Tài chính và Quyết định 48/BTC ngày 14 tháng 9 năm 2006 của Bộ Tài chính. Hệ thống tài khoản này đã giúp các doanh nghiệp phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong quá khứ và lập báo cáo tài chính phục vụ cho đối tượng bên ngoài doanh nghiệp là chủ yếu. Hệ thống tài khoản đó cũng một phần giúp các kế toán quản trị chi phí trong việc thu thập thông tin trong quá khứ nhưng không đầy đủ. Vì vậy để phục vụ tốt hơn cho nhu cầu cung cấp thông tin cho các nhà quản trị về thông tin chi phí thì phải thiết lập một hệ thống tài khoản kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp này. Hệ thống tài khoản kế toán quản trị chi phí có thể dựa trên hệ thống

kế toán tài chính hiện hành và bổ sung thêm các yếu tố cần thiết, hoặc xây dựng một hệ thống tài khoản kế toán riêng. Tuy nhiên, theo tác giả, dựa vào hệ thống tài khoản kế toán tài chính hiện hành để thiết lập hệ thống tài khoản kế toán quản trị chi phí sẽ hiệu quả hơn.

Hiện nay, qua khảo sát cho thấy, hệ thống tài khoản kế toán chi phí đã được các doanh nghiệp chi tiết theo từng đối tượng tập hợp chi phí. Tuy nhiên, các doanh nghiệp có thể xây dựng tài khoản cấp 3, cấp 4 kết hợp với chi tiết theo định phí, biến phí, hỗn hợp để khi tập hợp chi phí, kế toán có thể phân tích thông tin giúp nhà quản trị ra quyết định phù hợp.

Ví dụ: TK 621 “Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp”

Trong công ty vận tải ô tô số 2, có thể chi tiết như sau:

TK 6211: Chi phí xăng

+ TK 62111: Trạm xe số 206

+ TK 62112: Trạm xe số 210

.....

TK 6212: Chi phí dầu nhờn

+ TK 62121: Trạm xe số 206

+ TK 62122: Trạm xe số 210

.....

TK 622 “Chi phí nhân công trực tiếp” có thể chi tiết thành chi phí tiền lương, tiền thưởng.....sau đó lại chi tiết thành lái xe, phụ xe....

Tương tự TK 627 “Chi phí sản xuất chung”, TK 641 “Chi phí bán hàng”; TK 642 “Chi phí quản lý doanh nghiệp” cũng nên chi tiết thành các yếu tố chi phí và theo đối tượng tập hợp chi phí để kế toán dễ tổng hợp, so sánh hiệu quả hoạt động của các đối tượng....

Xuất phát từ nhu cầu cung cấp thông tin kế toán quản trị chi phí và nhu cầu quản lý của doanh nghiệp, kế toán quản trị chi phí có thể thiết kế hệ thống sổ kế toán phù hợp theo đối tượng tập hợp chi phí, theo các chỉ tiêu cụ thể khác. Khi xây dựng hệ thống sổ kế toán quản trị chi phí phải đảm bảo cung cấp thông tin có ý nghĩa trong việc ra quyết định của nhà quản trị.

Sổ kế toán quản trị chi phí bao gồm các loại sổ sau:

- Sổ theo dõi chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: Chi tiết theo từng loại nguyên vật liệu, theo từng đối tượng sử dụng nguyên vật liệu

- Sổ theo dõi chi phí nhân công trực tiếp: Theo từng yếu tố chi phí như tiền lương, thưởng, các khoản trích theo tiền lương; theo từng đối tượng tập hợp chi phí.

- Sổ theo dõi chi phí sản xuất chung: chi tiết theo từng yếu tố chi phí, từng đối tượng tập hợp chi phí.

- Sổ theo dõi chi phí bán hàng chi tiết theo từng yếu tố chi phí, từng nơi phát sinh chi phí.

- Sổ theo dõi chi phí quản lý doanh nghiệp: chi tiết theo từng yếu tố chi phí.

### ***3.3.3. Hoàn thiện tổ chức, phân tích, xử lý và cung cấp thông tin về kế toán quản trị chi phí trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam***

#### ***3.3.3.1. Hoàn thiện về tổ chức phân loại chi phí trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam***

Việc phân loại chi phí sản xuất trong các doanh nghiệp vận tải có thể thực hiện theo nhiều tiêu thức khác nhau. Mỗi cách phân loại có ý nghĩa và tác dụng khác nhau phục vụ quản trị chi phí.

Nếu nhà quản trị muốn phân tích tình hình thực hiện dự toán chi phí sản xuất, lập báo cáo chi phí sản xuất kinh doanh theo yếu tố thì cần phải xác định được từng yếu tố chi phí sản xuất vì vậy phải tiến hành phân loại chi phí theo yếu tố.

Trường hợp nhà quản trị muốn phân tích đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch giá thành sản phẩm và định mức hạ giá thành, chi phí lại được phân loại theo khoản mục chi phí: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung.

Để đáp ứng yêu cầu lập kế hoạch, kiểm soát và chủ động điều tiết chi phí, để nhà quản trị chấp nhận hay không chấp nhận đơn đặt hàng thì chi phí lại cần được phân loại theo cách ứng xử của chi phí – theo khối lượng hoạt động. Điều này có ý nghĩa khi khối lượng hàng hoá hay số km vận chuyển biến động thì chi phí biến động như thế nào?

Qua kết quả khảo sát cho thấy các công ty vận tải đường bộ Việt Nam mới thực hiện phân loại chi phí theo nội dung kinh tế của chi phí (theo yếu tố chi phí) và theo mục đích công dụng của chi phí (theo khoản mục chi phí). Việc phân loại này đã giúp kế toán trong việc phản ánh, ghi chép kế toán tập hợp chi phí và tính giá thành theo

các yêu cầu của kế toán tài chính và đã phần nào phục vụ được yêu cầu quản lý trong doanh nghiệp nhưng chưa đáp ứng được các yêu cầu, mục tiêu của kế toán quản trị chi phí và giá thành.

Để đáp ứng được yêu cầu quản trị doanh nghiệp hơn nữa, cần thiết phải thực hiện phân loại chi phí theo nhiều tiêu thức khác nhau, mỗi tiêu thức đáp ứng cho yêu cầu quản lý khác nhau như phân loại chi phí theo mối quan hệ giữa chi phí với khối lượng hoạt động (theo cách ứng xử của chi phí), phân loại chi phí theo mức độ kiểm soát...

Theo mối quan hệ giữa chi phí với khối lượng hoạt động thì chi phí của doanh nghiệp được phân loại thành chi phí khả biến (biến phí, chi phí biến đổi) và chi phí bất biến (định phí, chi phí cố định) và chi phí hỗn hợp. Căn cứ vào cách phân loại chi phí này nhà quản trị có thể ra các quyết định kinh doanh ngắn hạn như việc lựa chọn đơn đặt hàng nào đảm bảo có lợi nhất hay đơn đặt hàng đó có chấp nhận được không, có đảm bảo bù đắp được biến phí phát sinh không...Căn cứ để xếp chi phí thành chi phí khả biến hay chi phí bất biến là số km vận chuyển hoặc tấn/km vận chuyển.

**Bảng 3.1: Phân loại chi phí theo mức độ hoạt động Công ty vận tải ô tô số 2 tháng 10/2010**

*Đơn vị tính: Triệu đồng*

Khoản mục chi phí	Tài khoản	Biến phí	Định phí	Chi phí hỗn hợp	Số tiền BP	Số tiền ĐP
1. Chi phí nhiên liệu trực tiếp (xăng, dầu diezen, dầu nhớt)	621	x			713,19	
2. Chi phí nhân công trực tiếp	622			x	<b>214,35</b>	
- Tiền lương lái xe, phụ xe	622.1	x			193,9	
- Các khoản trích theo tiền lương	622.2		x			20,45
3. Chi phí sản xuất chung	627			x	<b>747,144</b>	
- Chi phí nhân viên quản lý đội xe	627.1			x	20,002	
+ Tiền lương cơ bản và các khoản trích theo tiền lương	627.1.1		x			20,002
+ Tiền lương năng suất của nhân viên	627.1.2	x				0
- Chi phí vật liệu phục vụ cho đội xe	627.2	x				0
- Chi phí công cụ dụng cụ	627.3			x		
+ Chi phí sãm lớp	627.3.1	x			145,24	



+ Chi phí dụng cụ khác	627.3.2		x			
- Chi phí khấu hao TSCĐ	627.4		x			379,03
+ Khấu hao phương tiện	627.4.1		x			
+ Khấu hao nhà điều hành, trạm, thiết bị đội	627.4.2		X			
- Chi phí dịch vụ mua ngoài	627.7			x		4,523
- Chi phí khác bằng tiền	627.8			x		2,400
+ Chi phí sửa chữa phương tiện	627.8.1	x			155,12	
+ Chi phí bằng tiền khác			x			
<b>4. Chi phí bán hàng</b>	<b>641</b>			<b>x</b>		<b>43,2</b>
- Chi phí nhân viên bán hàng	641.1		x			21,5
- Chi phí vật liệu	641.2	x			2,5	
- Chi phí công cụ dụng cụ	641.3	x			0	
- Chi phí khấu hao TSCĐ	641.4		x			14,2
- Chi phí dịch vụ mua ngoài	641.7	x			2,5	
- Chi phí khác bằng tiền	641.8	x			2,5	
<b>5. Chi phí quản lý doanh nghiệp</b>	<b>642</b>			<b>x</b>		<b>72,2</b>
- Chi phí nhân viên quản lý	642.1		x			20,5
- Chi phí vật liệu quản lý	642.2	x			1,7	
- Chi phí dụng cụ quản lý	642.3	x			2,2	
- Chi phí khấu hao TSCĐ	642.4		x			17,5
- Thuế, phí, lệ phí cầu phà	642.5	x			21,4	
- Chi phí dự phòng	642.6	x			0	
- Chi phí dịch vụ mua ngoài	642.7	x			5,7	
- Chi phí bằng tiền khác	642.8	x			3,4	

Nguồn: Công ty vận tải ô tô số 2

Hoặc các công ty vận tải đường bộ có thể phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí chi tiết như Bảng 3.2

**Bảng 3.2: Phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí**

Khoản mục chi phí	Nội dung chi phí	Ghi chú
<b>I. Chi phí biến đổi (Biến phí)</b>		
1.1. Biến phí sản xuất		
- Chi phí nhiên liệu trực tiếp		

+ Xăng, dầu diezen + Dầu nhờn	Là giá trị của xăng, dầu, dầu nhờn dùng trực tiếp cho phương tiện vận tải trong quá trình vận chuyển hàng hoá.	
- Chi phí nhân công trực tiếp		
+ Lương cơ bản của lái xe, phụ xe	Là các khoản tiền lương cố định hàng tháng của lái xe và phụ xe làm căn cứ để tính các khoản theo tiền lương.	
+ Lương sản phẩm	Là tiền lương tính cho sản lượng vận chuyển hoàn thành của lái xe, phụ xe	
+ Các khoản trích theo tiền lương của lái xe, phụ xe (BHXH, BHYT, BHTN)	Là các khoản trích nộp theo tỷ lệ quy định tính theo tiền lương cơ bản phải trả cho lái xe và phụ xe	
+ Các khoản khác có tính chất như tiền lương như chế độ bảo hộ lao động, tiền ăn ca...	Là các khoản chi phí bảo hộ lao động như mũ, giày, dép, quần áo...cho lái xe và phụ xe theo định mức.	
- Biến phí sản xuất chung		
+ Chi phí sắm lốp	Các khoản trích trước về chi phí sắm lốp tính theo số tấn hàng hoá vận chuyển hoặc theo chi phí sắm lốp thực tế phát sinh	
+ Tiền lương năng suất của nhân viên quản lý trạm xe, đội xe, xí nghiệp..	Là tiền lương năng suất (sản phẩm) phải trả cho nhân viên điều hành trạm xe, đội xe,	
+ Điện thoại	Là cước phí trả cho các cuộc đàm thoại phục vụ điều hành trạm xe, đội xe.	
1.2. Biến phí bán hàng		
- Tiền lương năng suất của nhân viên kinh doanh	Là tiền lương năng suất (sản phẩm) phải trả cho nhân viên kinh doanh, nhân viên đại lý vận tải	
- Chi phí khác	Xà phòng, giặt lau, dầu mỡ, văn phòng phẩm, điện nước, điện thoại phục vụ cho bán hàng	
1.3. Biến phí quản lý		
- Tiền lương năng suất của nhân viên quản lý công ty	Là tiền lương năng suất (sản phẩm) phải trả cho nhân viên kinh doanh, nhân viên quản lý công ty.	
- Chi phí giao dịch, tiếp khách	Là định mức giao dịch tiếp khách tính trên 1.000 đồng doanh thu.	
<b>II. Chi phí cố định (định phí)</b>		
2.1. Định phí sản xuất chung		

- Tiền lương cơ bản (lương thời gian) của nhân viên điều hành các trạm xe, đội xe		
- Các khoản trích theo tiền lương cơ bản của nhân viên điều hành trạm xe, đội xe	Các khoản BHXH, BHYT, BHTN trích theo tỷ lệ trên tiền lương cơ bản của nhân viên điều hành trạm xe, đội xe.	
- Khấu hao phương tiện vận tải	Số khấu hao phương tiện vận tải trích theo tỷ lệ cố định tính vào chi phí hàng tháng	
- Chi phí sửa chữa phương tiện		
- Chi phí dụng cụ trạm xe, đội xe		
- Các định phí khác		
2.2. Định phí bán hàng		
- Tiền lương cơ bản phải trả cho nhân viên kinh doanh		
- Các khoản trích theo tiền lương của nhân viên kinh doanh		
- Khấu hao TSCĐ dùng cho kinh doanh		
2.3. Định phí quản lý doanh nghiệp		
- Chi phí tiền lương cơ bản của nhân viên quản lý		
- Các khoản trích theo tiền lương cơ bản của nhân viên quản lý		
- Chi phí khấu hao TSCĐ dùng cho quản lý		

Theo cách phân loại trên cho ta thấy, chi phí nhiên liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp là chi phí biến đổi còn chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp là chi phí hỗn hợp bao gồm cả chi phí biến đổi và chi phí cố định. Do đó, để phù hợp với mục tiêu quản trị chi phí, các tài khoản phản ánh chi phí sản xuất chung và chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp phải được chi tiết như sau:

TK 627BP: “Chi phí sản xuất chung biến đổi”

TK 627ĐP: “Chi phí sản xuất chung cố định”

TK 627HH: “Chi phí sản xuất chung hỗn hợp”

TK 641BP: “Chi phí bán hàng biến đổi”

TK 641ĐP: “Chi phí bán hàng cố định”

TK 641HH: “Chi phí bán hàng hỗn hợp”

Tk 642BP: “Chi phí quản lý doanh nghiệp biến đổi”

TK 642ĐP: “Chi phí quản lý doanh nghiệp cố định”

TK 6427HH: “Chi phí quản lý doanh nghiệp hỗn hợp”

Việc xác định chính xác chi phí phát sinh trong các doanh nghiệp kinh doanh vận tải hàng hoá đường bộ là biến phí, định phí hay chi phí hỗn hợp là tương đối phức tạp. Việc phân loại này còn phụ thuộc vào sự thay đổi kết quả hoạt động. Đối với các chi phí hỗn hợp muốn tách thành chi phí biến đổi và chi phí cố định để phục vụ cho công tác lập dự toán, doanh nghiệp có thể áp dụng một trong các phương pháp sau: phương pháp cực đại, cực tiểu; phương pháp đồ thị phân tán; phương pháp bình phương bé nhất.

Phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí có ý nghĩa vô cùng quan trọng trong việc phục vụ các nhà quản trị doanh nghiệp hoạch định, kiểm tra và ra quyết định kinh doanh phù hợp. Đồng thời cách phân loại này còn phục vụ cho việc phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận. Tuy nhiên để phục vụ cho việc tính giá thành của kế toán tài chính, doanh nghiệp vận tải đường bộ vẫn áp dụng phương pháp phân loại chi phí như hiện nay. Việc phân loại chi phí như thế nào còn phụ thuộc vào điều kiện và yêu cầu thông tin của nhà quản trị.

*3.3.3.2. Hoàn thiện về tổ chức hệ thống định mức và lập dự toán chi phí trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam*

Lập hệ thống định mức và dự toán chi phí có ý nghĩa rất lớn đối với các doanh nghiệp nói chung và các doanh nghiệp vận tải đường bộ nói riêng. Trên cơ sở định mức đã lập, các doanh nghiệp vận tải đường bộ có thể chủ động trong kế hoạch điều hành mà không phải phụ thuộc vào đối tác. Đồng thời các doanh nghiệp có thể kiểm tra việc thực hiện định mức, tìm ra nguyên nhân phát sinh chênh lệch để kịp thời điều chỉnh cho phù hợp với tình hình thực tế, từ đó kiểm soát được chi phí phát sinh. Tuy nhiên, hiện nay công tác này chưa được các doanh nghiệp vận tải hàng hoá đường bộ quan tâm đúng mức. Vì vậy, xây dựng một hệ thống định mức tiên tiến, đầy đủ là một nhu cầu cấp thiết.

Hệ thống định mức chi phí vận tải hàng hoá là mức hao phí cần thiết và hợp lý về nguyên vật liệu, nhân công và các chi phí liên quan khác để thực hiện một chuyến vận

chuyên. Định mức phải phù hợp với những yêu cầu chất lượng dịch vụ cung cấp và các biện pháp tổ chức quản lý của các doanh nghiệp vận tải đường bộ hiện nay.

Hệ thống định mức chi phí bao gồm: định mức hao phí về nhiên liệu trực tiếp, định mức hao phí về nhân công trực tiếp, định mức hao phí về chi phí sản xuất chung. Khi xây dựng và hoàn thiện hệ thống định mức cần căn cứ vào tình hình thực tế của các doanh nghiệp vận tải đường bộ như: trình độ quản lý, tình trạng phương tiện vận tải, chủng loại hàng hoá vận chuyển, địa bàn hoạt động kinh doanh....

Để công tác xây dựng định mức chi phí thực hiện một cách hiệu quả, khoa học, các doanh nghiệp vận tải đường bộ cần:

+ Đổi mới, hoàn thiện hệ thống định mức kinh tế kỹ thuật áp dụng trong các doanh nghiệp vận tải đường bộ hiện nay.

+ Thiết lập hệ thống chứng từ ban đầu, chứng từ nội bộ áp dụng thống nhất cho các xe, đội xe, nơi phát sinh chi phí.

+ Thiết lập quy trình quản lý, các kênh khác nhau để thu thập thông tin thị trường, nhất là thông tin về sự biến động của giá cả để quản lý chi phí. Trong điều kiện giá cả thị trường của các yếu tố xăng, dầu... luôn luôn biến động như hiện nay, đòi hỏi các doanh nghiệp vận tải quản lý chặt chẽ và sát sao hơn để tiết kiệm chi phí nhiên liệu vì chi phí nhiên liệu thường chiếm tỷ trọng lớn trong giá thành dịch vụ vận tải.

Trên cơ sở định mức chi phí đã xây dựng, doanh nghiệp vận tải hàng hoá đường bộ lập dự toán chi phí theo tháng để sát với tình hình thực tế khi có biến động về giá cả, từ đó cung cấp thông tin kịp thời, chính xác cho nhà quản lý.

Việc lập dự toán chi phí là công cụ quan trọng để phân tích và giám sát việc thực hiện các mục tiêu kế hoạch. Dự toán bao gồm những dự kiến chi tiết chỉ rõ cách huy động và sử dụng vốn và các nguồn lực khác theo từng thời kỳ và được biểu diễn một cách có hệ thống về chỉ tiêu số lượng và giá trị.

#### *- Lập dự toán chi phí nhiên liệu trực tiếp*

Đối với từng đội xe, từng loại xe có định mức tiêu hao nhiên liệu khác nhau nên khi lập dự toán chi phí nhiên liệu trực tiếp cho các loại xe, đội xe cũng khác nhau. Chỉ tiêu này phụ thuộc vào số km dự kiến lăn bánh của từng đội xe, đầu xe trong kỳ kế hoạch, định mức tiêu hao nhiên liệu và đơn giá nhiên liệu.

Hầu hết các doanh nghiệp vận tải hàng hoá đường bộ không dự trữ nhiên liệu mà mua trực tiếp nhiên liệu ở các cửa hàng xăng dầu nên không có nhiên liệu tồn kho đầu kỳ và cuối kỳ nên chi phí nhiên liệu trong kỳ cũng chính là giá trị nhiên liệu mua vào trong kỳ.

$$\begin{array}{cccc} \text{Chi phí} & \text{Số km (tấn.km)} & \text{Định mức} & \text{Đơn giá} \\ \text{Nhiên liệu} & = & \text{vận chuyển} & \times \text{Tiêu hao} \times \text{nhiên liệu} \\ \text{trực tiếp} & & \text{trong kỳ} & \text{nhiên liệu} \end{array}$$

Tùy thuộc vào từng loại xe trọng tải khác nhau sẽ có dự toán tiêu hao nhiên liệu khác nhau.

Giả thiết, trong tháng 10 năm 2010, tại công ty Vận tải số 2 dự kiến số km vận chuyển của các loại xe, từ đó ta có dự toán chi phí nhiên liệu trực tiếp của các đầu xe như Bảng 3.3

**Bảng 3.3: Dự toán chi phí nhiên liệu trực tiếp tháng 10 năm 2010  
tại công ty Vận tải số 2**

Chỉ tiêu	Huyndai – 15 tấn	Ifa – 12 tấn	Chenglong – 7 tấn	Sengyong – 5 tấn
1. Số tấn.km; km dự kiến vận chuyển (tấn.km; km)	6.000	4.500	5.000	6.500
2. Nhiên liệu tiêu hao cho 1 tấn.km (km) (lít)	0,18	0,17	0,16	0,15
3. Nhu cầu nhiên liệu (lít) = (1)x(2)	1.080	765	800	975
4. Đơn giá nhiên liệu (đồng)	16.500	16.500	16.500	16.500
5. Chi phí nhiên liệu (đồng) = (3)x(4)	17.820.000	12.622.500	13.200.000	16.087.500

- Lập dự toán chi phí nhân công trực tiếp

Dự toán chi phí nhân công trực tiếp bao gồm dự toán chi phí tiền lương và các khoản trích theo tiền lương của lái xe và phụ xe. Trường hợp các doanh nghiệp trả lương theo thời gian, lương cố định theo tháng thì căn cứ vào hợp đồng lao động đã ký với lái xe, phụ xe để có được số liệu về chi phí nhân công trực tiếp. Còn đối với doanh nghiệp trả lương theo sản phẩm thì tiền lương phải trả cho lái xe và phụ xe phụ thuộc vào doanh số dự kiến thực hiện trong kỳ kế hoạch của từng đầu xe hay đội xe.

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí} \\ \text{tiền lương} \\ \text{của lái xe, phụ xe} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Doanh thu} \\ \text{dự kiến} \\ \text{kỳ kế hoạch} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ \%} \\ \text{Phân chia} \\ \text{Cho lái xe, phụ xe} \end{array} \quad (3.2)$$

Đối với các khoản trích theo tiền lương như BHXH, BHYT, BHTN được trích trên tiền lương cơ bản của lái xe, phụ xe, không phụ thuộc vào số chuyến xe vận chuyển. Riêng KPCĐ được trích theo tiền lương thực tế phải trả cho lái xe và phụ xe nên cũng biến động theo doanh thu.

$$\begin{array}{l} \text{BHXH,} \\ \text{BHYT} \\ \text{BHTN} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Tiền lương} \\ \text{cơ bản theo} \\ \text{dự kiến} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ trích} \\ \text{theo} \\ \text{quy định} \end{array} \quad (3.3)$$

$$\text{KPCĐ} = \begin{array}{l} \text{Tiền lương} \\ \text{thực tế} \\ \text{phải trả} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ trích} \\ \text{theo} \\ \text{quy định} \end{array} \quad (3.4)$$

Nếu tháng 10 năm 2010, tại công ty Vận tải số 2, doanh thu của 1 xe Hyundai 15 tấn là 45.000.000đ, tỷ lệ phân chia cho lái xe là 15% thì KPCĐ trích trên tiền lương doanh thu của lái xe là : 45.000.000đ x 15% x 2% = 135.000đ

#### *- Lập dự toán chi phí sản xuất chung*

Khi xây dựng dự toán chi phí sản xuất chung thường khó chính xác hơn so với dự toán chi phí nhiên liệu trực tiếp và dự toán chi phí nhân công trực tiếp. Trên thực tế, chi phí sản xuất chung có sự biến động tương đối lớn. Dự toán chi phí sản xuất chung thường được chia thành hai phần là biến phí sản xuất chung và định phí sản xuất chung. Tại các công ty vận tải hàng hóa đường bộ thì biến phí sản xuất chung thường là chi phí sãm lốp và phụ tùng thay thế, còn lại hầu hết là định phí sản xuất chung.

Trước hết, xác định tiêu thức và đơn giá phân bổ biến phí sản xuất chung trong khi lập dự toán.

$$\begin{array}{l} \text{Biến phí} \\ \text{sản xuất chung} \\ \text{trong kỳ} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Tiêu thức phân bổ} \\ \text{biến phí sản xuất chung} \\ \text{phát sinh trong kỳ} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Đơn giá phân bổ} \\ \text{biến phí} \\ \text{sản xuất chung} \end{array} \quad (3.5)$$

Định phí sản xuất chung thường ổn định nên kế toán căn cứ vào số liệu thống kê của các kỳ trước và các dự kiến của kỳ kế hoạch để lập dự toán.

- *Lập dự toán giá thành dịch vụ vận tải hàng hóa*

$$Z_{dvs} = \text{Chi phí NVLTT} + \text{Chi phí NCTT} + \text{Chi phí SXC} \quad (3.6)$$

Từ các dự toán cơ bản trên đây, doanh nghiệp cần xây dựng thêm các dự toán chi tiết tới từng khoản mục chi phí, mức độ chi tiết này phụ thuộc vào vai trò, quy mô của từng loại chi phí. Cuối kỳ, trên cơ sở chi phí thực tế phát sinh, so sánh với các dự toán đã lập có thể đánh giá biến động thực tế của các loại chi phí, tìm ra những nguyên nhân gây sai lệch, phân tích các sai lệch và có biện pháp điều chỉnh kịp thời.

Dự toán mà các doanh nghiệp vận tải đường bộ đang lập hiện nay là dự toán tĩnh (dự toán cố định), các dự toán này chỉ hướng về một mức độ hoạt động nhất định. Khi đạt mức độ hoạt động đó, doanh nghiệp so sánh giữa chi phí phát sinh thực tế với chi phí dự toán đã lập để phát hiện chênh lệch.

Trên thực tế, mức hoạt động của các doanh nghiệp vận tải đường bộ thường không cố định. Nếu ở các mức hoạt động khác, doanh nghiệp không thể so sánh, tính toán để đưa ra các quyết định phù hợp. Để đáp ứng nhu cầu cung cấp thông tin một cách đầy đủ nhất cho nhà quản trị về chi phí thì các doanh nghiệp vận tải đường bộ có thể lập dự toán chi phí linh hoạt. Dự toán chi phí linh hoạt được lập cho các mức độ hoạt động khác nhau, giúp nhà quản trị có thể so sánh được chi phí thực tế với chi phí theo dự toán ở các mức độ hoạt động khác nhau, trên cơ sở đó quyết định giá bán dịch vụ đảm bảo mang lại lợi nhuận cho doanh nghiệp. Như vậy, việc lập dự toán chi phí linh hoạt trong các doanh nghiệp vận tải đường bộ Việt Nam là cần thiết.

Tính chất linh hoạt của dự toán được thể hiện thông qua công thức dự toán linh hoạt. Nhờ công thức dự toán linh hoạt chúng ta có thể điều chỉnh dự toán về các mức hoạt động khác nhau.



Với dự toán linh hoạt, định phí và biến phí đơn vị không thay đổi theo mức độ hoạt động, ta có công thức tính như sau;

$$\begin{matrix} \text{Tổng chi phí} \\ \text{sản xuất} \\ \text{dự toán} \end{matrix} = \begin{matrix} (\text{Biến phí} \\ \text{đơn vị} \\ \text{vận chuyển}) \end{matrix} \times \begin{matrix} \text{Số km} \\ (\text{tấn.km}) \\ \text{vận chuyển}) \end{matrix} + \begin{matrix} \text{Định phí} \\ \text{dự toán} \end{matrix} \quad (3.7)$$

$$\begin{matrix} \text{Tổng biến phí} \\ \text{đã} \\ \text{điều chỉnh} \end{matrix} = \begin{matrix} \text{Số km} \\ (\text{tấn.km}) \\ \text{vận chuyển thực tế} \end{matrix} \times \begin{matrix} \text{Biến phí} \\ \text{đơn vị} \\ \text{dự toán} \end{matrix} \quad (3.8)$$

Trên cơ sở đó, ta có thể lập dự toán chi phí linh hoạt về nhiên liệu như Bảng 3.4

**Bảng 3.4: Dự toán linh hoạt chi phí nhiên liệu trực tiếp tháng 10 năm 2010 tại công ty Vận tải số 2**

**Đơn vị tính: 1.000đ**

Chỉ tiêu	Hyundai – 15 tấn		Ifa – 12 tấn		Chenglong – 7 tấn		Sengyong – 5 tấn	
1. Số Tấn.km; km dự kiến vận chuyển (tấn.km; km)	5.500	6.000	4.000	4.500	4.500	5.000	6.000	6.500
2. Nhiên liệu tiêu hao cho 1 Tấn.km; 1 km (lít)	0,18	0,18	0,17	0,17	0,16	0,16	0,15	0,15
3. Nhu cầu nhiên liệu (lít) = (1)x(2)	990	1.080	680	765	720	800	900	975
4. Đơn giá nhiên liệu (đồng)	16,5	16,5	16,5	16,5	16,5	16,5	16,5	16,5
<b>5. Chi phí nhiên liệu (đồng) = (3)x(4)</b>	<b>16.335</b>	<b>17.820</b>	<b>11.220</b>	<b>12.622,5</b>	<b>11.880</b>	<b>13.200</b>	<b>14.850</b>	<b>16.087,5</b>

*Nguồn: Tác giả lập và tổng hợp*

Như vậy, dựa vào dự toán chi phí linh hoạt, doanh nghiệp có thể điều chỉnh dự toán về mức hoạt động thực tế, từ đó có thể so sánh được chi phí thực tế phát sinh với chi phí theo dự toán, giúp cung cấp thông tin cho nhà quản trị kịp thời và chính xác.

3.3.3.3. Hoàn thiện tổ chức hạch toán chi phí cho các đối tượng chịu chi phí trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam

Qua khảo sát cho thấy, các doanh nghiệp vận tải hàng hóa đường bộ Việt nam đang áp dụng các phương pháp truyền thống để xác định chi phí sản xuất sản phẩm của mình.

Khi áp dụng các phương pháp xác định chi phí sản xuất sản phẩm, dịch vụ hiện đại (ABC) giúp doanh nghiệp quản trị chi phí kinh doanh và kế toán chi phí tốt hơn. Từ đó đưa ra các quyết định phù hợp hơn. Trong việc kế toán chi phí bao gồm cải thiện tính chi phí sản phẩm, thông tin tính chi phí chính xác hơn và phân bổ chi phí kinh doanh chung tốt hơn. Đối với quản trị chi phí kinh doanh, tập trung vào hiểu sâu sắc hơn các đại lượng làm chìa khóa phân bổ chi phí kinh doanh chung, cắt giảm chi phí kinh doanh và phát triển ngân sách. Về mặt thước đo hoạt động bao gồm sự thúc đẩy và đo lường lợi ích sản phẩm, quản trị hoạt động và quản trị hiệu quả phòng ban. Mô hình ABC cũng được thực hiện để cho việc ra quyết định thuận lợi hơn, bao gồm sự lựa chọn của các sản phẩm, các hoạt động và sản phẩm hỗn hợp cũng như giá cả và nguồn lực. Bên cạnh đó, ABC có thể được sử dụng để cho các mối quan hệ trở nên tốt hơn xét về mặt quản trị khách hàng và đánh giá nhà cung ứng.

Như vậy, bản chất của phương pháp ABC sẽ giúp tính toán phần chi phí chung cho từng đối tượng hạch toán chi phí được chính xác hơn. Áp dụng phương pháp ABC trong xác định chi phí sản xuất sản phẩm, dịch vụ tại các công ty vận tải đường bộ Việt Nam có thể thực hiện bằng cách sau :

Trước hết, các công ty vận tải đường bộ Việt Nam phải xác định các hoạt động khi thực hiện dịch vụ vận tải hàng hóa :

- + Hoạt động tiếp nhận và xử lý đơn hàng (1)
- + Hoạt động dịch vụ khách hàng (2)
- + .....

Khi đã xác định được các hoạt động thì tiến hành xác định chi phí cho từng hoạt động (Bảng 3.5).

**Bảng 3.5: Bảng phân bổ chi phí cho các hoạt động tháng 5/2010**

**Đơn vị tính: 1.000đồng**

<i>Chỉ tiêu</i>	<i>(1)</i>	<i>(2)</i>	<i>....</i>	<i>Tổng</i>
- Lương nhân viên văn phòng	70%	20%	10%	100%
10.000	7.000	2.000	1.000	10.000
- Các khoản trích theo tiền				

lương (22%)				
2.200	1.540	440	220	2.200
- Điện nước, điện thoại	50%	30%	20%	100%
30.000	15.000	9.000	6.000	30.000
.....				
<b>Tổng</b>	<b>45.000</b>	<b>25.000</b>	<b>10.000</b>	<b>80.000</b>

Tiếp theo, xác định tỷ lệ phân bổ chi phí của từng hoạt động (chi phí tiếp nhận và xử lý đơn hàng phân bổ theo số lượng đơn hàng, chi phí dịch vụ khách hàng phân bổ theo số khách hàng...). Giả sử trong tháng công ty vận tải số 2 tiếp nhận được 100 đơn hàng, trong đó số đơn hàng của công ty Xuất nhập khẩu Bình Minh là 30 đơn hàng, còn lại của 4 khách hàng khác. Ta có:

- Tỷ lệ phân bổ chi phí tiếp nhận và xử lý đơn hàng =  $1/100 \times 100 = 1\%$
- Tỷ lệ phân bổ dịch vụ khách hàng =  $1/5 \times 100 = 20\%$

Sau đó, tiến hành phân bổ chi phí cho từng đối tượng hạch toán chi phí. Ta sẽ tính được chi phí cho từng đơn hàng, cho từng khách hàng/tháng, từ đó xác định khả năng sinh lời của từng đơn hàng, từng khách hàng.

- Phân bổ chi phí tiếp nhận 1 đơn hàng =  $45.000 \times 1\% = 450$
- Chi phí dịch vụ khách hàng Bình Minh =  $25.000 \times 20\% = 5.000$

Như vậy, ngoài chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp thì chi phí sản xuất chung phân bổ cho từng đơn hàng là 450 nghìn đồng và chi phí phân bổ cho khách hàng Bình Minh là 5.000 nghìn đồng. Tổng chi phí sản xuất chung chi cho các đơn hàng của khách hàng Bình Minh trong tháng là:

$$(450 \times 30) + 5.000 = 18.500 \text{ nghìn đồng}$$

Nhưng để áp dụng được phương pháp hiện đại như phương pháp hoạt động (ABC) vào việc tính chi phí sản xuất sản phẩm lại đòi hỏi các điều kiện rất khắt khe với các doanh nghiệp ở Việt Nam nói chung và với doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ vận tải nói riêng. Thứ nhất, do sự phức tạp của mô hình ABC khiến cho việc thực hiện tiêu tốn thời gian và chi phí. Thứ hai, nhu cầu cho công nghệ thông tin cao, sự khó khăn trong việc lấy thông tin, báo cáo và phổ biến các báo cáo ABC. Những khó khăn khác như việc xác định và lựa chọn các hoạt động và các đại lượng làm chìa khóa phân

bổ, các vấn đề trong việc thu thập các dữ liệu cần thiết cũng như thiếu các nguồn lực như chất lượng của lao động, thời gian và công sức....

Trên thế giới hiện nay có rất nhiều doanh nghiệp của các quốc gia đã áp dụng mô hình ABC với những lý do riêng. Tác giả cho rằng việc áp dụng được mô hình ABC trong các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ vận tải đường bộ Việt Nam là rất tốt nhưng do những đòi hỏi khắt khe của việc áp dụng mô hình này, trước mắt, bên cạnh việc áp dụng các mô hình truyền thống để xác định chi phí sản xuất sản phẩm, các doanh nghiệp phải chuẩn bị điều kiện cơ sở vật chất để sẵn sàng tiếp cận mô hình hiện đại trong việc xác định chi phí sản xuất sản phẩm được chính xác hơn và mang lại nhiều lợi ích khác.

*3.3.3.4. Hoàn thiện tổ chức phân tích chi phí để ra quyết định kinh doanh trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam*

*\* Hoàn thiện phân tích mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng và lợi nhuận*

Trong cơ chế thị trường hiện nay, các doanh nghiệp kinh doanh không những cạnh tranh trong phạm vi của quốc gia mà còn cạnh tranh mang tính chất toàn cầu. Phân tích mối quan hệ giữa chi phí, sản lượng và lợi nhuận là công cụ quan trọng của các nhà quản trị khi đưa ra quyết định kinh doanh, đầu tư, thâm nhập thị trường mới. Các quyết định kinh doanh đều dựa trên độ tin cậy mức độ an toàn của các hợp đồng kinh tế thông qua phân tích. Vùng an toàn của doanh nghiệp nằm trên điểm hòa vốn đã xác định. Do vậy các nhà quản trị kinh doanh thường phân tích điểm hòa vốn nhằm nhận diện dấu hiệu rủi ro hoạt động của các hợp đồng vận chuyển để nâng cao an toàn cho các quyết định tối ưu.

Điểm hòa vốn là một chỉ tiêu kinh tế quan trọng, giúp cho các nhà quản trị biết được ngưỡng cần vận chuyển với khối lượng sản phẩm bao nhiêu, đạt được mức lợi nhuận như dự kiến. Đây là nội dung phân tích phổ biến trong các doanh nghiệp vận tải hàng hóa được các nhà quản trị quan tâm.

Phân tích điểm hòa vốn được xét trong điều kiện khi doanh nghiệp phân chia chi phí thành biến phí và định phí và xét trong giới hạn của quy mô hoạt động.

Chi phí trong nội dung phân tích điểm hòa vốn cần phân loại chi tiết theo biến phí và định phí. Định phí được xem xét là chi phí thời kỳ để xác định kết quả kinh doanh. Biến phí được gắn với các định mức cho từng tấn.km của các phương tiện vận chuyển.

Quy mô hoạt động của doanh nghiệp được hiểu đó là giới hạn bởi các yếu tố sản xuất nhằm đảm bảo cho hoạt động kinh doanh diễn ra một cách bình thường. Các yếu tố thường quyết định tới giới hạn của quy mô hoạt động doanh nghiệp như: Vốn đầu tư, số phương tiện vận chuyển, trọng lượng tối đa của mỗi phương tiện vận chuyển, tổ chức bộ máy nhân sự, thị trường vận tải hàng hóa

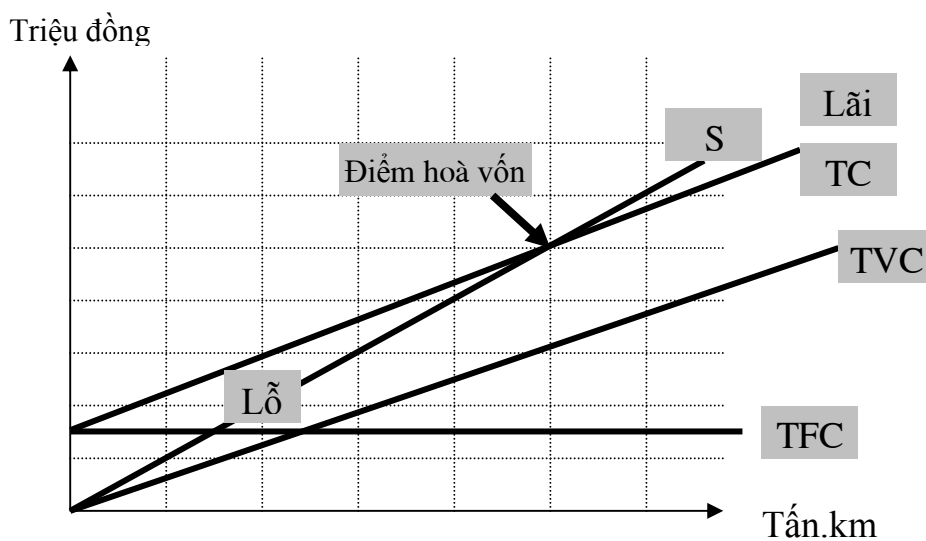
Khối lượng vận chuyển là chỉ tiêu phản ánh khả năng vận chuyển của doanh nghiệp trong một kỳ hoạt động. Khối lượng vận chuyển thường thông qua các thước đo hiện vật phụ thuộc vào đặc tính kỹ thuật của từng phương tiện vận tải.

Phân tích điểm hoà vốn giúp cho các nhà quản trị doanh nghiệp chủ động xác định tại mức doanh thu nào thì tương ứng với khối lượng vận chuyển. Đồng thời cũng biết được cần một khoản thời gian bao nhiêu để đạt được điểm hoà vốn và mức lợi nhuận dự định. Từ đó doanh nghiệp chủ động lập kế hoạch vận chuyển hàng hóa, xây dựng cước phí vận tải, các chi phí phát sinh phù hợp....

Mặt khác phân tích điểm hoà vốn cung cấp thông tin cho các nhà quản trị doanh nghiệp về các chỉ tiêu an toàn từ đó nhận diện mức độ rủi ro của các hợp đồng vận tải.

Phương pháp phân tích mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng và lợi nhuận thông qua đồ thị, có 2 cách sử dụng đồ thị để xác định điểm hoà vốn: Đồ thị chi phí, khối lượng và lợi nhuận và đồ thị khối lượng và lợi nhuận.

Ta giả thiết trục hoành (ox) thể hiện khối lượng vận chuyển (tấn.km), trục tung (oy) thể hiện doanh thu, chi phí và lợi nhuận. Điểm hoà vốn là điểm giao nhau giữa đường doanh thu, chi phí.



**Đồ thị 3.1: Phân tích mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận**

Căn cứ vào đồ thị ta thấy đường biểu diễn doanh thu và biểu diễn chi phí cắt nhau tại điểm có khối lượng vận chuyển hòa vốn là  $X$  tấn.km, tương ứng với mức doanh thu hòa vốn, đây chính là điểm hòa vốn. Đồ thị hòa vốn giúp cho các nhà quản trị xác định được mức lãi và lỗ của doanh nghiệp. Nếu doanh nghiệp đạt mức doanh thu trên điểm hòa vốn thì doanh nghiệp có lãi. Nếu mức doanh thu dưới điểm hòa vốn thì doanh nghiệp bị lỗ.

Căn cứ vào đồ thị tại bất kỳ mức doanh thu nào cũng có thể xác định được mức số dư đảm phí tương ứng, khi số tấn.km vận chuyển càng tăng thì khoảng cách giữa 2 đường biểu diễn càng xa nhau, nghĩa là số lợi nhuận góp thừa để bù đắp chi phí cố định.

Đồ thị chi phí, khối lượng và lợi nhuận cung cấp đầy đủ các thông tin về khối lượng và lợi nhuận, trực tung thể hiện lợi nhuận của doanh nghiệp, trục hoành thể hiện mức khối lượng hay doanh thu, do vậy ta còn có:

$$Lợi\ nhuận = \frac{(Số\ tấn.km\ vận\ chuyển\ hoàn\ thành)}{X} \cdot Lợi\ nhuận\ góp\ đơn\ vị - TFC \quad (3.9)$$

Điểm hòa vốn là điểm giao nhau giữa đường lợi nhuận và trục hoành, đó là điểm mà lợi nhuận thể hiện ngay gốc tọa độ, khi đó lợi nhuận bằng không. Đồ thị khối lượng, lợi nhuận cho thấy doanh nghiệp không có hợp đồng vận chuyển chắc chắn sẽ lỗ, đó chính là định phí của doanh nghiệp. Khi khối lượng vận chuyển tăng thì đồ thị chuyển dịch về phía trên, vùng lỗ thu hẹp lại. Khi đã vượt khỏi điểm hòa vốn toàn bộ định phí đã được bù đắp và phần còn lại chính là lợi nhuận. Đồ thị này chưa phản ánh được các chi phí kinh doanh của doanh nghiệp.

Khi khối lượng vận chuyển của doanh nghiệp trên điểm hòa vốn, doanh nghiệp đang ở trạng thái an toàn của hoạt động kinh doanh. Khi khối lượng vận chuyển dưới điểm hòa vốn, doanh nghiệp đang hoạt động gặp nhiều rủi ro kinh doanh, nguy cơ phá sản có thể xảy ra.

Các chỉ tiêu an toàn có vai trò quan trọng trong việc lựa chọn các quyết định kinh doanh và xác định mức độ rủi ro của các hợp đồng vận chuyển. Để phản ánh mức độ an toàn của doanh nghiệp ta có thể thông qua các chỉ tiêu doanh thu, khối lượng, thời gian thể hiện bằng số tuyệt đối và số tương đối. Do vậy các chỉ tiêu phản ánh mức độ

rủi ro, an toàn của các hợp đồng vận tải thường bao gồm:

- Doanh thu an toàn là phần chênh lệch giữa doanh thu theo hợp đồng hay dự toán so với doanh thu hoà vốn.

Hệ số doanh thu an toàn là tỷ số giữa doanh thu an toàn và doanh thu theo hợp đồng hay dự toán.

Ta có thể xác định các chỉ tiêu này theo công thức sau :

$$\text{Doanh thu an toàn} = \text{Doanh thu thực tế (Dự toán)} - \text{Doanh thu hòa vốn}$$

$$\text{Hệ số doanh thu an toàn} = \frac{\text{Doanh thu an toàn}}{\text{Doanh thu thực tế (Dự toán)}} \quad (3.10)$$

$$\text{Hệ số rủi ro} = 1 - \text{Hệ số doanh thu an toàn}$$

Các chỉ tiêu an toàn càng cao chứng tỏ mức hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp ổn định hay rủi ro thấp và ngược lại. Đây là những chỉ tiêu thường hấp dẫn các nhà quản trị. Tuy nhiên các chỉ tiêu này thường tác động tới đòn bẩy kinh doanh và phụ thuộc vào cơ cấu chi phí của doanh nghiệp vận tải.

Các chỉ tiêu an toàn phản ánh mức độ an toàn của doanh nghiệp, chỉ tiêu này càng cao thể hiện sự phát triển bền vững của doanh nghiệp đó là nhân tố làm hấp dẫn các nhà đầu tư.

Phân tích điểm hoà vốn thực chất là một quá trình tìm hiểu mối tương quan giữa cơ cấu phí, doanh thu, khối lượng vận chuyển thông qua số liệu dự toán của các hợp đồng kinh tế. Các thông tin thu được qua phân tích là căn cứ để đưa ra các quyết định về vận chuyển theo từng hợp đồng? Đầu tư bao nhiêu vốn để thu được mức lợi nhuận cao nhất và hạn chế các rủi ro có thể xảy ra. Đồng thời phân tích điểm hoà vốn còn là căn cứ để đưa ra các kế hoạch chiến lược kinh doanh của doanh nghiệp. Đó là phương pháp giúp các nhà quản trị định lượng khả năng của mình ứng phó với sự cạnh tranh của nền kinh tế.

Mặt khác phân tích điểm hoà vốn còn xây dựng kế hoạch hoá lợi nhuận và đánh giá những rủi ro trong kinh doanh. Việc phân tích này không chỉ dừng lại ở chỗ xác định điểm hoà vốn mà tiếp đó là xác định số tấn.km cần thiết phải cung cấp và tiêu thụ ở các mức giá khác nhau tùy theo sự biến động của thị trường để đạt được mức lợi nhuận cao nhất. Bên cạnh đó phân tích điểm hoà vốn rất hữu ích cho việc nghiên cứu tương quan giữa khối lượng, giá cả và cơ cấu chi phí của doanh nghiệp. Các thông tin phân tích giúp các nhà quản trị trong việc đánh giá, kiểm soát chi phí và các quyết

định tài chính khác.

Đối với doanh nghiệp vận tải hàng hóa ta có thể phân tích điểm hòa vốn theo từng hợp đồng vận chuyển, đội vận tải hoặc theo thời hạn năm hoặc thời gian dự toán xác định. Khối lượng của doanh nghiệp vận tải khi phân tích điểm hòa vốn có thể đo bằng tấn.km vận chuyển theo hợp đồng ký kết hoặc theo dự toán.

Ví dụ: Phân tích điểm hòa vốn và các chỉ tiêu an toàn của Công ty Vận tải ô tô số 2, dự kiến các số liệu theo dự toán của kỳ tới như sau:

Khối lượng hàng hóa vận chuyển: 576.000 (tấn.km).

Chi phí cố định cho cả kỳ hoạt động: 220 tỷ đồng.

Chi phí biến đổi cho 1 tấn.km vận chuyển : 20.000 đồng.

Giá bán cho 1 tấn.km vận chuyển: 40.000 đồng.

Ta có khối lượng vận chuyển ở điểm hoà vốn:  $220 / 0,02 = 11.000$  tấn.km.

Khối lượng vận chuyển an toàn =  $576.000 - 11.000 = 565.000$

Hệ số sản lượng an toàn : = 0,62

Hệ số rủi ro của hoạt động : 0,38

Ta thấy hợp đồng vận chuyển, có hệ số an toàn khá cao, hệ số rủi ro thấp đó là nhân tố để nhà quản trị quyết định chấp nhận phương án này.

Ta có thể minh họa phân tích mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng vận chuyển của 3 đội vận tải hàng hóa trong mối quan hệ với cơ cấu chi phí khác nhau nhằm nhận diện hệ số an toàn và rủi ro của từng doanh nghiệp để đưa ra các quyết định thích hợp.

$Ox$ : Khối lượng hàng hóa vận chuyển (Tấn.100km)

$Oy$ : Tổng doanh thu và chi phí

$y_0$ : Chi phí cố định

$y_1$ : Tổng chi phí

$y_2$ : Tổng doanh thu

Điểm hòa vốn là giao điểm của hai đường thẳng doanh thu và tổng chi phí. Trước điểm này các đội vận tải bị lỗ đó là vùng rủi ro, sau điểm này các đội vận tải có lãi đó là vùng an toàn. Phân tích điểm hoà vốn tương đối phù hợp với doanh nghiệp vận tải: Cơ cấu chi phí của doanh nghiệp tương đối ổn định trong phạm vi giới hạn của hoạt động, cơ cấu sản phẩm thường không thay đổi, ít chủng loại, giá bán được xác định ngay từ khâu dự toán, ký kết hợp đồng.

Mặt khác phân tích điểm hoà vốn còn đưa ra kế hoạch hoá lợi nhuận và đánh



giá một phần rủi ro trong kinh doanh. Việc phân tích này không chỉ dừng lại ở chỗ xác định điểm hoà vốn mà tiếp đó là xác định khối lượng vận chuyển cần thiết phải xây dựng các mức giá khác nhau tùy theo sự biến động của thị trường để đạt được mức lợi nhuận mong muốn.

Phân tích điểm hoà vốn giúp cho nhà quản trị khai thác tối đa công suất của các tài sản cố định đã đầu tư, từ đó góp phần giảm chi phí thấp nhất. Tuy vậy, phân tích điểm hoà vốn rất hữu ích trong việc triển khai các quyết định ngắn hạn để đánh giá và đưa ra quyết định dài hạn về tài chính vì:

- + Cho biết về mức độ hoạt động tối thiểu cần thiết để doanh nghiệp có lãi.
- + Là công cụ giúp cho việc đưa ra quyết định lựa chọn đầu tư vào tìm kiếm hợp đồng mới trong hướng vận chuyển.
- + Cho phép giải thích được chênh lệch giữa dự toán và thực hiện, chỉ rõ trong phạm vi nào việc giảm lợi nhuận là do giảm khối lượng hàng hóa vận chuyển, tăng chi phí cố định hoặc chi phí biến đổi.

Ta sẽ khảo sát và phân tích số liệu của 3 đội vận tải hàng hóa 1, 2, 3 với cơ cấu chi phí khác nhau cùng thực hiện vận chuyển hàng hóa và nghiên cứu sự tác động của cơ cấu phí ảnh hưởng đến độ rủi ro và lợi nhuận của 3 đội vận tải như thế nào ?

Đội vận tải 1, định phí 80 triệu đồng, biến phí 1 tấn.100 km vận tải 0,24 triệu đồng.

Đội vận tải 2, định phí 40 triệu đồng, biến phí 1 tấn.100 km vận tải 0,3 triệu đồng.

Đội vận tải 3, định phí 120 triệu đồng, biến phí 1 tấn.100 km vận tải 0,2 triệu đồng.

Sở dĩ có sự khác nhau về biến phí là do cung đường vận chuyển khác nhau dẫn đến định mức nhiên liệu khác nhau.

Giá vận chuyển 1 tấn.100 km vận tải của 3 đội là như nhau 0,4 triệu đồng.

Ta sẽ minh họa phân tích điểm hoà vốn trên đồ thị trong mối quan hệ với đòn bẩy kinh doanh, hệ số an toàn của 3 đội vận tải như sau:

#### **Đội vận tải 1.**

<b>Số tấn km vận chuyển (tấn.100km)</b>	<b>Biến phí</b>	<b>Định phí</b>	<b>Tổng chi phí</b>	<b>Tổng doanh thu</b>	<b>Lãi (Lỗ)</b>
0	0	80	80	0	- 80
400	96	80	176	160	- 16
500	120	80	200	200	0
800	192	80	272	320	48

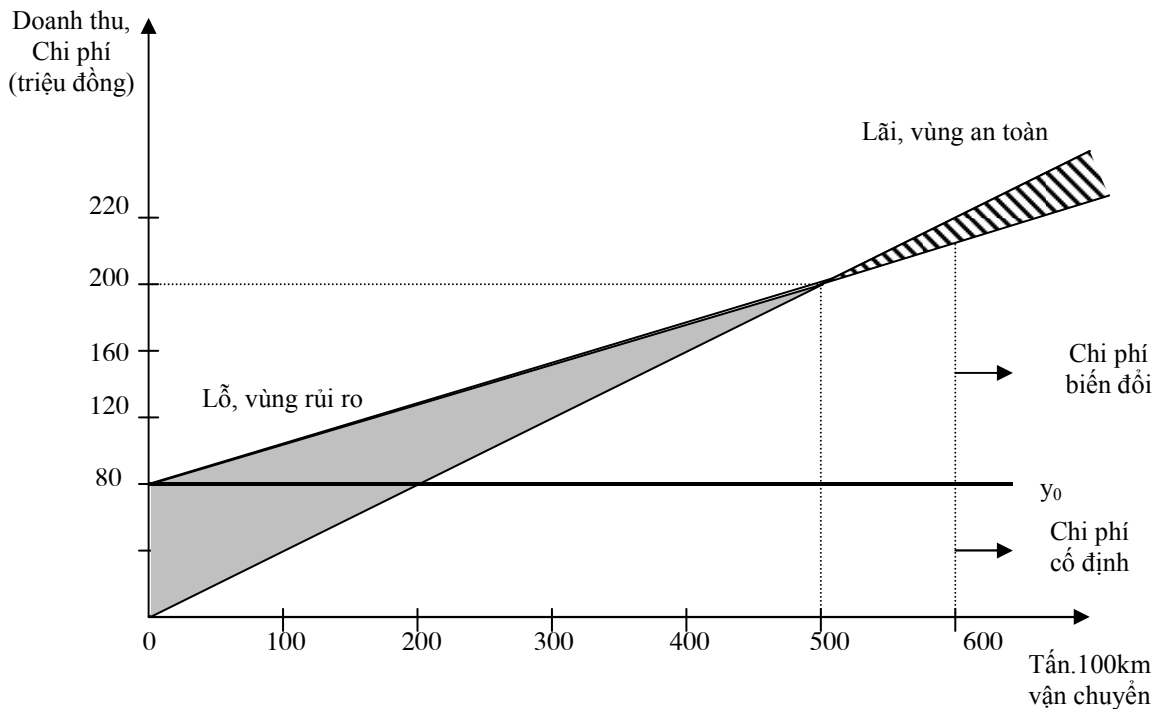
1.000	240	80	320	400	80
-------	-----	----	-----	-----	----

Doanh thu an toàn =  $400 - 200 = 200$

Hệ số doanh thu an toàn =  $200 / 400 = 0,5$

Hệ số rủi ro hoạt động :  $0,5$

Ta có thể biểu diễn phân tích điểm hoà vốn bằng đồ thị 3.1.



**Đồ thị 3.2: Phân tích mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận của đội vận tải số 1**

**Đội vận tải 2.**

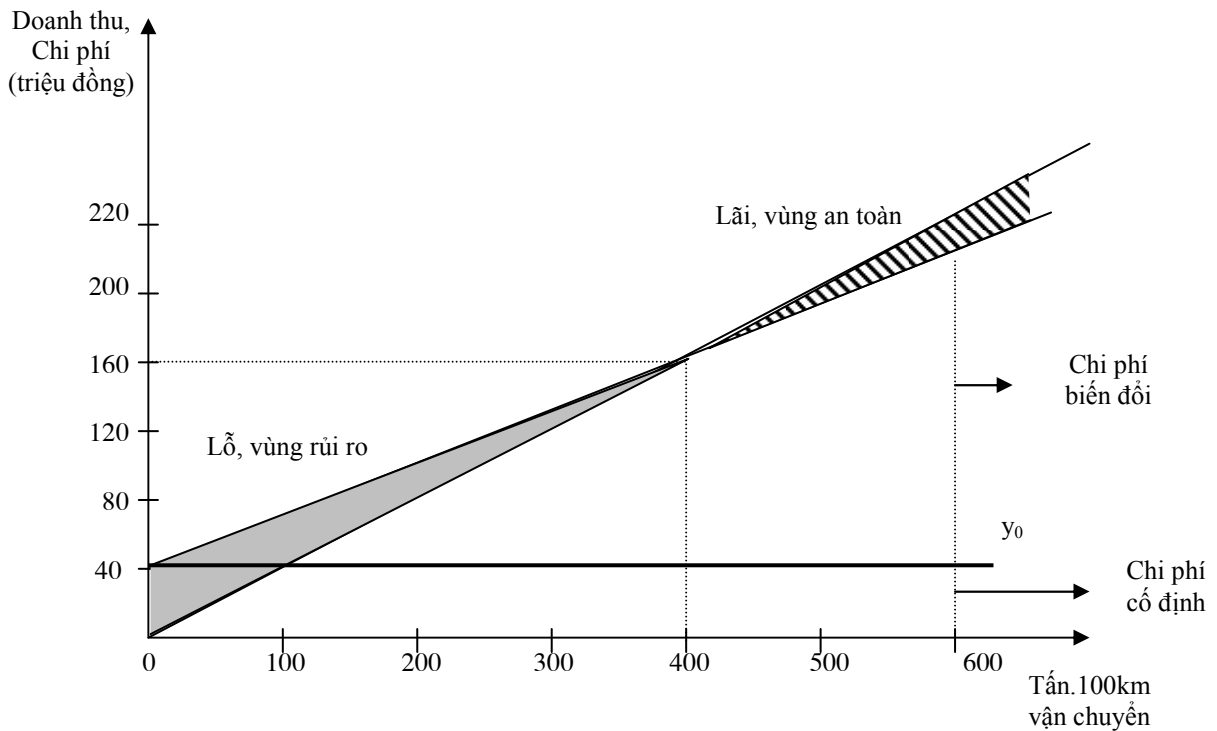
Số tấn km vận tải (tấn.100km)	Biến phí	Định phí	Tổng chi phí	Tổng doanh thu	Lãi ( Lỗ )
0	0	40	40	0	- 40
400	120	40	160	160	0
500	150	40	190	200	10
800	240	40	280	320	40
1000	300	40	340	400	60

Doanh thu an toàn =  $400 - 160 = 240$

Hệ số doanh thu an toàn =  $240 / 400 = 0,6$

Hệ số rủi ro hoạt động :  $0,4$

Ta có thể biểu diễn phân tích điểm hoà vốn bằng đồ thị sau:



**Đồ thị 3.3: Phân tích mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận của đội vận tải số 2**

**Đội vận tải 3**

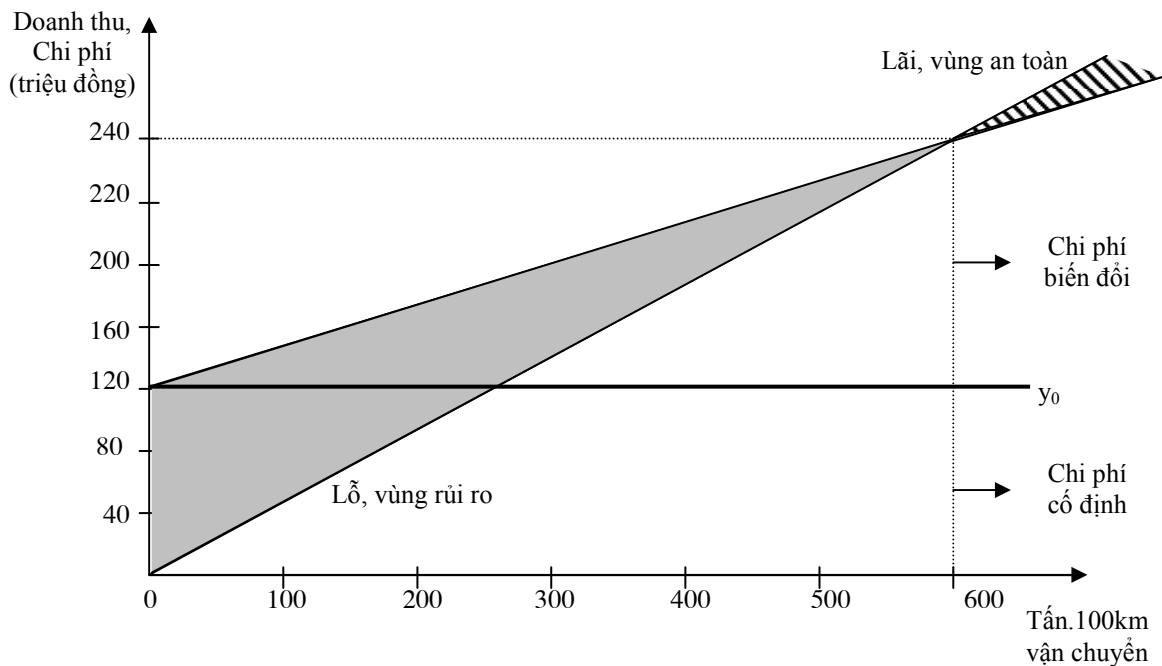
Số tấn km vận chuyển (tấn.100km)	Biến phí	Định phí	Tổng chi phí	Tổng doanh thu	Lãi (Lỗ)
0	0	120	120	0	- 120
400	80	120	200	160	- 40
500	100	120	220	200	- 20
600	120	120	240	240	0
800	160	120	280	320	40
1000	200	120	320	400	80

Doanh thu an toàn =  $400 - 240 = 160$

Hệ số doanh thu an toàn =  $160 / 400 = 0,4$

Hệ số rủi ro hoạt động : 0,6

Ta có thể minh họa thông tin phân tích điểm hoà vốn bằng đồ thị sau



**Đồ thị 3.4: Phân tích mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận của đội vận tải số 3**

Nghiên cứu mối quan hệ giữa đòn bẩy kinh doanh (DOL) với hệ số rủi ro hoạt động của mỗi đội vận tải với sản lượng vận chuyển tương ứng.

$$\text{DOL. Đội vận tải 1} = 100 (4 - 2,4) / 100 (4 - 2,4) - 80 = 2$$

$$\text{DOL. Đội vận tải 2} = 100 (4 - 3) / 100 (4 - 3) - 40 = 1,67$$

$$\text{DOL. Đội vận tải 3} = 100 (4 - 2) / 100 (4 - 2) - 160 = 2,5.$$

Đội vận tải 1 có độ lớn đòn bẩy kinh doanh là 2 như vậy nếu doanh thu tiêu thụ tăng 1% thì lợi nhuận trước lãi vay và thuế tăng 2%.

Đội vận tải 2 có độ lớn đòn bẩy kinh doanh là 1,67 như vậy nếu doanh thu tiêu thụ tăng 1% thì lợi nhuận trước lãi vay và thuế tăng 1,67 %.

Đội vận tải 3 có độ lớn đòn bẩy kinh doanh 2,5 như vậy nếu doanh thu tiêu thụ tăng 1% thì lợi nhuận trước lãi vay và thuế tăng 2,5 %.

Độ lớn đòn bẩy kinh doanh giúp cho các nhà quản trị thấy được sự tác động của doanh thu tiêu thụ, cơ cấu chi phí tới lợi nhuận để từ đó cơ sở để ra các quyết định phù hợp nhằm nâng cao hệ số an toàn cho các đội vận tải.

Ở những doanh nghiệp vận tải có độ lớn đòn bẩy kinh doanh cao chỉ cần một sự biến động nhỏ của doanh thu sẽ ảnh hưởng rất lớn đến lợi nhuận. Nếu doanh thu có chiều hướng gia tăng thì lợi nhuận sẽ tăng lên với tốc độ mạnh hơn tốc độ tăng của doanh thu. Ngược lại nếu doanh thu có chiều hướng giảm thì tốc độ giảm của lợi

nhuận sẽ nhanh hơn tốc độ giảm của doanh thu do vậy dẫn tới doanh nghiệp nhanh chóng bị thua lỗ. Do vậy ở những doanh nghiệp có độ lớn đòn bẩy kinh doanh cao thường hệ số rủi ro cũng cao hơn những doanh nghiệp có độ lớn đòn bẩy kinh doanh thấp.

Tại điểm hoà vốn, đòn bẩy kinh doanh không xác định, do vậy càng gần điểm hoà vốn thì tác động của đòn bẩy kinh doanh rất lớn. Chính điều này đã giúp cho các nhà quản trị kinh doanh phải nhanh chóng vận chuyển hàng hóa vượt khỏi điểm hoà vốn, khi đó chỉ cần sự thay đổi nhỏ về doanh thu cũng tác động nhiều đến lợi nhuận.

Tóm lại: Phân tích mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng và lợi nhuận trong mối quan hệ với cơ cấu chi phí, độ lớn đòn bẩy kinh doanh rất hữu ích cho các nhà quản trị, nhằm hạn chế các rủi ro hoạt động, bảo đảm an toàn và phát triển bền vững cho các doanh nghiệp vận tải hàng hóa trong điều kiện cạnh tranh.

*\* Hoàn thiện về xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá*

Để cung cấp thông tin cho nhà quản trị ra quyết định kinh doanh phù hợp, hệ thống báo cáo kế toán quản trị có thể xây dựng bao gồm:

- Báo cáo đánh giá trách nhiệm quản lý
- Báo cáo cung cấp thông tin cho việc xây dựng kế hoạch
- Báo cáo cung cấp thông tin cho quá trình kiểm tra đánh giá
- Báo cáo cung cấp thông tin cho quá trình ra quyết định

*\* Báo cáo đánh giá trách nhiệm*

Kế toán trách nhiệm là một nội dung cơ bản của kế toán quản trị và ngày càng có vai trò quan trọng trong quản lý tại các doanh nghiệp. Kế toán trách nhiệm là một hệ thống thừa nhận mỗi bộ phận (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 có quyền và chịu trách nhiệm 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 hiệu quả của các bộ phận trong tổ chức.

Như vậy, kế toán trách nhiệm bao gồm hai vấn đề: thông tin và trách nhiệm. Trong đó, 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. Còn mặt trách nhiệm có nghĩa là quy trách nhiệm về những sự kiện

tài chính xảy ra. Quyết định của nhà quản lý phụ thuộc rất lớn vào việc sử dụng các vấn đề trên.

Dựa vào đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của các công ty vận tải đường bộ Việt Nam hiện nay, kết hợp với các điều kiện về tổ chức kế toán trách nhiệm, trước hết, các công ty này cần xây dựng các trung tâm trách nhiệm. Thông thường, các trung tâm trách nhiệm trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam sẽ bao gồm: trung tâm chi phí, trung tâm lợi nhuận và trung tâm đầu tư.

Trung tâm chi phí bao gồm các bộ phận văn phòng quản lý và các bộ phận sản xuất trực tiếp như đầu xe (cấp quản lý là lái xe chính), đội xe, trạm xe (cấp quản lý là đội trưởng), đoàn xe (cấp quản lý là đoàn trưởng)...Trưởng các bộ phận chịu trách nhiệm ở bộ phận mình quản lý. Mục tiêu của trung tâm chi phí là tăng cường tính tự chịu trách nhiệm về chi phí. Kiểm soát được toàn bộ những chi phí phát sinh tại từng bộ phận, đảm bảo lợi ích mang lại lớn hơn các chi phí bỏ ra. Trách nhiệm của các trung tâm này là lập dự toán và phản ánh việc thực hiện các đơn đặt hàng, các chuyến vận tải cụ thể từ đó lập báo cáo biến động giữa chi phí thực hiện với chi phí dự toán hoặc định mức.

Trung tâm lợi nhuận là các đơn vị thành viên. Chịu trách nhiệm về hoạt động của các đơn vị thành viên này là Giám đốc các đơn vị. Các đơn vị này có nhiệm vụ tổng hợp đầy đủ các chi phí phát sinh cũng như doanh thu thực hiện, từ đó xác định kết quả kinh doanh của đơn vị. Tuy nhiên, bên cạnh việc thể hiện trách nhiệm của một trung tâm lợi nhuận, xét trên phương diện thành viên thì các đơn vị này còn được xem như là một trung tâm đầu tư.

Trung tâm đầu tư là cấp cao nhất xét trên toàn công ty vận tải đường bộ, chịu trách nhiệm toàn bộ về mọi mặt hoạt động của doanh nghiệp là Hội đồng quản trị và Tổng Giám đốc. Trung tâm đầu tư có nhiệm vụ là đảm bảo việc đầu tư vào các lĩnh vực, ngành nghề kinh doanh của doanh nghiệp có hiệu quả, tỷ lệ hoàn vốn đầu tư cao, lợi nhuận trên vốn lớn. Để đạt được mục tiêu đó, trung tâm đầu tư có nhiệm vụ đánh giá hiệu quả đầu tư của từng lĩnh vực hoạt động, thực hiện các biện pháp cải thiện tỷ lệ hoàn vốn đầu tư, đánh giá thành quả của các đơn vị trong việc hướng đến mục tiêu chung.

Trên cơ sở các trung tâm trách nhiệm đã được xây dựng, doanh nghiệp phải tiến hành xây dựng hệ thống báo cáo kiểm soát tại các trung tâm đó.

Hệ thống báo cáo của các trung tâm phục vụ cho công tác quản trị từ cấp thấp nhất cho đến cấp cao nhất.

Hệ thống báo cáo của trung tâm chi phí: Để kiểm soát được chi phí, trưởng các bộ phận sẽ dựa trên định mức, dự toán chi phí đã được xây dựng để theo dõi việc thực hiện từ đó đưa ra sự chênh lệch (nếu có), tìm nguyên nhân và đưa ra các giải pháp điều chỉnh.

Việc xây dựng các trung tâm trách nhiệm phụ thuộc vào quy mô của các công ty vận tải đường bộ Việt Nam.

Các công ty vận tải đường bộ Việt Nam có quy mô lớn (công ty Liên doanh hỗn hợp vận tải Việt Nhật số 2...), các trung tâm trách nhiệm được tổ chức thành ba cấp: trung tâm chi phí là các đầu xe, trung tâm lợi nhuận là các xí nghiệp, trung tâm đầu tư là các chi nhánh vận tải, công ty con....

Các công ty có quy mô vừa như Công ty vận tải công trình giao thông, trung tâm trách nhiệm lại được tổ chức thành trung tâm chi phí là các đầu xe, đội xe; trung tâm lợi nhuận là các xí nghiệp và trung tâm đầu tư là Công ty.

Các công ty có quy mô nhỏ như các công ty tư nhân, công ty TNHH (Công ty TNHH thương mại và vận tải Thiên Lâm....) trung tâm trách nhiệm chỉ tổ chức trung tâm chi phí là các đầu xe....

Phân cấp các trung tâm trách nhiệm khác nhau sẽ dẫn đến công tác lập báo cáo kế toán quản trị khác nhau. Các công ty chỉ tổ chức trung tâm chi phí thì kế toán quản trị lập báo cáo của trung tâm chi phí. Các công ty tổ chức trung tâm lợi nhuận thì phải lập báo cáo của trung tâm lợi nhuận bên cạnh việc lập báo cáo trung tâm chi phí. Các công ty tổ chức trung tâm đầu tư thì lập báo cáo trung tâm đầu tư, trung tâm lợi nhuận và trung tâm chi phí.

Trên thực tế cho thấy, các công ty vận tải hàng hóa đường bộ hoạt động ở các quy mô khác nhau (lớn, vừa và nhỏ). Tùy thuộc vào quy mô hoạt động mà công tác tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải phải được tổ chức sao cho phù hợp. Trong việc tổ chức trung tâm trách nhiệm, các công ty có quy mô nhỏ chỉ dừng lại ở việc tổ chức các trung tâm chi phí để quản lý được tốt hơn. Các công ty có quy mô lớn nên tổ chức trung tâm trách nhiệm thành trung tâm đầu tư, trung tâm lợi nhuận và trung tâm chi phí để nâng cao hiệu quả hoạt động chung của công ty.

*\* Báo cáo cung cấp thông tin cho việc xây dựng kế hoạch*





	xe số.....									
3	CPSX toàn doanh nghiệp									
	- Đội xe, xe số...									
	- Đội xe, xe số...									
	....									
	Tổng CPSX toàn DN									

Dựa vào số liệu của báo cáo trên, các nhà quản lý dễ dàng đánh giá trách nhiệm của từng bộ phận, cá nhân liên quan trong quá trình sản xuất kinh doanh, từ đó nâng cao hiệu quả hoạt động chung của toàn doanh nghiệp.

Hệ thống báo cáo trung tâm lợi nhuận

Người chịu trách nhiệm lập báo cáo dự toán lợi nhuận là giám đốc các xí nghiệp, công ty vận tải. Căn cứ vào các đơn đặt hàng hoặc các chuyến vận tải cụ thể theo từng tuyến đường, trọng tải... để lập báo cáo dự toán lợi nhuận, từ đó đánh giá việc thực hiện, kết quả kinh doanh qua việc tổng hợp đầy đủ doanh thu, chi phí. Mẫu báo cáo theo bảng 3.7.

**Bảng 3.7: Báo cáo dự toán trung tâm lợi nhuận**

THÔNG TIN	Chỉ tiêu	Xí nghiệp (Đội xe, Đoàn xe...)			Toàn DN
		A	B	...	
1	Doanh thu thuần	x	x	x	x
2	Biến phí	x	x	x	x
3	Lợi nhuận góp	x	x	x	x
4	Định phí bộ phận	x	x	x	x
5	Lợi nhuận bộ phận	x	x	x	x
6	Định phí chung				x
7	Lợi nhuận thuần				x

Trên cơ sở báo cáo dự toán lợi nhuận đã lập, cùng với các báo cáo thực hiện của các trung tâm chi phí, các xí nghiệp, các đội vận tải lập báo cáo thực hiện lợi nhuận. Báo cáo thực hiện lợi nhuận thể hiện sự chênh lệch giữa số liệu thực tế so với dự toán

về kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh. Báo cáo hoạt động của trung tâm lợi nhuận có thể được lập theo bảng 3.8.

Bảng 3.8: Báo cáo hoạt động của trung tâm lợi nhuận

Chỉ tiêu	Dự toán tính	Biến động khối lượng	Dự toán linh hoạt	Biến động dự toán linh hoạt	Thực tế
1	2	3 = 4 - 2	4	5 = 6 - 4	6
Số lượng (Km; Tấn.Km)	100		100 - 110		110
Doanh thu thuần	x	x	x	x	x
Lợi nhuận gộp	X	x	x	x	x
Chi phí cố định	x	x	x	x	x
Lợi nhuận thuần bộ phận	x	x	x	x	x

\* Báo cáo cung cấp thông tin cho quá trình ra quyết định của nhà quản lý

Ra quyết định là một chức năng quan trọng của nhà quản lý trong quá trình điều hành hoạt động kinh doanh. Để đảm bảo hiệu quả của các quyết định đưa ra (quyết định có nên tiếp tục hay bãi bỏ đơn hàng vận chuyển...), nhà quản trị cần có những thông tin thích hợp về chi phí với các chỉ tiêu dự toán, phân tích tình hình thực hiện các chỉ tiêu dự toán, xác định nguyên nhân của tình hình trên và ý kiến đề xuất.

Tùy theo cấp độ quản trị khác nhau: Tổng giám đốc, phó giám đốc, đội trưởng... lựa chọn các thông tin trên các báo cáo khác nhau để ra quyết định quản lý phù hợp. Việc sử dụng thông tin trên các báo cáo kế toán quản trị có thể được thực hiện theo bảng 3.9.

Bảng 3.9: Tình hình sử dụng thông tin của các nhà quản trị

Loại báo cáo	Giám đốc Kinh doanh	Đội trưởng (trạm trưởng)	Tổ trưởng
1. Bảng dự toán sản xuất kinh doanh (phụ lục)	x		
2. Báo cáo giá thành hợp đồng vận chuyển (Phụ lục 3.2)		x	
3. Báo cáo tình hình thực hiện định mức chi phí sản xuất (Phụ lục)		x	
4. Báo cáo định mức chi phí (Phụ lục)			x
.....			

\* Hoàn thiện chỉ tiêu đánh giá hiệu quả hoạt động và phân tích thông tin đưa ra quyết định

Sau khi lập dự toán chi phí và đi vào thực hiện, nhà quản lý muốn có được các thông tin về việc thực hiện dự toán chi phí thì cần phải qua công tác phân tích. Số liệu phân tích tình hình thực hiện dự toán chi phí sẽ cho biết được những biến động cụ thể về chi phí, xác định được các nhân tố tác động từ đó có biện pháp quản trị chi phí hiệu quả. (Bảng 3.10)

**Bảng 3.10: Bảng phân tích chi phí sản xuất kinh doanh dịch vụ**

<b>TT</b>	<b>Khoản mục chi phí</b>	<b>Chi phí thực tế</b>	<b>Chi phí theo dự toán linh hoạt cho mức độ hã thực tế</b>	<b>Chênh lệch</b>
1	Chi phí nhiên liệu trực tiếp	x	x	x
2	Chi phí nhân công trực tiếp	x	x	x
3	Chi phí sản xuất chung	x	x	x
	- Biến phí sản xuất chung	x	x	x
	- Định phí sản xuất chung	x	x	x
4	Chi phí bán hàng	x	x	x
	- Biến phí bán hàng	x	x	x
	- Định phí bán hàng	x	x	x
5	Chi phí QLDN	x	x	x
	- Biến phí QLDN	x	x	x
	- Định phí QLDN	x	x	x

Để phân tích chi phí hiệu quả, ta chia chi phí thành biến phí và định phí.

- Đối với biến phí: Sự biến động của biến phí được phân tích thành sự biến động của hai nhân tố: biến động về lượng và biến động về giá. Mô hình tổng quát để phân tích các biến phí là chia các nhân tố ảnh hưởng thành nhân tố lượng và nhân tố giá; sắp xếp các nhân tố theo hướng giảm dần của nhân tố lượng và nhân tố giá. Khi xem xét sự tác động của nhân tố lượng thì phải cố định nhân tố giá ở kỳ gốc (kỳ kế

hoạch), khi xem xét sự tác động của nhân tố giá thì phải cố định nhân tố lượng ở kỳ phân tích (kỳ thực tế).

Ra quyết định kinh doanh là một chức năng quan trọng của nhà quản trị trong quá trình điều hành hoạt động kinh doanh. Để đảm bảo hiệu quả của các quyết định đưa ra, nhà quản trị cần phải cân nhắc kỹ để lựa chọn lấy một phương án tối ưu từ nhiều phương án khác nhau.

Để phục vụ cho quá trình phân tích các phương án kinh doanh đưa ra quyết định đúng đắn, doanh nghiệp cần cung cấp được thông tin cần thiết thích hợp cho từng quá trình đưa ra quyết định kinh doanh: tự thực hiện hợp đồng vận tải hay thuê ngoài thực hiện; chấp nhận hay từ chối một đơn đặt hàng. Thông tin thích hợp ở đây chủ yếu là thông tin về sự khác nhau giữa các khoản thu, khoản chi của các phương án. Các khoản thu, chi thích hợp cho quá trình phân tích đưa ra quyết định là:

- Các khoản thu, chi tăng thêm là những khoản thu, chi của từng phương án cá biệt khác biệt với các phương án khác.

- Chi phí cơ hội, lợi nhuận của phương án kinh doanh bị bỏ qua là chi phí cơ hội của phương án được lựa chọn.

Khi phân tích để đưa ra quyết định lựa chọn phương án kinh doanh ta có thể thực hiện theo các bước sau:

- Phân tích toàn tự các phương án kinh doanh cả về mặt lượng và chất, trong đó xác định đầy đủ chi phí cơ hội của từng phương án.

- So sánh kết quả đã phân tích để đưa ra phương án tối ưu.

Để có được các thông tin phân tích trong việc lựa chọn các phương án các doanh nghiệp cần phải lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của từng phương án. Phần chi phí chi tiết theo chi phí biến đổi và chi phí cố định.

**Bảng 3.11 : Bảng báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh**

<b>Chỉ tiêu</b>	<b>Phương án 1</b>	<b>Phương án 2</b>	<b>Phương án ...</b>
I. Doanh thu	x	x	x
.....			
II. Chi phí biến đổi	x	x	x

.....			
III. Lợi nhuận góp	X	X	X
IV. Định phí trực tiếp	X	X	X
.....			
V. Lợi nhuận bộ phận	X	X	X
VI. Định phí chung	X	X	X
VII. Lợi nhuận thuần	X	X	X
Doanh thu hòa vốn	X	X	X
Sản lượng hòa vốn	X	X	X

### **3.4. Điều kiện để thực hiện các giải pháp**

#### **3.4.1. Đối với Nhà nước**

Để thực hiện các giải pháp xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam cần thiết phải có các điều kiện nhất định từ phía Nhà nước và từ phía các doanh nghiệp.

Trước khi có điều kiện cụ thể để thực hiện các giải pháp hoàn thiện kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam, Nhà nước phải có các chính sách cụ thể để phát triển loại hình kinh doanh này, cụ thể:

- Khuyến khích mọi thành phần kinh tế tham gia kinh doanh vận tải, dịch vụ hỗ trợ vận tải, thành lập tập đoàn vận tải có vốn Nhà nước để phục vụ các tuyến có nhu cầu vận tải lớn như tuyến Bắc – Nam, vận tải vùng sâu vùng xa...

- Hỗ trợ các doanh nghiệp vận tải hàng hoá phục vụ vùng sâu, vùng xa như ưu đãi tín dụng, ưu đãi đầu tư mua sắm phương tiện hoặc trợ giá. Khuyến khích sử dụng phương tiện lắp ráp trong nước để vận tải hàng hoá, có chính sách ưu đãi trong việc nhập khẩu phụ tùng, thiết bị mà trong nước chưa sản xuất được. Xây dựng hệ thống giá cước, phí hợp lý giữa các phương thức vận tải để Nhà nước làm công cụ điều tiết vĩ mô.

- Phát triển đa dạng các loại hình vận tải và dịch vụ hỗ trợ vận tải, đảm bảo chất lượng, nhanh chóng, an toàn, tiện lợi, tiết kiệm chi phí xã hội. Phát triển mạnh vận tải đa phương thức và dịch vụ logistics trong vận tải hàng hoá.

- Khuyến khích và tạo mọi điều kiện để các doanh nghiệp công nghiệp giao thông vận tải mở rộng liên doanh, liên kết trong và ngoài nước để huy động vốn,

chuyển giao công nghệ, trao đổi kinh nghiệm trong quản lý, điều hành và thực hiện lộ trình nội địa hóa.

- Nhanh chóng triển khai thành lập Quỹ bảo trì và đầu tư phát triển kết cấu hạ tầng giao thông, trước hết là Quỹ bảo trì đường bộ. Đưa công tác bảo trì đường bộ theo kế hoạch thành một nhiệm vụ không thể thiếu trong phát triển giao thông nông thôn, thực hiện cam kết bảo trì cho các dự án đầu tư xây dựng, nâng cấp kết cấu hạ tầng giao thông nông thôn.

- Thành lập các công ty thuê mua tài chính có sự bảo lãnh của Nhà nước để tạo điều kiện cho các doanh nghiệp tiếp cận, sử dụng các nguồn tài chính, công nghệ, phương tiện kỹ thuật mới.

- Mở rộng các hình thức đào tạo, đào tạo lại; xã hội hoá công tác đào tạo để nâng cao trình độ, năng lực cho đội ngũ cán bộ quản lý, công chức, viên chức và người lao động; áp dụng chế độ tuyển dụng công khai thông qua thi tuyển, thử việc.

- Có chính sách tiền lương và các chế độ ưu đãi đối với người lao động trong điều kiện lao động đặc thù của ngành giao thông vận tải,...

- Sắp xếp lại các đơn vị quản lý theo mô hình chức năng, phân định rõ chức năng quản lý nhà nước của cơ quan nhà nước với quản lý sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Phát triển mô hình tập đoàn kinh tế trong lĩnh vực giao thông vận tải.

- Đổi mới quản lý hành chính trong lĩnh vực giao thông vận tải bằng phương pháp ứng dụng tin học và tiêu chuẩn quốc tế (ISO); tăng cường công tác quản lý quy hoạch giao thông vận tải.

- Xây dựng và hoàn thiện các tiêu chuẩn, quy trình, quy chuẩn, quy phạm ... trong các lĩnh vực khảo sát, thiết kế, thi công, nghiệm thu, bảo trì, vật liệu, công nghệ được sử dụng trong ngành giao thông vận tải. Khuyến khích áp dụng công nghệ mới, vật liệu mới.

- Hiện đại hóa phương tiện vận tải, thiết bị xếp dỡ; áp dụng các công nghệ vận tải tiên tiến, đặc biệt là vận tải đa phương thức và dịch vụ logistics.

- Áp dụng công nghệ thông tin vào quản lý, điều hành và khai thác.

Khi đã có các giải pháp để phát triển dịch vụ vận tải hàng hoá trên, để thực hiện các giải pháp hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam, các cơ quan quản lý vĩ mô cũng cần thiết lập phương hướng và những chính sách, chế độ cụ thể.

- Về phía Nhà nước : Trước hết, cần hoàn thiện chế độ kế toán Việt Nam trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế song song với việc hoàn thiện hệ thống pháp luật kinh tế, tài chính quốc gia. Đồng thời, tạo hành lang pháp lý cho việc quản lý, khai thác, kinh doanh dịch vụ vận tải hàng hoá đường bộ. Hiện nay, các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ vận tải đường bộ còn lúng túng trong việc xây dựng định mức chi phí nhiên liệu, còn có sự chênh lệch quá lớn về định mức chi phí nhiên liệu giữa các doanh nghiệp. Để tránh tình trạng trên, Nhà nước cần ban hành khung định mức nhiên liệu tiêu hao cho từng loại phương tiện theo trọng tải và nơi sản xuất.

- Bên cạnh đó, Bộ Tài chính tạo điều kiện hỗ trợ các doanh nghiệp vận tải đường bộ trong việc tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp.

Thực tế cho thấy, trình độ kế toán trong các doanh nghiệp nói chung và các doanh nghiệp kinh doanh vận tải nói riêng hiện nay còn chưa cao, nhận thức về kế toán quản trị còn hạn chế nên công tác triển khai ứng dụng trong thực tế còn gặp nhiều khó khăn. Vì vậy, Bộ Tài chính cần ban hành tài liệu hướng dẫn tổ chức công tác kế toán quản trị cụ thể, xây dựng một số mô hình kế toán quản trị chi phí mẫu theo lĩnh vực hoạt động (trong lĩnh vực hoạt động vận tải đường bộ lại chia thành vận tải đường bộ hành khách, vận tải đường bộ hàng hóa...), theo quy mô doanh nghiệp (doanh nghiệp có quy mô lớn, doanh nghiệp có quy mô vừa và nhỏ...) để các doanh nghiệp này có thể vận dụng dễ dàng.

- Hơn nữa, Bộ Giáo dục và đào tạo cần kết hợp với Bộ Tài chính chỉ đạo các cơ sở đào tạo kế toán, các viện nghiên cứu xây dựng chương trình giảng dạy kế toán quản trị cả về mặt thời lượng, cả mặt nội dung cần có sự thống nhất. Trong trường hợp cần thiết phải mời chuyên gia trong nước và nước ngoài có kinh nghiệm trong lĩnh vực tổ chức Kế toán quản trị viết bài và tập huấn cho cán bộ quản lý và cán bộ kế toán, các học viên....

#### **3.4.2. Đối với các doanh nghiệp vận tải đường bộ**

Để mô hình kế toán quản trị chi phí được tổ chức có hiệu quả trong công tác quản lý thì các công ty vận tải đường bộ cần thực hiện các nhiệm vụ sau:

*Thứ nhất*, hoàn thiện cơ chế quản lý kinh tế, quản lý hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp cho phù hợp với điều kiện và môi trường kinh doanh thực tế. Tăng cường hạch toán nội bộ, tăng cường quản lý lao động, quản lý vật tư, khai thác và sử dụng có hiệu quả TSCĐ nhất là các loại phương tiện vận tải. Thực hiện rà soát,



hoàn chỉnh hệ thống định mức kinh tế - kỹ thuật tiên tiến cũng như phải lập các dự toán chi phí, xây dựng hệ thống các chỉ tiêu giá thành phù hợp.

*Thứ hai*, nâng cao nhận thức và trình độ quản lý cho các nhà quản lý và cán bộ kế toán trong doanh nghiệp.

Lãnh đạo doanh nghiệp và cán bộ kế toán cần nhận thức sâu sắc về tầm quan trọng, lợi ích kinh tế của kế toán quản trị nói chung và kế toán quản trị chi phí nói riêng trong doanh nghiệp. Trên cơ sở các thông tin do kế toán quản trị cung cấp, nhà quản lý cũng phải biết phân tích thông tin và sử dụng thông tin phù hợp. Mặt khác, nhà quản trị cũng cần đưa ra các yêu cầu về thông tin mà kế toán quản trị phải cung cấp. Từ đó, nhà quản trị sẽ có kế hoạch, chiến lược phát triển kinh doanh thông qua việc lập kế hoạch ngắn hạn và dài hạn cũng như có các biện pháp khác quản lý doanh nghiệp thích hợp. Mặt khác, kế toán cần xác định mục tiêu của kế toán quản trị chi phí, tổ chức phân loại chi phí và xác định các chỉ tiêu giá thành khác nhau để phục vụ nhu cầu cung cấp thông tin hữu ích cho nhà quản trị.

*Thứ ba*, tổ chức sắp xếp lại bộ máy kế toán, xây dựng hệ thống kế toán quản trị phù hợp, xác lập mối quan hệ giữa bộ phận kế toán với các bộ phận khác trong nội bộ doanh nghiệp.

Xây dựng mô hình kế toán quản trị kết hợp với kế toán tài chính để tiết kiệm và hiệu quả. Kế toán quản trị có thể sử dụng thông tin của kế toán tài chính cung cấp để xây dựng thông tin theo chức năng riêng của mình. Thiết kế và hướng dẫn trình tự lập, luân chuyển và xử lý các chứng từ kế toán nội bộ, chi tiết, cụ thể phục vụ cho việc thu thập thông tin của kế toán quản trị. Xây dựng, hoàn chỉnh các tài khoản kế toán chi tiết, đồng thời thiết kế các mẫu sổ và các báo cáo kế toán quản trị để việc thu thập và cung cấp thông tin kế toán quản trị kịp thời. Bên cạnh đó, để thông tin do kế toán quản trị cung cấp hữu ích nhất cũng cần có sự phối hợp thông tin của các bộ phận khác như các phòng ban chức năng trong doanh nghiệp như phòng kinh doanh, phòng vật tư... Hệ thống thông tin được sử dụng làm cơ sở cho việc ra quyết định kinh doanh của nhà quản trị công ty vận tải đường bộ bao gồm thông tin của nhiều bộ phận cung cấp như thông tin tài chính, thông tin về nhân lực, thông tin về thị trường, thông tin về sản xuất... Các thông tin này không độc lập với nhau mà có quan hệ chặt chẽ với nhau. Do đó, hệ thống thông tin trong nội bộ công ty vận tải đường bộ phải được thiết lập đồng bộ và thống nhất với nhau. Vì vậy, nhà quản trị công ty vận tải đường bộ cần thiết kế một tổ chức khoa học, hợp lý các bộ phận

trong công ty và có sự phân định rõ ràng về trách nhiệm và quyền hạn của từng bộ phận trong việc thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin. Từ đó, nhà quản trị sẽ có được hệ thống thông tin hữu ích nhất trong việc ra quyết định sản xuất kinh doanh của mình.

*Thứ tư*, tổ chức đào tạo bồi dưỡng nâng cao trình độ về nghiệp vụ kế toán quản trị cho đội ngũ kế toán.

*Thứ năm*, hệ thống xử lý thông tin hoạt động sản xuất kinh doanh tự động hóa phải được quan tâm để ngày một phát triển. Đây là điều kiện cơ sở vật chất kỹ thuật để thu thập thông tin kế toán quản trị hiệu quả hơn.

Lịch sử phát triển của việc thiết lập hệ thống thông tin cùng với sự phát triển của công nghệ thông tin ở các nước trên thế giới nói chung và Việt Nam nói riêng cho thấy, hoạt động ứng dụng phần mềm kế toán vào quản lý là một tất yếu khách quan. Phần mềm kế toán được xem như là công cụ hỗ trợ đắc lực trong xử thu thập và xử lý thông tin chính xác, kịp thời. Trước sự phát triển phong phú của các phần mềm kế toán, nhà quản trị và cán bộ kế toán trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam cần lựa chọn phần mềm thích hợp với nhu cầu quản lý của mình, yêu cầu nhà cung cấp phần mềm cung cấp cho phần mềm hiệu quả nhất và đảm bảo tính bí mật thông tin.

## TÓM TẮT CHƯƠNG 3

Để nâng cao khả năng cạnh tranh của các công ty vận tải đường bộ Việt Nam, việc hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá là một yêu cầu cấp thiết. Qua khảo sát thực tế việc tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam, tác giả đã nêu lên chiến lược phát triển của ngành, sự cần thiết phải hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá từ đó đưa ra các giải pháp hoàn thiện việc tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty này bao gồm:

- Hoàn thiện mô hình tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí
- Hoàn thiện tổ chức thu nhận thông tin ban đầu về kế toán quản trị chi phí
- + Hoàn thiện hệ thống chứng từ kế toán quản trị chi phí
- + Hoàn thiện hệ thống tài khoản kế toán quản trị chi phí
- + Hoàn thiện hệ thống sổ kế toán quản trị chi phí
- Hoàn thiện tổ chức phân tích, xử lý và cung cấp thông tin về kế toán quản trị chi phí
- + Hoàn thiện cách phân loại chi phí
- + Hoàn thiện về tổ chức định mức và lập dự toán
- + Hoàn thiện tổ chức hạch toán chi phí cho các đối tượng chịu chi phí
- + Hoàn thiện tổ chức phân tích chi phí để ra quyết định kinh doanh
- @ Hoàn thiện phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận
- @ Hoàn thiện xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí
- @ Hoàn thiện chỉ tiêu đánh giá hiệu quả và phân tích thông tin đưa ra quyết định

Để thực hiện được các giải pháp trong việc hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá có hiệu quả trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam, tác giả cũng đưa ra các yêu cầu đối với Nhà nước và cá công ty vận tải đường bộ.

## KẾT LUẬN

Việc nghiên cứu tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam nhằm cung cấp thông tin đầy đủ cho nhà quản lý ra các quyết định điều hành, kiểm soát chi phí là rất cần thiết. Với phạm vi và đối tượng nghiên cứu của đề tài, luận án đã đạt được các kết quả nghiên cứu cơ bản sau:

- Nghiên cứu, hệ thống hóa và phát triển lý luận về tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ.

- Tìm hiểu thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam thông qua việc khảo sát, điều tra thực tế tại các công ty vận tải đường bộ. Qua khảo sát cho thấy, công tác kế toán quản trị nói chung và kế toán quản trị chi phí nói riêng trong các công ty vận tải hàng hoá đường bộ còn rất nhiều hạn chế. Nhìn chung công tác kế toán mới chỉ dừng lại ở kế toán tài chính nhằm cung cấp thông tin về các hoạt động kinh tế tài chính đã diễn ra tại doanh nghiệp chứ chưa quan tâm nhiều đến việc dựa vào số liệu đã thu thập được để phân tích, dự đoán cho tương lai.

Trên cơ sở đó, luận án đi vào nghiên cứu việc hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá trong các doanh nghiệp vận tải đường bộ Việt Nam. Luận án đã phân tích sự cần thiết phải hoàn thiện, mục tiêu hoàn thiện từ đó đưa ra các giải pháp hoàn thiện. Luận án cũng trình bày những kiến nghị và điều kiện cần thiết đối với Nhà nước, các cơ quan chức năng và đối với các doanh nghiệp vận tải đường bộ để thực hiện các giải pháp góp phần vào sự phát triển của các công ty vận tải đường bộ. Toàn bộ nội dung của bài viết thể hiện tính lý luận và thực tiễn một cách khái quát về vấn đề tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hoá. Với những kết quả nghiên cứu trên, luận án đã đạt được mục tiêu và yêu cầu nghiên cứu đã đặt ra.

Mặc dù tác giả đã nỗ lực trong việc nghiên cứu nhưng chắc chắn bài viết không tránh khỏi thiếu sót. Tác giả rất mong nhận được ý kiến góp ý của các thầy giáo, cô giáo, các nhà nghiên cứu và các đồng nghiệp để bài viết được hoàn thiện hơn.

## DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH ĐÃ CÔNG BỐ CỦA TÁC GIẢ

1. **Nguyễn Thị Ngọc Lan** (2008), “Vận dụng phương pháp phân loại chi phí nhằm góp phần kiểm soát hoạt động trong các doanh nghiệp” *Tạp chí Nghiên cứu khoa học Kiểm toán*, (07), tháng 4, tr 28 - 31
2. **Nguyễn Thị Ngọc Lan** (2010), “Kế toán quản trị chi phí của các nước phát triển và bài học kinh nghiệm cho các doanh nghiệp vận tải hàng hóa Việt Nam”, *Tạp chí Nghiên cứu khoa học Kiểm toán*, (34), tháng 8, tr.31-33.
3. **Nguyễn Thị Ngọc Lan** (2010), “Áp dụng phân tích mối quan hệ chi phí – sản lượng và lợi nhuận trong doanh nghiệp vận tải hàng hóa”, *Tạp chí Kế toán*, (86), tháng 10, tr.34-37.

## TÀI LIỆU THAM KHẢO

### Tiếng Việt

1. Nguyễn Hữu Ba (2000), Lý thuyết hạch toán kế toán, NXB Tài chính, Hà Nội.
2. Phạm Tiến Bình (1991), *Đặc điểm kế toán Pháp*, NXB Thống kê, Hà Nội.
3. Nguyễn Tấn Bình (2003), *Kế toán quản trị*, NXB Đại học Quốc gia Hồ Chí Minh
4. Bộ Giao thông vận tải (2010), *Chiến lược phát triển giao thông vận tải Việt Nam đến năm 2020*, Hà nội.
5. Bộ môn Hạch toán Đại học kinh tế Quốc dân (1988), *Nguyên lý cơ bản của hạch toán kế toán*, Hà nội
6. Bộ Tài chính (2004), *Tài liệu bồi dưỡng kế toán trưởng doanh nghiệp*, NXB Tài chính, Hà Nội.
7. Bộ Tài chính (2006), *Hệ thống tài khoản kế toán*, NXB Tài chính, Hà Nội.
8. Bộ Tài chính (2006), *Báo cáo tài chính, chứng từ và sổ kế toán*, NXBTài chính, Hà Nội.
9. Vũ Huy Cẩm (1996), *Kế toán tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm*, NXB Thống kê, Hà Nội.
10. Nguyễn Văn Công (1992), *Phân tích hoạt động kinh doanh*, NXB Giáo dục đào tạo, Hà Nội.
11. Nguyễn Văn Công (2001), *Lập, đọc, kiểm tra và phân tích báo cáo tài chính*, NXB Tài chính, Hà Nội.
12. Ngô Thế Chi (1995), *Đặc điểm kế toán Mỹ và Pháp*, NXB Thống kê, Hà Nội.
13. Ngô Thế Chi (1998), *Kế toán chi phí giá thành và kết quả kinh doanh dịch vụ*, NXB Thống kê, Hà Nội.
14. Ngô Thế Chi (1999), *Kế toán quản trị và các tình huống cho nhà quản lý*, NXB Thống kê, Hà Nội.

15. Ngô Thế Chi, Đoàn Xuân Tiên, Vương Đình Huệ (1995), *Kế toán - Kiểm toán và phân tích tài chính doanh nghiệp*, NXB Tài chính, Hà Nội.
16. Ngô Thế Chi, Nguyễn Đình Đỗ (2003), *Giáo trình kế toán tài chính*, NXB Tài chính, Hà Nội.
17. Ngô Thế Chi, Trương Thị Thủy (2003), *Kế toán doanh nghiệp theo luật kế toán mới*, NXB Thống kê, Hà Nội.
18. Ngô Thế Chi, Nguyễn Trọng Cơ (2005), *Hướng dẫn thực hành hạch toán kế toán - Lập báo cáo và phân tích tài chính công ty cổ phần*, NXB Lao động – Xã hội, Hà Nội.
19. Trần Thế Dũng (1997), *Giáo trình kế toán thương mại*, NXB Thống kê, Hà Nội.
20. Phạm Văn Dược, Đặng Kim Cương (2000), *Kế toán quản trị và phân tích kinh doanh*, NXB Thống kê, Hà Nội.
21. Phạm Văn Dược (2006), *Kế toán quản trị và phân tích hoạt động kinh doanh*, NXB Thống kê, Hà Nội.
22. Nguyễn Thị Đông (1997), *Giáo trình Lý thuyết hạch toán kế toán*, NXB Tài chính, Hà Nội.
23. Nguyễn Thị Đông (1997), *Báo cáo chi phí, thu nhập bộ phận – công cụ hữu hiệu cho quản trị doanh nghiệp*, NXB Tài chính, Hà Nội.
24. Nguyễn Thị Đông (1999), *Tổ chức hạch toán kế toán*, NXB Giáo dục, Hà Nội.
25. Nguyễn Đình Đỗ (2006), *Kế toán và phân tích chi phí- giá thành trong doanh nghiệp*, NXB Tài chính, Hà Nội.
26. Nguyễn Văn Điệp (2003), *Kinh tế vận tải*, NXB Giao thông vận tải, Hà Nội.
27. Phạm Thị Gái (1997), *Phân tích hoạt động kinh tế*, NXB Giáo dục, Hà Nội.
28. Nguyễn Phú Giang (2005), *Kế toán quản trị và phân tích kinh doanh*, NXB giáo dục, Hà Nội.
29. Nguyễn Phú Giang (2008), *Kế toán dịch vụ*, NXB Tài chính, Hà Nội.

30. Võ Đình Hào, Đặng Văn Thanh, *Mô hình tổ chức công tác kế toán và bộ máy kế toán*, NXB Tài chính, Hà Nội.
31. Vương Đình Huệ, Đoàn Xuân Tiên (1999), *Giáo trình Kế toán quản trị*, NXB Tài chính, Hà Nội.
32. Đặng Thái Hùng, *Kế toán tài chính, kế toán quản trị*, NXB Thống kê, Hà Nội.
33. Trần Thị Lan Hương, Nguyễn Thị Hồng Mai (2006), *Tổ chức và quản lý vận tải ô tô*, NXB Giao thông vận tải, Hà Nội.
34. Nguyễn Ngọc Huyền (2003), *Giáo trình Quản trị chi phí kinh doanh*, NXB Thống kê, Hà Nội.
35. Nguyễn Thế Khải (2002), *Giáo trình phân tích hoạt động kinh tế của các doanh nghiệp*, NXB Thống kê, Hà Nội.
36. Nguyễn Đình Kiệm, Nguyễn Đăng Nam (1999), *Quản trị tài chính doanh nghiệp*, NXB Tài chính, Hà Nội.
37. Đặng Thị Loan (2004), *Lý thuyết hạch toán kế toán*, NXB Giáo dục, Hà Nội.
38. Đặng Thị Loan (2009), *Kế toán Tài chính trong các doanh nghiệp*, NXB Thống kê, Hà Nội.
39. Huỳnh Lợi (2001), *Kế toán quản trị*, NXB Thống kê, Hà Nội.
40. Nghiêm Văn Lợi (2002), *Kế toán doanh nghiệp theo chuẩn mực kế toán Việt Nam*, NXB Tài chính, Hà Nội.
41. Lê Thái Lĩnh, *Tổ chức vận tải ô tô*, NXB Giao thông vận tải, Hà Nội.
42. Vũ Huy Lộc, *Kinh tế vận tải ô tô*, NXB Giao thông vận tải, Hà Nội.
43. Lê Gia Lục (1996), *Kế toán thương mại dịch vụ*, NXB Tài chính, Hà Nội.
44. Võ Văn Nhị (2003), *Hướng dẫn đọc, lập, phân tích báo cáo tài chính và báo cáo kế toán quản trị*, NXB Thống kê, Hà Nội.
45. Võ Văn Nhị (2004), *Hướng dẫn thực hành kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp*, NXB Tài chính, Hà Nội.
46. Nguyễn Minh Phương (2004), *Kế toán quản trị*, NXB Tài chính, Hà Nội.
47. Nguyễn Năng Phúc (2003), *Phân tích kinh tế doanh nghiệp*, NXB Thống kê, Hà Nội.



48. Nguyễn Năng Phúc (2006), *Kế toán quản trị*, NXB Thống kê, Hà Nội.
49. Nguyễn Ngọc Quang (2009), *Kế toán quản trị*, NXB Tài chính, Hà Nội.
50. TS. Phạm Quang, *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 sỹ kinh tế, Trường đại học Kinh tế Quốc dân.
51. Nguyễn Quang Quỳnh (1996), *Những vấn đề về tổ chức hạch toán kế toán*, NXB Thống kê, Hà Nội.
52. Nguyễn Đình Quế (1992), *Quản trị tài chính*, NXB Giáo dục, Hà Nội.
53. PGS.TS Đào Văn Tài; TS. Võ Văn Nhị; Trần Anh Hoa (2003), *Kế toán quản trị áp dụng cho các doanh nghiệp Việt nam*, NXB Tài Chính.
54. Đặng Văn Thanh, Đoàn Xuân Tiên (1998), *Kế toán quản trị doanh nghiệp*, NXB Tài chính, Hà Nội.
55. Tổng Cục Đường bộ Việt Nam, *Lịch sử ngành và quá trình phát triển*
56. Đoàn Xuân Tiên (2005), *Giáo trình kế toán quản trị doanh nghiệp*, NXB Tài chính, Hà Nội.
57. Đoàn Xuân Tiên, Nguyễn Vũ Việt (2005), *Giáo trình kế toán máy*, NXB Tài chính, Hà Nội.
58. Đoàn Xuân Tiên (2006), *Tổ chức công tác kế toán*, NXB Thống kê, Hà Nội.
59. Lê Văn Tâm (1995), *Giáo trình quản trị doanh nghiệp*, NXB Giáo dục, Hà Nội.
60. Đặng Văn Thanh, Lê Thị Hoà (1996), *Kế toán trong cơ chế thị trường*, NXB, Tài chính, Hà Nội.
61. Trường đại học Paris – Dauphine (1997 – 1998), *Kiểm soát quản lý – kế toán quản trị*.

### ***Tiếng Anh***

62. Anthony A. Atkinson, Rajiv D. Banker, Robert S. Kaplan, S. Mark Young (1995), *Management Accounting*, Prentice Hall.
63. Atkenson, Robert. S. Kaplan & Young (2004), *Management Accounting*, Prentice Hall, New Jersey.

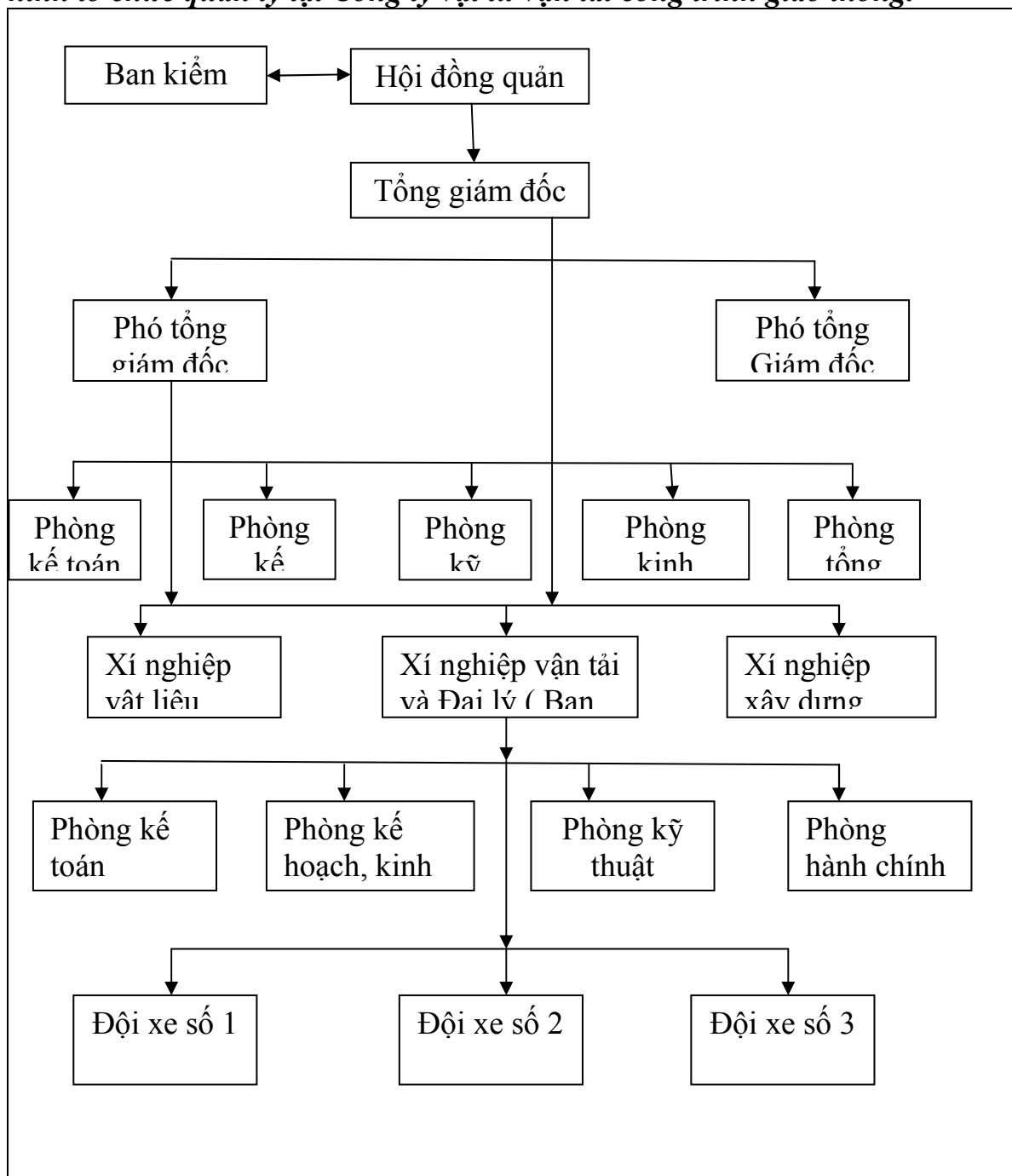
64. Australia Accountant (1994), “*ABC and Australian Accounting Standards*”, Australian Accounting.
65. Akira Nishimura (2005), *The Development of management Accounting and the Asian position*, Kyushu University.
66. Bhimani, A. (ed), *Management Accounting – European, Perspectives*
67. George H. Bodnar, William S. Hopwood, *Accounting Information Systems*, Seventh Edition, Prentice Hall International, Inc.
68. Michael M. Coltman, Martin G. Jagels (2001), *Hospitality Management Accounting*, Seventh Edition, John Wiley & Sons, Inc.
69. Hurngen (1992), *Cost Accounting – A managerial Emphasis*, Prentice Hall, p 150.
70. Institute of Management Accountant (1983), *Statements on Management Accounting Number 2: Management Accounting Terminology* (Montvale, N.J.NAA, 1 June 1983)
71. Kim II – Woon, Song Ja (1990), “U.S., Korea & Japan: Accounting Practices in Three Countries”, *Management Accounting*, Aug. Vol. 72. Iss. 2. Page 26.
72. Maliah Sulaiman, Nik Nazli Nik Ahmad & Norhayati Alwi (2004), “Management accounting practice in selected Asian countries: A review of the literature”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, Iss. 4, Page 493 – 508.
73. Mike Jones, Jason Xiao (1999), “Management Accounting in China changes, Problems and the Future”, *Management Accounting*, Jan. Vol. 77. Iss. 1. Page 48 – 49.
74. Nathan S.Lav (1994), *Kế toán chi phí*, NXB Thống kê, Hà Nội.
75. Robert & Alan (1995), “Management Accounting in France”, *Management Accounting*, Mar. Vol. 73. Iss. 3. Page. 44 – 45.
76. Thomas Ahrent & Chris Chapman (1999), “The role of management Accountants in Britain and Germany”, *Management Accounting*, May. Vol. 77. Iss. 5. Page 42 – 43.

77. Steven M. Kínella (2002), *Activity Based Costing Model to Cost Acedemic Prográm and Estimate Costs fỏ Suppỏt Servives in California Community Colleges*, Proquest Information
78. Walter B. Meig, Robert F.Meigs (1995), *Kế toán cơ sở của các quyết định kinh doanh*, NXB Chính trị quốc gia, Hà Nội.

# PHỤ LỤC

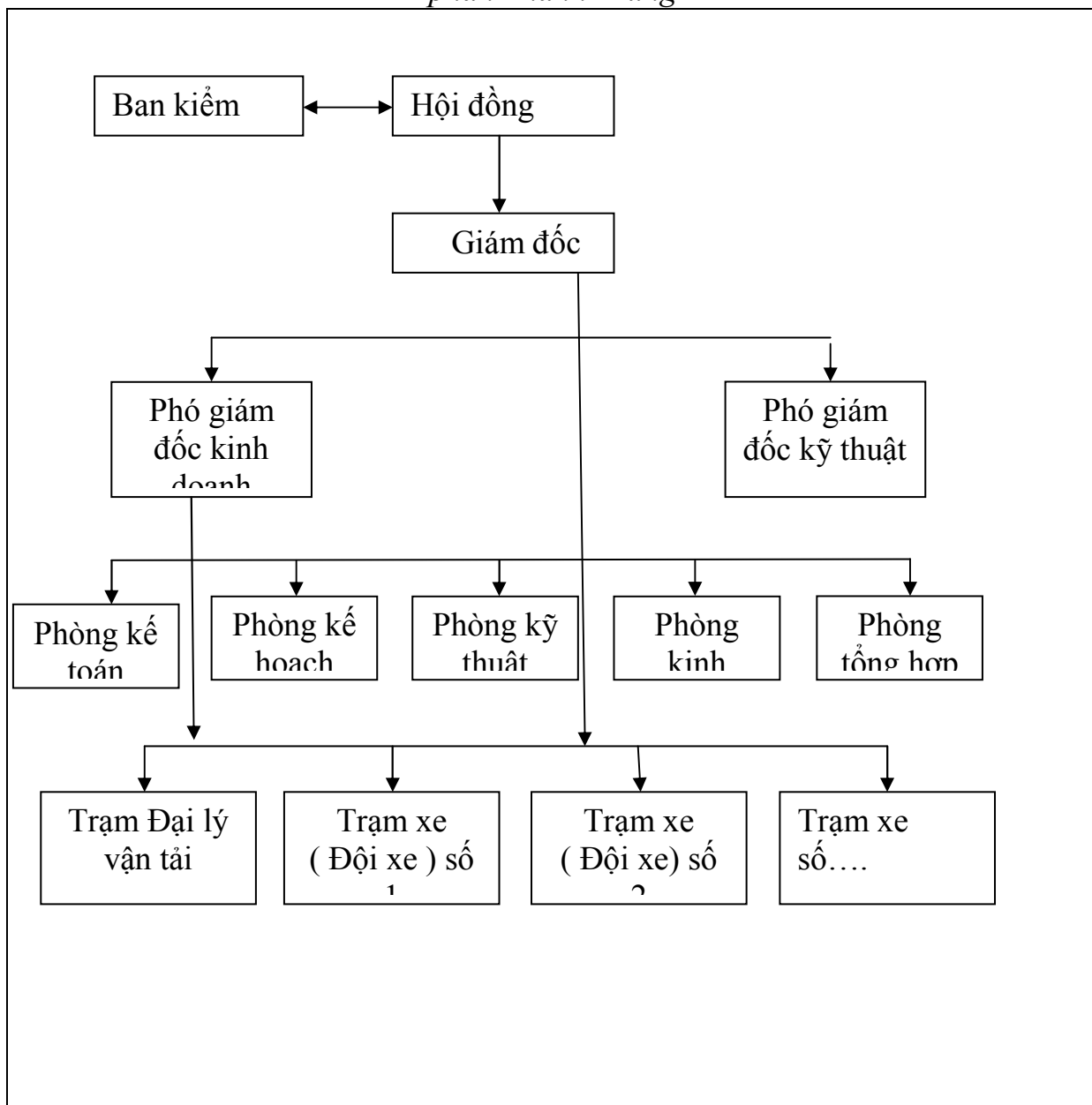
**Phụ lục 2.1**

**Mô hình tổ chức quản lý tại Công ty vật tư vận tải công trình giao thông.**

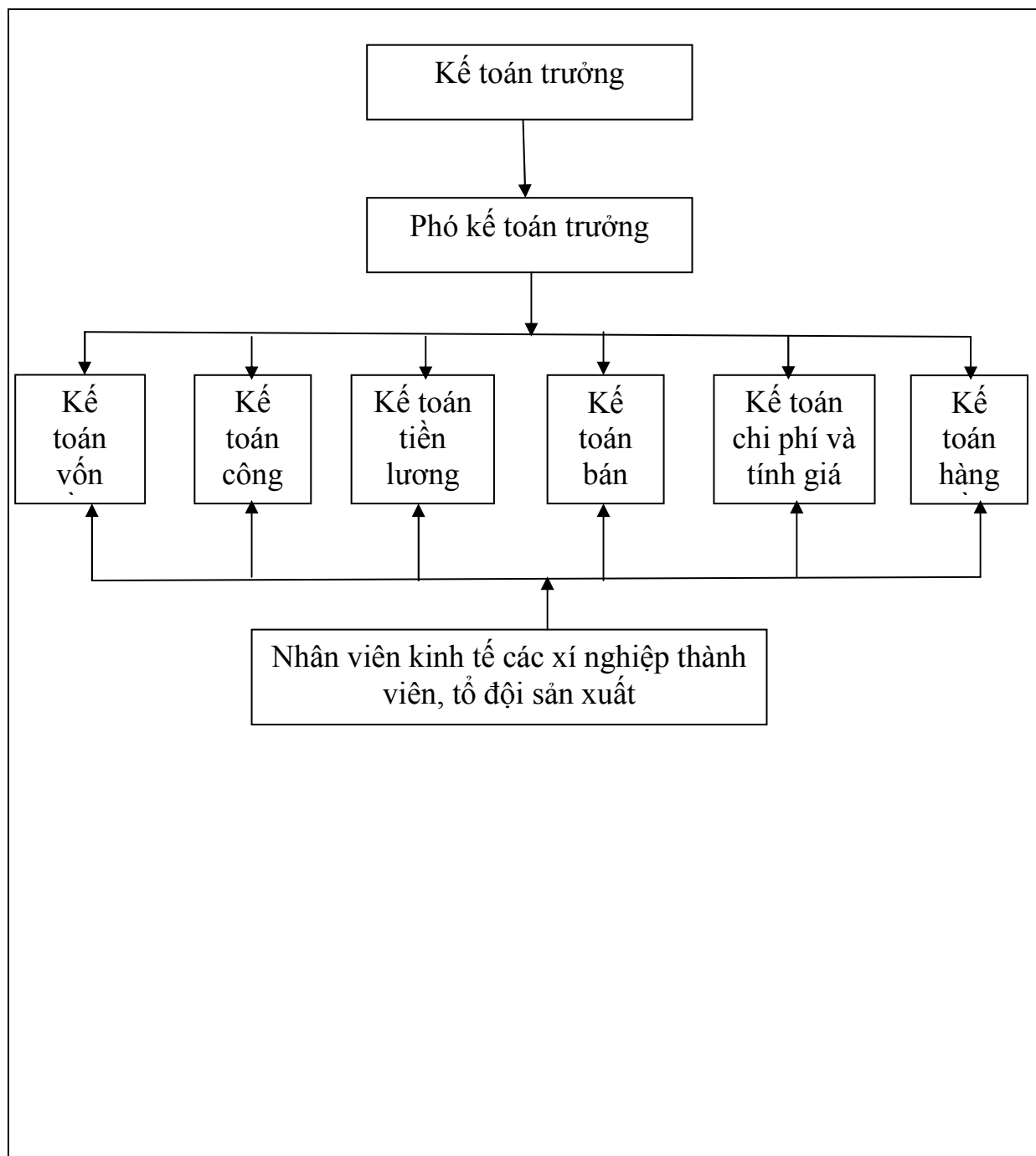


**Phụ lục 2.2**

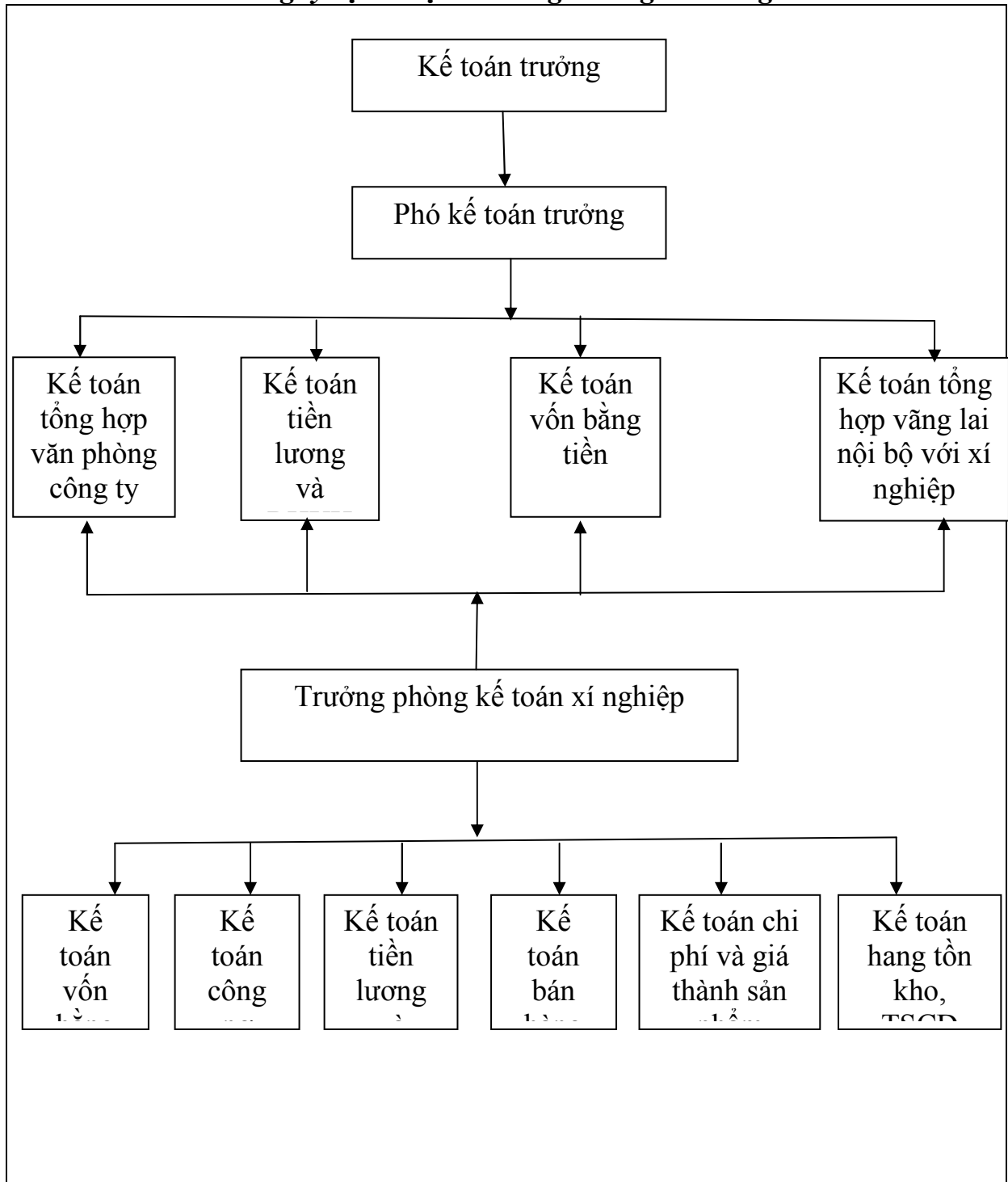
*Mô hình tổ chức quản lý của Công ty cổ phần Vận tải ô tô số 2, công ty cổ phần Thành Trung*



**Phụ lục 2.3**  
**Mô hình tổ chức bộ máy kế toán tập trung tại**  
**Công ty cổ phần Vận tải ô tô số 2**

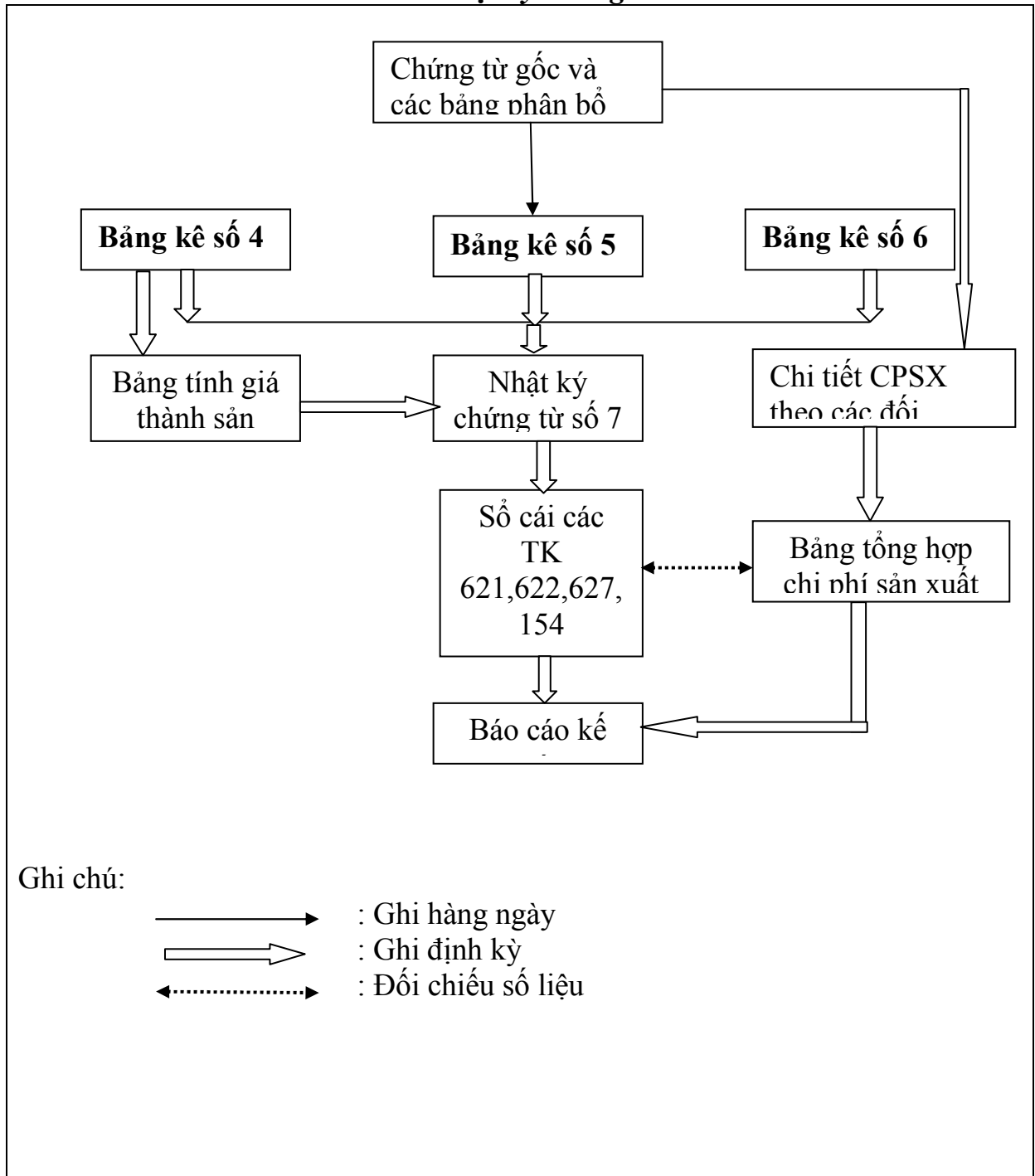


**Phụ lục 2.4**  
**Mô hình tổ chức bộ máy kế toán phân tán tại**  
**Công ty vật tư vận tải công trình giao thông.**

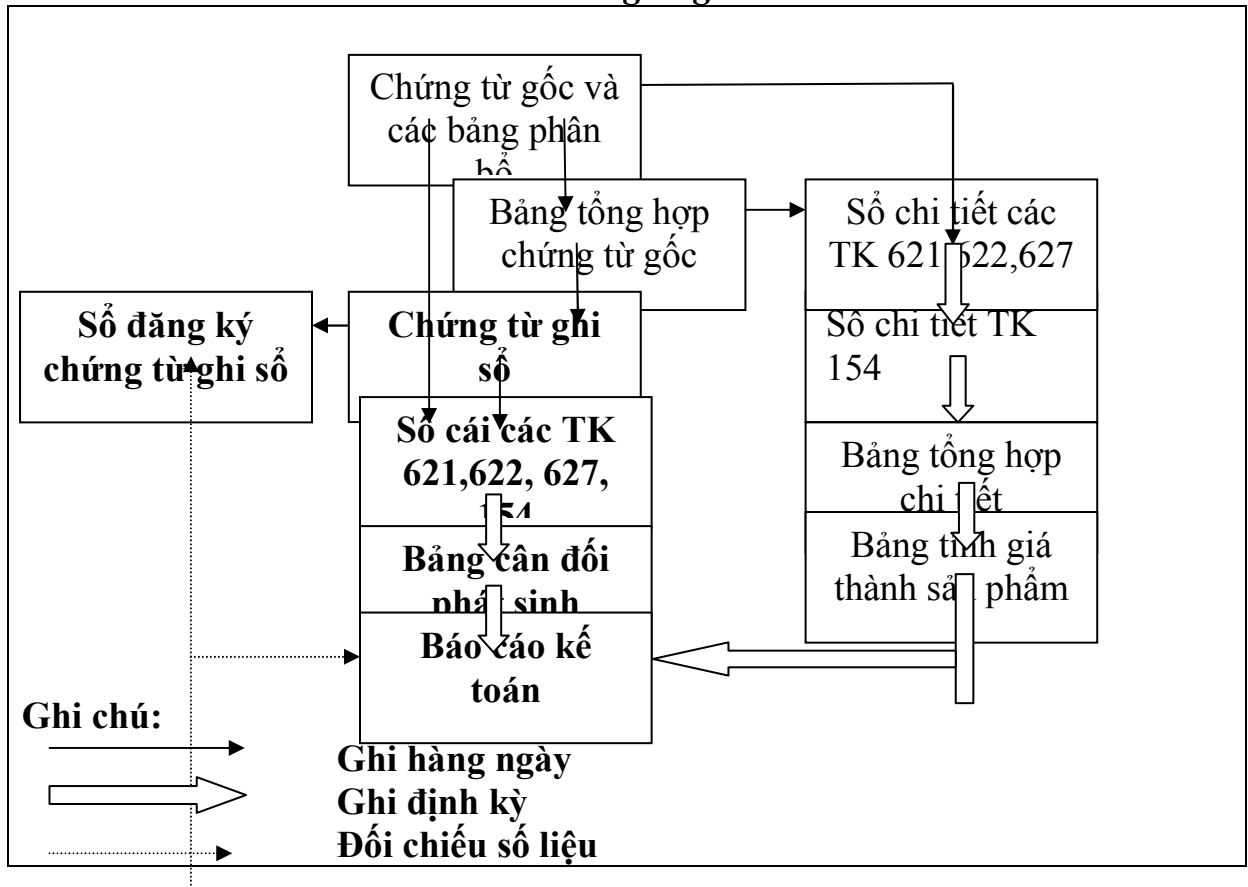




**Phụ lục 2.5**  
**Quy trình hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo hình thức Nhật ký chứng từ.**



**Phụ lục 2.6**  
**Quy trình hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo hình thức Chứng từ ghi sổ.**



**Phụ lục 2.8**  
**CÔNG TY CỔ PHẦN VẬN TẢI Ô TÔ SỐ 2**  
**BÁO CÁO CHI PHÍ NHIÊN LIỆU TIÊU HAO THỰC TẾ TOÀN CÔNG TY**  
**Tháng 10 năm 2010**

<i>Ghi có TK</i>				
<i>Ghi nợ TK</i>	<i>TK 111</i>	<i>TK 112</i>	<i>TK 141</i>	<i>Tổng cộng</i>
<i>TK 621</i>		1 325 521 955	35 650 545	1 361 172 500
Trạm xe 216		152 453 275	7 945 456	160 398 731
Trạm xe 202		475 290 925	9 681 820	484 972 745
Trạm xe 204		497 467 155	7 945 456	505 412 611
Trạm xe 210		200 310 600	7 077 274	207 387 874
<i>TK 642</i>	14 705 095			14 705 095
<i>Tổng cộng</i>	14 705 095	1 325 521 955	35 650 545	1 375 877 595

*Ngày 31 tháng 10 năm 2010*

*Người lập biểu*  
*( Ký, họ tên )*

*Kế toán trưởng*  
*( Ký, họ tên )*

*( Nguồn: Phòng kế toán, công ty cổ phần vận tải ô tô số 2 )*

**Phu lục 2.9**

**CÔNG TY CỔ PHẦN THÀNH TRUNG  
BẢNG TÍNH GIÁ THÀNH DỊCH VỤ VẬN TẢI  
Tháng 10 năm 2010**

<b>STT</b>	<b>Đoàn xe</b>	<b>Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp</b>	<b>Chi phí nhân công trực tiếp</b>	<b>Chi phí sản xuất chung</b>	<b>Tổng cộng</b>	<b>Hàng hóa luân chuyển (tấn/km)</b>	<b>Giá thành đơn vị hàng hóa luân chuyển (đ/tấn/km)</b>
<b>1</b>	<b>Đoàn xe số 1</b>	<b>70 248 914</b>	<b>21 556 680</b>	<b>32 047 039</b>	<b>123 852 633</b>	<b>155 000</b>	<b>799</b>
<b>2</b>	<b>Đoàn xe số 2</b>	<b>217 217 975</b>	<b>54 489 420</b>	<b>65 156 805</b>	<b>336 864 200</b>	<b>486 957</b>	<b>692</b>
		<b>287 466 889</b>	<b>76 046 100</b>	<b>97 203 844</b>	<b>460 716 833</b>	<b>641 957</b>	

Phụ lục 2.10

**CÔNG TY CỔ PHẦN VẬN TẢI SỐ 2**  
**BẢNG TÍNH GIÁ THÀNH DỊCH VỤ TOÀN DOANH NGHIỆP**  
**Tháng 10 năm 2010**

<b>STT</b>	<b>Trạm xe</b>	<b>Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp</b>	<b>Chi phí nhân công trực tiếp</b>	<b>Chi phí sản xuất chung</b>	<b>Tổng cộng</b>	<b>Hàng hóa luân chuyển</b>	<b>Giá thành đơn vị hàng hóa luân chuyển</b>
<b>1</b>	<b>Trạm xe 216</b>	<b>160 398 731</b>	<b>114 156 700</b>	<b>72 636 106</b>	<b>347 191 537</b>	<b>458 641</b>	<b>757</b>
<b>2</b>	<b>Trạm xe 202</b>	<b>484 972 745</b>	<b>270 479 600</b>	<b>115 159 755</b>	<b>870 612 100</b>	<b>1 319 109</b>	<b>660</b>
<b>3</b>	<b>Trạm xe 204</b>	<b>505 412 611</b>	<b>348 836 700</b>	<b>125 240 981</b>	<b>630 653 592</b>	<b>865 094</b>	<b>729</b>
<b>4</b>	<b>Trạm xe 210</b>	<b>207 387 874</b>	<b>79 323 890</b>	<b>53 636 202</b>	<b>609 860 776</b>	<b>786 917</b>	<b>775</b>
	<b>Tổng cộng</b>	<b>1 375 877 595</b>	<b>954 712 200</b>	<b>687246088</b>	<b>1 696 450 639</b>	<b>3 429 746</b>	

*Ngày 31 tháng 10 năm 2010*

*Người lập biểu*  
*( Ký, họ tên )*

*Kế toán trưởng*  
*( Ký, họ tên )*

**Phụ lục 2.11**

**Công ty liên doanh vận tải hỗn hợp Việt Nhật**

**BẢNG TỔNG HỢP CHI PHÍ VẬN CHUYỂN THEO ĐẦU XE**

**Tháng 10/2010**

TT	Loại phương tiện	Trọng tải	Lương, phụ cấp, các khoản trích theo lương lái xe	Lương, phụ cấp, các khoản trích theo lương phụ xe	Khấu hao xe	Chi phí xăng, dầu	Chi phí dầu nhờn	Chi phí sửa xe	Chi phí lốp	Chi phí phụ tùng	Chi phí cầu phà	Chi phí khác	Cộng
	ASIA 52LD – 5144	16	3.162.350	1.573.730	8.776.184	25.797.235	468.000		95.000		6.080.000	40.000	45.992.499
	ASIA 52 LD – 5152	17,5	3.105.128	1.351.115	3.331.734	28.138.887		160.000	5.884.000	2.820.000	6.080.000	40.000	50.910.864
	Huyndai 52LD – 5090	13	2.824.390	1.239.807	4.061.865	14.244.166	334.000	140.000	80.000	2.590.000	6.000.000	40.000	31.554.228
	Huyndai 52 LD – 5161	13,6	2.613.422	1.573.730	4.022.810	25.530.237	401.000	165.000	80.000	3.435.000	6.080.000	40.000	43.941.199
	Huyndai 52LD – 5154	15	2.890.764	1.462.422	5.795.175	25.664.917		170.000	2.857.000	3.558.000	6.080.000	40.000	48.518.278
	Hino 29LD –	7	2.893.245	1.400.450	4.025.520	13.826.400	251.000	140.000	70.000	2.441.000	3.388.000	22.000	28.516.878



**Phụ lục 2.12**  
**CÔNG TY CỔ PHẦN VẬN TẢI Ô TÔ 2**  
**BÁO CÁO CHÊNH LỆCH CHI PHÍ TRẠM XE SỐ 216**

<b>Chi phí</b>	<b>Dự toán</b>	<b>Thực tế</b>	<b>Chênh lệch</b>	<b>Ghi chú</b>
<b>Chi phí NVLTT</b>	<b>160 000 000</b>	<b>160 398 731</b>	<b>398 731</b>	
<b>Chi phí NCTT</b>	<b>102 575 500</b>	<b>114 156 700</b>	<b>11 581 200</b>	
<b>Chi phí SXC</b>	<b>61 255 000</b>	<b>72 636 106</b>	<b>11 081 106</b>	
<b>Tổng cộng</b>	<b>323 830 500</b>	<b>347 191 537</b>	<b>23 361 037</b>	



**Phụ lục 2.15**  
**CÔNG TY CỔ PHẦN VẬN TẢI Ô TÔ 2**  
**SỔ CÁI**  
**TÀI KHOẢN 621 – CHI PHÍ NGUYÊN VẬT LIỆU TRỰC TIẾP**  
**NĂM 2010**

Số dư đầu năm	Nợ	-
	Có	-

Ghi nợ Tk 621 đối ứng có với các TK		Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3	Tháng .....	Tháng 9	Tháng 10	Tháng 11	Tháng 12	Cộng
NKCT02-TK112							1 325 521 955			
NKCT10-TK141							35 650 545			
Cộng phát sinh nợ							1 361 172 500			
Cộng phát sinh có							1 361 172 500			
Số dư cuối tháng	Nợ									
	Có									

*Ngày 31 tháng 10 năm 2010*

*Người lập biểu  
( Ký, họ tên )*

*Kế toán trưởng  
( Ký, họ tên )*

*( Nguồn: Phòng kế toán, công ty cổ phần vận tải ô tô số 2 )*

**Phụ lục 2.16**  
**CÔNG TY CỔ PHẦN VẬN TẢI Ô TÔ 2**  
**SỔ CHI TIẾT**  
**TK 6211 – trạm xe 216**  
**Tháng 10 năm 2010**

<i>Chứng từ</i>		<i>Diễn giải</i>	<i>TK đối ứng</i>	<i>Số tiền</i>	
<i>Số hiệu</i>	<i>Ngày tháng</i>			<i>Nợ</i>	<i>Có</i>
		<b><u>Số dư đầu kỳ</u></b>			
<b>THCPNL</b>	31/10/10	Cho nhiên liệu cho trạm xe 216 tháng 10/10	1121	152 453 275	
<b>BKTT12 -216</b>	31/10/10	Thanh toán tạm ứng nhiên liệu – trạm xe 216. Tháng 10/10	1411	7 945 456	
<b>KC04</b>	31/10/10	Kết chuyển chi phí nhiên liệu trực tiếp tháng 10/10 – trạm xe 216			<b>160 398 731</b>
		<b><u>Cộng phát sinh</u></b>		<b>160 398 731</b>	<b>160 398 731</b>
		<b><u>Số dư cuối kỳ</u></b>			

*Người lập biểu*  
*( Ký, họ tên )*

*Ngày 31 tháng 10 năm 2010*  
*Kế toán trưởng*  
*( Ký, họ tên )*

*( Nguồn: Phòng kế toán, công ty cổ phần vận tải ô tô số 2 )*

**Phụ lục 2.17**  
**CÔNG TY CỔ PHẦN VẬN TẢI Ô TÔ SỐ 2**  
**SỔ TỔNG HỢP CHI TIẾT**  
**TK 621 – Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp**  
**Tháng 10 năm 2010**

STT	Tài khoản – Đối tượng	Số dư đầu kỳ		Phát sinh trong kỳ		Số dư cuối kỳ	
		Nợ	Có	Nợ	Có	Nợ	Có
1	TK 6211 – Trạm xe 216			160 398 731	160 398 731		
2	TK 6212 – Trạm xe 202			484 972 745	484 972 745		
3	TK 6213 – Trạm xe 204			505 412 611	505 412 611		
4	TK 6214 – Trạm xe 210			207 387 874	207 387 874		
	<b>Cộng phát sinh</b>			<b>1 361 172 500</b>	<b>1 361 172 500</b>		

*Ngày 31 tháng 10 năm 2010*

*Người lập biểu*  
*( Ký, họ tên )*

*Kế toán trưởng*  
*( Ký, họ tên )*

*( Nguồn: Phòng kế toán, công ty cổ phần vận tải ô tô số 2 )*

**Phu lục 2.18**

**CÔNG TY CỔ PHẦN VẬN TẢI Ô TÔ SỐ 2**

**BẢNG PHÂN BỐ TIỀN LƯƠNG VÀ BẢO HIỂM XÃ HỘI**

**Tháng 10 năm 2010**

**ĐVT: Nghìn đồng**

Ghi có tk  Ghi nợ TK	TK 334			TK 338					Tổng cộng
	Lương thời gian	Lương sản phẩm (năng suất)	Cộng 334	BHXH	BHYT	BHTN	KPCĐ	Cộng 338	Tổng cộng
<b>TK 622-CP NCTT</b>	<b>522.520</b>	<b>296 232, 5</b>	<b>818 752,5</b>	83603.2	15675,6	5225,2	16375,05	135959,7	954712,2
<b>Trạm xe 216</b>	<b>75.200</b>	<b>36 000</b>	<b>112 200</b>	1203.2	225,6	75.2	2244	1956,704	114156,7
<b>Trạm xe 202</b>	<b>205.110</b>	<b>112 000</b>	<b>217 110</b>	32817.6	6153,3	2051,1	4342,2	53369,62	270479,6
<b>Trạm xe 204</b>	<b>195.750</b>	<b>102 152 ,5</b>	<b>297 902,5</b>	31320	5872,5	1957,5	5958,05	50934,5	348836,7
<b>Trạm xe 210</b>	<b>46 460</b>	<b>20 775</b>	<b>67 235</b>	7433.6	1393,8	464,6	1344,7	12088,89	79323,89
<b>TK 627-CPSXC</b>	<b>3 582 ,5</b>	<b>20 775</b>	<b>24 357,5</b>	573.2	107,475	35,825	487,15	932,1665	25289,67

<b>Trạm xe 216</b>	<b>582,5</b>	<b>3 000</b>	<b>3 582,5</b>	93.2	17,475	5,825	71,65	151,5665	3734,067
<b>Trạm xe 202</b>	<b>1 550,5</b>	<b>8 000</b>	<b>9 550,5</b>	248.08	46,515	15,505	191,01	403,4401	9953,94
<b>Trạm xe 204</b>	<b>1 305,5</b>	<b>7 045</b>	<b>8 350,5</b>	208.88	39,165	13,055	167,01	339,6911	8690,191
<b>Trạm xe 210</b>	<b>826,5</b>	<b>2 730</b>	<b>1 056,5</b>	132.24	24,795	8,265	21,13	215,0553	1271,555
<b>TK 642 – VP Công ty</b>	<b>35 571,5</b>	<b>65 428,5</b>	<b>101 000</b>	5691.44	1067,145	355,715	2020	9255,704	110255,7
<b>Tổng cộng</b>	<b>561 674</b>	<b>381 436</b>	<b>943 110</b>	89867.84	16850,22	5616,74	18862,2	146147,6	1089258

*Ngày 31 tháng 10 năm 2010*

*Người lập biểu  
( Ký, họ tên )*

*Kế toán trưởng  
( Ký, họ tên )*

*( Nguồn: Phòng kế toán, công ty cổ phần vận tải ô tô số 2 )*

**Phụ lục 2.19**

**CÔNG TY CỔ PHẦN VẬN TẢI Ô TÔ SỐ 2 SỔ CÁI  
TÀI KHOẢN 622 – CHI PHÍ NHÂN CÔNG TRỰC TIẾPNĂM 2010**

<b>Số dư đầu năm</b>	<b>Nợ</b>	-
	<b>Có</b>	-

<b>Ghi nợ Tk 621 đối ứng có với các TK</b>		Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3	Tháng 4	Tháng ...	Tháng 9	Tháng 10	Tháng 11	Tháng 12	<b>Cộng</b>
NKCT07-TK334								<b>818 752,5</b>			
NKCT07-TK338								<b>135959,7</b>			
<b>Cộng phát sinh nợ</b>								<b>954712,2</b>			
<b>Cộng phát sinh có</b>								<b>954712,2</b>			
Số dư cuối tháng	Nợ										
	Có										

*Ngày 31 tháng 10 năm 2010*

*Người lập biểu  
( Ký, họ tên )*

*Kế toán trưởng  
( Ký, họ tên )*

*( Nguồn: Phòng kế toán, công ty cổ phần vận tải ô tô số 2)*

**Phụ lục 2.20**  
**CÔNG TY CỔ PHẦN VẬN TẢI Ô TÔ SỐ 2**  
**SỔ CHI TIẾT**  
**TK 6221 – Trạm xe 216**  
**Tháng 10 năm 2010**

<i>Chứng từ</i>		<i>Diễn giải</i>	<i>TK đối ứng</i>	<i>Số tiền</i>	
<i>Số hiệu</i>	<i>Ngày tháng</i>			<i>Nợ</i>	<i>Có</i>
		<b><u>Số dư đầu kỳ</u></b>			
<b>BTBTL T10/10</b>	31/10/10	Lương cơ bản của công nhân – trạm xe 216 tháng 10/10	3341	<b>75.200</b>	
<b>BTBTL T10/10</b>	31/10/10	Lương sản phẩm của công nhân – trạm xe 216 tháng 10/10	3341	<b>36 000</b>	
<b>BTBTL T10/10</b>	31/10/10	Trích 16% BHXH của công nhân – trạm xe 216 tháng 10/10	33 831	1203.2	
<b>BTBTL T10/10</b>	31/10/10	Trích 1% KPCĐ của công nhân – trạm xe 216 tháng 10/10	33 821	2244	
<b>BTBTL T10/10</b>	31/10/10	Trích 3% BHYT của công nhân – trạm xe 216 tháng 10/10	33 841	225,6	
<b>BTBTL T10/10</b>	31/10/10	Trích 1% BHTN của công nhân – trạm xe 216 tháng 10/10	33891	75.2	
<b>KC10</b>	31/10/10	Kết chuyển chi phí phân công trực tiếp tháng 10/10 - trạm xe 216	1541	114156,7	
		<b><u>Cộng phát sinh</u></b>			
		<b><u>Số dư cuối kỳ</u></b>			

*Ngày 31 tháng 10 năm 2010*

*Người lập biểu*  
*( Ký, họ tên )*

*Kế toán trưởng*  
*( Ký, họ tên )*

*( Nguồn: Phòng kế toán, công ty cổ phần vận tải ô tô số 2 )*

**Phụ lục 2.21a**  
**CÔNG TY CỔ PHẦN VẬN TẢI Ô TÔ SỐ 2**  
**BẢNG TRÍCH TRƯỚC CHI PHÍ SẴM LỚP**  
**Đội xe 202**  
 Tháng 10/2010

TT	Loại phương tiện	Định mức đồng /km	Số km xe chạy thực tế quy đổi ra đường tiêu chuẩn	Số tiền trích trước
1	Huyndai 52L – 5091 (11T)	408 96	7 434	3 040 209
2	Chenglong 29K - 2108	174 48	8 050	1 404 564
3	IFA 52L - 5126	209 32	8 887	1 860 227
4	Chenglong 29K - 0311	174 48	7 642	1 333 376
5	Chenglong 29L 1219	174 48	8 573	1 495 817
6	Huyndai 29L – 1381 (11T)	408 96	9 723	3 976 318
7	Huyndai 29L – 1385 (8T)	215 34	9 932	2 138 757
8	Huyndai 29L – 0609 (11T)	408 96	10 152	4 151 762
9	IFA 29L - 1386	209 32	11 186	2 341 454
...	.....			

Ngày 30 tháng 10 năm 2010

Người ghi sổ

Kế toán trưởng



**Phụ lục 2.21b**  
**ĐỊNH MỨC TRÍCH TRƯỚC SẴM LỚP**  
(Công ty Vận tải Việt Nhật)  
Tháng 10 năm 2010

<i>TT</i>	<i>Loại phương tiện</i>	<i>Định ngạch kỹ thuật đời xe</i>	<i>Định mức chi phí trích trước cho 1km đường tiêu chuẩn</i>
1	Huyndai	700.000	142,9
2	Chenglong	720.000	129,1
3	IFA	680.000	169,6
4	Sangyong	740.000	109,1
...	.....		

**Phu lục 2.22**

Công ty TNHH vận tải Quang Trung

**ĐỊNH MỨC CHI PHÍ SẴM LỚP 1 THÁNG**

TT	Chi phí	Xe $C \geq 11T$	Xe $11T > C \geq 4T$	Xe $< 4T$
1	Chi phí bơm lốp	100.000	70.000	50.000
2	Chi phí đảo lốp	190.000	150.000	100.000
3	Rửa xe	150.000	120.000	70.000
4	Bơm mỡ	170.000	150.000	90.000
5	Vá săm, lốp	150.000	120.000	70.000
	<b>Tổng cộng</b>	<b>760.000</b>	<b>610.000</b>	<b>380.000</b>

**Phụ lục 2.23**  
**Công ty liên doanh vận tải hỗn hợp Việt Nhật**  
**BẢNG TÍNH KHẤU HAO XE KINH DOANH**  
**Tháng 10 năm 2010**

TT	Loại phương tiện	Trọng tải (tấn)	Ngày đưa vào sử dụng	Tỷ lệ khấu hao năm (%)	Nguyên giá	Khấu hao lũy kế đến 30/9/2010	Khấu hao tháng 10/2010	Giá trị còn lại
1	ASIA 52LD – 5144	16	1/11/2005	12	552.426.560	254.116.236	5.524.266	292.786.058
2	ASIA 52 LD – 5152	17,5	1//2006	12	485.849.920	233.207.952	4.858.499	247.783.469
3	Huyndai 52LD – 5090	13	1/6/2002	12	604.184.640	604.184.640	0	0
4	Huyndai 52 LD – 5161	13,6	1/3/2007	12	655.829.280	282.066.599	6.558.293	367.264.388
5	Huyndai 52LD – 5154	15	1/7/2007	12	552.426.560	254.116.236	5.524.266	292.786.058
6	Hino 29LD – 0164	7	1/6/2001	12	718.466.400	718.466.400	0	0

7	Hino 29LD – 1577	7	1/10/2007	12	589.708.640	212.295.096	5.897.086	371.516.458
8	Hinno 29LD – 0724	5	1/12/2000	12	630.320.000	630.320.000	0	0
9	Mitsubishi 29LD – 0716	3	1/2/2003	12	719.160.160	661.627.384	7.191.602	50.341.174
10	Isuzu 29LD - 0376	2	1/9/1999	12	482.880.000	482.880.000	0	0
	.....							

*Người lập biểu  
( Ký, họ tên )*

*Ngày 31 tháng 10 năm 2010  
Kế toán trưởng  
( Ký, họ tên )*

**Phụ lục 2.24**  
**CÔNG TY CỔ PHẦN VẬN TẢI Ô TÔ SỐ 2**  
**BẢNG PHÂN BỐ KHẤU HAO TSCĐ TOÀN CÔNG TY**  
**Tháng 10 năm 2010**

<i>Chỉ tiêu</i>	<b>Toàn công ty</b>	<b>Phân bổ cho các đối tượng</b>				
		<b>6274-trạm xe 216</b>	<b>6274-trạm xe 202</b>	<b>6274-trạm xe 204</b>	<b>6274-trạm xe 210</b>	<b>642-VP Công ty</b>
<b>1.Mức KH của tháng trước</b>	<b>147 457 536</b>	<b>26 942 164</b>	<b>37 482 722</b>	<b>36 048 751</b>	<b>18 471 581</b>	<b>28 530 318</b>
<b>2.Mức KH tăng thêm trong tháng</b>						
<b>3.Mức KH giảm trong tháng</b>						
<b>4.Mức kế hoạch phải trích tháng này</b>	<b>147 457 536</b>	<b>26 942 164</b>	<b>37 482 722</b>	<b>36 048 751</b>	<b>18 471 581</b>	<b>28 530 318</b>

*Ngày 31 tháng 10 năm 2010*

*Người lập biểu*  
*( Ký, họ tên )*

*Kế toán trưởng*  
*( Ký, họ tên )*

*( Nguồn: Phòng kế toán, công ty cổ phần vận tải ô tô số 2 )*

**Phụ lục 2.25**

**Công ty TNHH vận tải Quang Trung**

**BẢNG TÍNH CHI PHÍ CẦU PHÀ THEO TRỌNG TẢI VÀ TUYẾN ĐƯỜNG**

TT	Trọng tải	Giá vé	Hành trình	Số lần qua cầu, phà	Thành tiền
			Hà Nội – Hà Nam	2	60.000
			Hà Nội – Thanh Hóa	4	120.000
1	$4T \leq C < 10T$	30.000	Hà Nội - Nghệ An	6	180.000
			Hà Nội – Vinh	8	240.000
			Hà Nội - Quảng Bình	10	300.000
			Hà nội - Đồng Hới	14	490.000
2	$10T \leq C < 18T$	55.000	Hà Nội - Quảng Trị	16	880.000
			Hà Nội - Huế	18	990.000
			Hà Nội – Đà Nẵng	20	1.100.000
			Hà Nội - Quảng Nam	22	2.200.000
3	$18T \leq C$	100.000	Hà Nội – Phú Yên	24	2.400.000
			Hà Nội – Nha Trang	26	2.600.000
			Hà Nội – Cam Ranh	28	2.800.000
		....	...		

**Phu lục 2.10 b****Công ty vận tải ô tô số 2****BẢNG TỔNG HỢP CHI PHÍ DỊCH VỤ VẬN CHUYỂN  
Tháng 10/2010**

TK	Khoản mục chi phí	Đội xe 202	Đội xe 204	Đội xe 210	Đội xe 216	Tổng cộng
TK 621	Nhiên liệu	205.177.656	136.785.106	204.506.735	153.380.056	699.849.553
	Dầu nhờn	4.103.553	2.682.061	4.090.135	3.067.601	13.943.350
K 622	Lương thời gian	30.673.595	20.449.055	28.416.385	21.312.282	100.851.317
	Lương sản phẩm	30.995.245	20.663.490	23.728.058	17.796.043	93.182.826
	Các khoản trích theo lương	6.178.078	4.118.725	5.723.446	4.292.585	20.312.834
TK 627	Lương, các khoản trích theo lương nhân viên quản lý đội xe	7.300.315	4.866.875	6.763.101	5.072.323	24.002.614
	Chi phí sắm lốp	53.030.093	35.353.395	30.529.254	26.331.482	145.244.224
	Khấu hao phương tiện	126.074.503	84.049.668	96.514.934	72.386.200	379.025.305
	Cầu phà	12.252.000	8.168.000	9.380.000	7.034.000	36.834.000
	Bảo dưỡng s/c phương tiện	57.918.797	38.612.532	33.476.409	25.107.304	155.115.042
	Chi phí khác	2.589.995	1.726.664	1.489.343	1.117.008	6.923.010
	<b>Tổng cộng</b>	<b>536.293.820</b>	<b>357.475.571</b>	<b>444.617.800</b>	<b>336.896.884</b>	<b>1.675.284.075</b>

**Phu lục 2.11 b**  
**BẢNG KÊ SỐ 4 – TẬP HỢP CHI PHÍ SẢN XUẤT THEO TRẠM XE**  
**Tháng 10 năm 2010**

( Đơn vị tính: đồng )

Các TK ghi có Các Tk ghi nợ	111	112	141	214	334	335	338	621	622	627	Cộng
TK 154	0	0	0	0	0	0	0	1 058 111 961	311 147 022	320 573 044	1 689 832 027
Trạm xe 216								94 398 735	39 607 008	64 636 106	198 641 849
Trạm xe 202								417 972 748	117 138 840	106 159 755	671 271 343
Trạm xe 204								414 412 615	106 514 622	101 140 981	622 068 218
Trạm xe 210								101 327 863	47 886 552	48 636 202	197 850 617
TK 621-CPNLTT	0	1 029 461 955	28 650 006	0	0	0	0	0	0	0	1 058 111 961
Trạm xe 216		87 453 279	6 945 456								94 398 735
Trạm xe 202		439 290 928	8 681 820								447 972 748
Trạm xe 204		407 467 159	6 945 456								414 412 615
Trạm xe 210		95 250 589	6 077 274								101 327 863
TK 622-CPNCTT	0	0	0	0	295 928 500	0	15 218 522	0			311 147 022
Trạm xe 216					36 696 000		2 911 008				39 607 008
Trạm xe 202					112 000 000		5 138 840				117 138 840



Trạm xe 204					102 152 500		4 362 122				106 514 622
Trạm xe 210					45 080000		2 806 552				47 886 52
TK 627-CPSXC	59 590 000	0	0	118 945 218	31 905 000	107 602 626	2 530 200	0			320 573 044
Trạm xe 216	6 800 000			26 942 164	5 782 500	24 522 767	588 675				64 636 106
Trạm xe 202	23 950 000			37 482 722	10 782 500	33 255 858	688 675				106 159 755
Trạm xe 204	19 800 000			36 048 751	9 827 500	34 795 155	669 575				101 140 981
Trạm xe 210	9 040 000			18 471 581	5 512 500	15 028 846	583 275				48636 202
Tổng cộng	59 590 000	1 029 461 955	28 650 006	11 945 218	327 833 500	107 602 626	17 748 722	1 058 11 961			3 379 664 054

Ngày 31 tháng 10 năm 2010

**Người lập biểu**  
( Ký, họ tên )

**Kế toán trưởng**  
( Ký, họ tên )

( Nguồn: Phòng kế toán, công ty cổ phần vận tải ô tô số 2 )

**CÔNG TY CỔ PHẦN VẬN TẢI Ô TÔ SỐ 2**  
**NHẬT KÝ CHỨNG TỪ SỐ 7**  
**Phần I – Tập hợp chi phí sản xuất kinh doanh toàn doanh nghiệp**  
**Tháng 10 năm 2010**

Các Tk ghi có	111	112	141	154	214	334	335	338	621	622	627	Cộng
Các TK ghi nợ												
TK 154-CPSXKD DD	0	0	0		0	0	0	0	1 058 111 961	311 147 022	320 573 044	1 689 832 027
TK 621-CPNVL TT	0	1 029 461 955	28 650 006		0	0	0	0	0	0	0	1 058 111 961
TK622-CPNCTT	0	0	0		0	295 928 500	0	15 218 522	0	0	0	311 147 022
TK 627 –CPSXC	59 590 000	0	0		118 945 218	31 905 000	107 602 626	2 388 100	0	0	0	320 573 044
TK642-CPQLDN	28 621 591	17 620 500	17 804 726		28 530 318	95 000 000		9 165 545				196 742 680
Cộng A	88 211 591	1 047 082 455	46 454 732	0	147 475 536	422 833 500	107 602 626	26 772 167	1 058 111 961	311 147 022	320 573 044	3 576 264 634
TL632-GVHB				1 689 832 027								1 689 832 027
Cộng B	0		0	1 689 832 027	0	0	0	0	0	0	0	1 689 832 027
Tổng cộng	88 211 591	1 047 082 455	46 454 732	1 689 832 027	147 475 536	422 833 500	107 602 626	26 772 167	1 058 111 961	311 147 022	320 573 044	5 266 096 661

*Ngày 31 tháng 12 năm 2010*

*Người lập biểu*  
*( Ký, họ tên )*

*Kế toán trưởng*  
*( Ký, họ tên )*

*( Nguồn: Phòng kế toán, công ty cổ phần vận tải ô tô số 2 )*

### Phụ lục 3.1

Đơn vị:

Bộ phận:

### BÁO CÁO DỰ TOÁN CHI PHÍ TRUNG TÂM CHI PHÍ

TT	Nội dung	Đơn vị tính	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền
1.	Đội xe, xe...				
1.1	Đội số, xe số...				
	- Hợp đồng số.....				
	+ CPNLTT				
	+CPNCTT				
	+ CPSXC				
	Cộng:				
	....				
2.	Bộ phận quản lý đội xe, xe				
2.1	Đội xe số 1				
	- Xe số...				
	....				
	Cộng CP của đội xe số.....				
3	CPSX toàn doanh nghiệp				
	- Đội xe, xe số...				
	- Đội xe, xe số...				
	....				
	Tổng CPSX toàn DN				

**Kế toán trưởng**  
(Ký, họ tên)

Ngày....tháng....năm  
**Người lập**  
(Ký, họ tên)

### Phụ lục 3. 2

**Đơn vị:**  
**Bộ phận:**

#### **BÁO CÁO GIÁ THÀNH HỢP ĐỒNG VẬN CHUYỂN**

Hợp đồng số	Chi phí phát sinh				Ý kiến		
	CPNVLTT	CPNCTT	CPSXC		Tổng cộng	Nguyên nhân	Kiến nghị
			Biến đổi	Có định			
Cộng							

**Kế toán trưởng**  
(Ký, họ tên)

Ngày....tháng....năm  
**Người lập**  
(Ký, họ tên)

**ĐỊNH MỨC BẢO DƯỠNG PHƯƠNG TIỆN**  
(Công ty Vận tải Việt Nhật)  
Tháng 10 năm 2010

TT	Loại phương tiện	Mức bảo dưỡng (đồng/tháng)
1	Huyndai	1.250.000
2	Chenglong	1.450.000
3	IFA	1.750.000
4	Sangyong	1.000.000
...	....	

- Quyền sử dụng đất	9.640.533.360	40.168.8889						40.168.8889
- Nhà cửa, vật kiến trúc	3.613.439.700	20.074.665						20.074.665
- Máy móc thiết bị	822.150.000	13.702.500					13.702.500	
- Phương tiện vận tải, truyền dẫn	36.386.419.680	379.025.305	126.074.503	84.049.668	96.514.934	72.386.200		
- Thiết bị, dụng cụ quản lý	389.139.660	10.809.435						10.809.435

Công ty TNHH vận tải Quang Trung  
**BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH**  
 Năm 2010

TT	Chỉ tiêu	Mã	Thuyết minh	Số năm nay	Số năm trước
1	Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	01	IV.08	14.122.339.719	10.846.912.020
2	Các khoản giảm trừ doanh thu	02		0	0
3	Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ	10		14.122.339.719	10.846.912.020
4	Giá vốn hàng bán	11		12.929.958.619	8.700.753.141
5	Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ	20		1.192.381.100	2.146.158.879
6	Doanh thu hoạt động tài chính	21		3.414.899	20.146.592
7	Chi phí hoạt động tài chính	22		79.947.025	363.351.165
	- Trong đó: chi phí lãi vay	23		73.498.499	333.634.656
8	Chi phí quản lý kinh doanh	24		1.064.244.374	1.757.402.380
9	Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh	30		51.604.600	45.551.926
10	Thu nhập khác	31		67.400.000	120.000.000
11	Chi phí khác	32		67.303.066	124.007.942
12	Lợi nhuận khác	40		96.934	(4.007.942)
13	Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế	50	IV.09	51.701.534	41.543.984
14	Chi phí thuế TNDN	51		13.390.698	7.270.197
15	Lợi nhuận sau thuế TNDN	60		38.310.836	34.273.787