

LỜI CAM ĐOAN

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

Tác giả luận án

Nguyễn Quốc Thắng

LỜI CẢM ƠN

Tác giả xin bày tỏ sự biết ơn sâu sắc tới PGS.TS. Phạm Thị Gái, PGS.TS. Nguyễn Năng Phúc - người hướng dẫn khoa học, đã nhiệt tình hướng dẫn tác giả hoàn thành luận án.

Tác giả xin trân trọng cảm ơn sự hỗ trợ quý báu trong quá trình thu thập tài liệu, thu thập phiếu điều tra, phỏng vấn của các nhà quản lý, kế toán của hiệp hội thương mại giống cây trồng Việt Nam, công ty cổ phần giống cây trồng Thái Bình, công ty cổ phần giống cây trồng Trung Ương, công ty cổ phần giống cây trồng Nghệ An...; Tác giả cũng cảm ơn các đồng nghiệp trong khoa kế toán, các nhà quản lý, các kế toán trong các công ty thuộc ngành giống cây trồng, Bộ Tài chính, Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn đã hỗ trợ tìm kiếm tài liệu cũng như góp ý cho tác giả sửa chữa luận án.

Cuối cùng, Tác giả muốn bày tỏ cảm ơn bố mẹ, vợ và con đã động viên, giúp đỡ tác giả trong suốt quá trình nghiên cứu và hoàn thành Luận án.

Nguyễn Quốc Thắng

MỤC LỤC

	Trang
Trang phụ bì	ii
Lời cam đoan	iii
Lời cảm ơn	iv
Mục lục	v
Danh mục chữ viết tắt	vii
Danh mục bảng, sơ đồ, biểu đồ	ix
MỞ ĐẦU	1
CHƯƠNG CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN	
1. TRỊ CHI PHÍ, GIÁ THÀNH SẢN PHẨM TRONG DOANH NGHIỆP	
1.1. Khái niệm, nguyên tắc và nhiệm vụ tổ chức kế toán quản trị chi phí giá thành sản phẩm	8
1.2. Nội dung về tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp	10
1.3. Kinh nghiệm tổ chức kế toán quản trị chi phí của một số nước trên thế giới và bài học vận dụng ở Việt Nam	51
CHƯƠNG THỰC TRẠNG TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ VÀ GIÁ THÀNH TRONG DOANH NGHIỆP THUỘC NGÀNH GIỐNG CÂY TRỒNG VIỆT NAM	57
2.1. Tổng quan về các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam	57
2.2. Thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm của các doanh nghiệp thuộc ngành	70

	giống cây trồng Việt nam	
2.3.	Đánh giá thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm của các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam	91
CHƯƠNG	NGUYÊN TẮC VÀ GIẢI PHÁP TỔ CHỨC KẾ	96
3.	TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ SẢN XUẤT, GIÁ THÀNH SẢN PHẨM TRONG CÁC DOANH NGHIỆP THUỘC NGÀNH GIỐNG CÂY TRỒNG VIỆT NAM	
3.1.	Sự cần thiết và nguyên tắc hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt nam	96
3.2.	Giải pháp hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt nam	99
3.3.	Điều kiện thực hiện các giải pháp hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt nam	134
	KẾT LUẬN	138
	DANH MỤC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU CỦA TÁC GIẢ	140
	TÀI LIỆU THAM KHẢO	141
	BẢNG BIỂU - PHỤ LỤC	147-171

DANH MỤC CHỮ VIẾT TẮT

Chữ viết tắt	Đầy đủ tiếng Việt	Đầy đủ tiếng Anh
AFTA	Khu vực mậu dịch tự do ASEAN	ASEAN Free Trade Area
BHXH	Bảo hiểm xã hội	
BHYT	Bảo hiểm y tế	
BVTV	Bảo vệ thực vật	
DN	Doanh nghiệp	
CPNVLTT	Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	
CPNCTT	Chi phí nhân công trực tiếp	
CNH-HĐH	Công nghiệp hoá - hiện đại hoá	
CPSXC	Chi phí sản xuất chung	
CPSX	Chi phí sản xuất	
CVP	Chi phí – Khối lượng – Lợi nhuận	Cost – Volume – Profit
IAS	Chuẩn mực kế toán quốc tế	International Accounting Standard
KTTC	Kế toán tài chính	
KTQT	Kế toán quản trị	
HTX	Hợp tác xã	
NVL	Nguyên vật liệu	
PX	Phân xưởng	
SPDD	Sản phẩm dở dang	
SP	Sản phẩm	

SXC	Sản xuất chung	
SX	Sản xuất	
SXKD	Sản xuất kinh doanh	
SXNN	Sản xuất nông nghiệp	
TK	Tài khoản	
TSCĐ	Tài sản cố định	
tr	Trang	
VAS	Chuẩn mực kế toán Việt Nam	Vietnamese Accounting Standard
XHCN	Xã hội chủ nghĩa	
WTO	Tổ chức thương mại thế giới	World Trade Organization

DANH MỤC BẢNG, SƠ ĐỒ, BIỂU ĐỒ

Bảng		Trang
Bảng 1.1	Phân tích điểm hoà vốn	48
Bảng 1.2	Báo cáo sản xuất theo phương pháp bình quân	147
Bảng 1.3	Báo cáo sản xuất theo phương pháp nhập trước xuất trước	148
Bảng 2.1	Phiếu xuất kho	83
Bảng 2.2	Bảng phân bổ vật liệu công cụ dụng cụ	149
Bảng 2.3	Sổ chi tiết chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	150
Bảng 2.4	Bảng phân bổ tiền lương và bảo hiểm xã hội	151
Bảng 2.5	Sổ chi tiết chi phí nhân công trực tiếp	153
Bảng 2.6	Bảng phân bổ khấu hao	154
Bảng 2.7	Sổ chi tiết chi phí sản xuất chung	155
Bảng 2.8	Sổ chi tiết tài khoản 154	156
Bảng 2.9	Bảng tổng hợp chi phí sản xuất	157
Bảng 2.10	Báo cáo giá thành sản xuất sản phẩm	158
Bảng 3.1	Phân loại chi phí theo cách ứng xử chi phí	105
Bảng 3.2	Mẫu phiếu xuất kho theo hạn mức	112
Bảng 3.3	Mẫu phiếu xuất kho	112
Bảng 3.4a	Thanh toán theo phương thức khoán sản phẩm	113
Bảng 3.4b	Phiếu theo dõi lao động đối với công nhân sản xuất trực tiếp	113
Bảng 3.5	Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	116
Bảng 3.6	Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	121
Bảng 3.7	Bảng tổng hợp kế hoạch chi phí sản xuất năm 2009	121
Bảng 3.8	Sổ định mức và dự toán chi phí sản xuất	127
Bảng 3.9	Sổ chi tiết chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	128
Bảng 3.10	Sổ chi tiết chi phí làm đất chuẩn bị sản xuất	128

Bảng 3.11	Sổ chi tiết chi phí nhân công trực tiếp	129
Bảng 3.12	Sổ chi tiết chi phí sản xuất chung	129
Bảng 3.13	Sổ chi tiết chi phí sản xuất kinh doanh dở dang	130
Bảng 3.14	Thẻ tính giá thành sản phẩm	131
Bảng 3.15	Báo cáo trách nhiệm của trung tâm chi phí	159
Bảng 3.16	Báo cáo trách nhiệm của trung tâm kinh doanh	159
Bảng 3.17	Báo cáo trách nhiệm của trung tâm đầu tư	160
Bảng 3.18	Báo cáo chi phí sản xuất	161
Bảng 3.19	Báo cáo chi phí sản xuất theo phương pháp bình quân	161
Bảng 3.20	Báo cáo chi phí sản xuất theo phương pháp nhập trước - xuất trước	162
Bảng 3.21	Báo cáo giá thành sản phẩm	164
Bảng 3.22	Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (dạng theo biến phí)	165

Sơ đồ

Sơ đồ 1.1	Giá thành sản xuất toàn bộ của sản phẩm	26
Sơ đồ 1.2	Giá thành sản xuất theo biến phí	27
Sơ đồ 1.3	Giá thành có phân bổ hợp lý chi phí cố định	28
Sơ đồ 1.4	Giá thành toàn bộ của sản phẩm tiêu thụ	29
Sơ đồ 1.5	Quá trình tập hợp chi phí theo công việc	37
Sơ đồ 1.6	Chi phí sản xuất được tập hợp theo từng phân xưởng	42
Sơ đồ 2.1	Tổ chức bộ máy quản lý trong doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam	64
Sơ đồ 2.2	Tổ chức bộ máy kế toán trong doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam	66
Sơ đồ 3.1	Tổ chức bộ máy kế toán quản trị tại các doanh nghiệp thuộc	100

ngành giống cây trồng Việt Nam

Sơ đồ 3.2	Kế toán xác định chi phí sản phẩm theo công việc	107
Sơ đồ 3.3	Kế toán xác định chi phí sản phẩm theo quá trình sản xuất	108

Đồ thị

Đồ thị 1.1	Biến phí tỷ lệ	19
Đồ thị 1.2	Biến phí tỷ lệ dạng so sánh	19
Đồ thị 1.3	Biến phí cấp bậc	20
Đồ thị 1.4	Định phí bắt buộc	21
Đồ thị 1.5	Định phí không bắt buộc	21
Đồ thị 1.6	Biểu diễn chi phí hỗn hợp theo phương pháp đồ thị phân tán	23

Biểu đồ

Biểu đồ 2.1	So sánh cơ cấu giá trị sản xuất nông nghiệp năm 1990 và 2005	60
-------------	--	----

MỞ ĐẦU

1. TÍNH CẤP THIẾT CỦA ĐỀ TÀI

Trong những năm gần đây, các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam đã có những bước phát triển mạnh mẽ, góp phần không nhỏ vào công cuộc phát triển kinh tế xã hội, đảm bảo an ninh lương thực quốc gia. Tuy nhiên, trong điều kiện Việt Nam chính thức trở thành thành viên thứ 150 (Tháng 11/2006) của tổ chức thương mại thế giới (WTO) đem lại rất nhiều cơ hội nhưng cũng nhiều thách thức cho các doanh nghiệp Việt Nam nói chung và các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng nói riêng. Các doanh nghiệp không còn được sự bảo hộ của Nhà nước về thuế, về trợ cấp, ưu đãi khác và cạnh tranh đang trở thành động lực thúc đẩy sự phát triển của nền kinh tế nói chung và doanh nghiệp nói riêng, điều đó đặt ra cho công tác quản lý kinh tế tài chính là một yêu cầu bức xúc. Hàng loạt chính sách chế độ quản lý kinh tế tài chính cần phải sửa đổi, bổ sung, thay thế cho phù hợp với nền kinh tế hội nhập kinh tế quốc tế. Trong điều kiện đó, tổ chức kế toán quản trị nói chung, tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm nói riêng một cách khoa học, hợp lý cho các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam có ý nghĩa về mặt thực tiễn.

Tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm là khâu quan trọng trong công tác quản lý kinh tế tài chính của doanh nghiệp. Trong điều kiện nền kinh tế thị trường và hội nhập kinh tế quốc tế để cạnh tranh và tạo lợi thế trong kinh doanh thì việc tính đúng, tính đủ và kịp thời các yếu tố đầu vào, giá thành sản phẩm có ý nghĩa to lớn trong việc định giá bán sản phẩm và xác định hiệu quả sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp ngành giống cây trồng.

Về mặt lý luận, tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm đã được thừa nhận ở Việt Nam. Tuy nhiên còn khá mới mẻ, mặt khác trong điều kiện nền kinh tế thị trường và hội nhập kinh tế quốc tế, tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất giá thành sản phẩm cần phải được bổ sung và hoàn thiện cho phù hợp với yêu cầu quản trị doanh nghiệp và thông lệ kế toán quốc tế.

Xuất phát từ vấn đề lý luận và thực tiễn, tác giả luận án chọn nghiên cứu đề tài: ***“Tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp***

thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam”.

Thông qua việc thực hiện đề tài, nghiên cứu sinh mong muốn đưa ra phương hướng và các giải pháp nhằm hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam.

2. TỔNG QUAN

Các vấn đề về kế toán quản trị nói chung, kế toán quản trị chi phí, giá thành nói riêng được các tác giả Việt Nam bắt đầu nghiên cứu từ đầu những năm 1990. Sau đây là tổng quan một số tài liệu chính như sau:

Tác giả Nguyễn Việt (năm 1995) đã nghiên cứu “Vấn đề hoàn thiện kế toán Việt Nam” trong luận án tác giả 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 là những đề xuất mang tính cơ bản nhất của hệ thống kế toán quản trị, trong bối cảnh kế toán quản trị bắt đầu được nghiên cứu tại Việt Nam. Tác giả Phạm Văn Dược (năm 1997) 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”. Trong công trình này, 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, 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. Đến đầu những năm 2000, đã có nhiều nghiên cứu về một số vấn đề cụ thể của kế toán quản trị, hoặc nghiên cứu kế toán quản trị áp dụng riêng cho các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ và doanh nghiệp sản xuất. Tác giả Phạm Quang (năm 2002) nghiên cứu về “phương hướng xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản trị và tổ chức vận dụng vào các doanh nghiệp Việt Nam”, tác giả Trần Văn Dung (năm 2002) nghiên cứu về “Tổ chức kế toán quản trị và giá thành trong doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam”, tác giả Lê Đức Toàn (năm 2002) nghiên cứu về “kế toán quản trị và phân tích chi phí sản xuất trong ngành sản xuất công nghiệp ở Việt Nam”, tác giả Giang Thị Xuyên (năm 2002) nghiên cứu về “tổ chức kế toán quản trị và phân tích kinh doanh trong doanh nghiệp Nhà nước”. Có một số công trình nghiên cứu ứng dụng

kế toán quản trị trong các ngành cụ thể, như tác giả Phạm Thị Kim Vân (năm 2002) nghiên cứu về “tổ chức kế toán quản trị chi phí và kết quả kinh doanh ở các doanh nghiệp kinh doanh du lịch”, tác giả Nguyễn Văn Bảo (năm 2002) với luận án “nghiên cứu hoàn thiện cơ chế quản lý tài chính và kế toán quản trị trong doanh nghiệp nhà nước về xây dựng”, tác giả Nguyễn Thị Hằng Nga (năm 2004) nghiên cứu “hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp dầu khí Việt Nam”, tác giả Dương Thị Mai Hà Trâm (năm 2004) nghiên cứu “xây dựng hệ thống kế toán quản trị trong các doanh nghiệp Dệt Việt Nam”, tác giả Nguyễn Thanh Quý (năm 2004) nghiên cứu “xây dựng hệ thống thông tin kinh tế phục vụ quản trị doanh nghiệp kinh doanh bưu chính viễn thông”, tác giả Phạm Thị Thuỷ (năm 2007) nghiên cứu “xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam”, tác giả Trần Văn Hợi (2007) nghiên cứu “tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp khai thác than”, tác giả Văn Thị Thái Thu (2008) nghiên cứu “Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí, doanh thu, kết quả kinh doanh trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn ở Việt Nam”, tác giả Huỳnh Lợi (2008) nghiên cứu “Xây dựng kế toán quản trị trong doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam”. Trong các công trình này, các tác giả đã hệ thống các nội dung cơ bản của hệ thống kế toán quản trị và đề xuất phương hướng ứng dụng kế toán quản trị vào các ngành cụ thể theo phạm vi nghiên cứu của các đề tài. Mặc dù vậy, tất cả các công trình nghiên cứu về kế toán quản trị đã công bố đều chưa nghiên cứu chuyên sâu về hệ thống kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm áp dụng cho các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam, trong khi ngành giống cây trồng là ngành đang rất cần những thông tin kế toán quản chi phí, giá thành sản phẩm và việc vận dụng từ những lý thuyết cơ bản vào thực tiễn hoạt động kinh doanh của ngành trong những hoàn cảnh kinh tế – pháp lý cụ thể không phải là đơn giản. Bên cạnh đó, các luận án đã công bố chưa đi sâu nghiên cứu về lịch sử hình thành và phát triển của kế toán quản trị trên góc độ mối quan hệ giữa nội dung của hệ thống kế toán quản trị với môi trường kinh doanh của các doanh nghiệp. Hơn nữa, mặc dù các luận án đã nghiên cứu về kinh nghiệm ứng dụng kế toán quản trị tại một số nước trên thế giới tuy nhiên chỉ ở mức độ khái

quát nhất về kế toán quản trị, chưa đi sâu nghiên cứu về việc vận dụng cụ thể từng phương pháp kế toán quản trị ở từng nền kinh tế và hệ thống quản lý với các mức độ phát triển khác nhau, để từ đó rút ra những bài học kinh nghiệm trong việc xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí cho phù hợp với điều kiện phát triển kinh tế và hệ thống quản lý của Việt Nam.

Chính vì vậy, các vấn đề mà luận án cần tập trung nghiên cứu là tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm áp dụng riêng cho các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam trên cơ sở nghiên cứu tổ chức kế toán quản trị chi phí của một số nước trên thế giới gắn liền với các bối cảnh kinh tế cụ thể, kinh nghiệm vận dụng các phương pháp kế toán quản trị chi phí, giá thành 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

Cùng với việc hệ thống hoá và phát triển lý luận chung về hệ thống kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm phục vụ có hiệu quả cho quản trị nội bộ doanh nghiệp, luận án sẽ phân tích đánh giá thực trạng hệ thống kế toán chi phí, giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam, từ đó đưa ra phương hướng, giải pháp để xây dựng, hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam theo hướng hệ thống kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm hiện đại để có thể cung cấp các thông tin hữu ích cho các nhà quản trị doanh nghiệp trong việc ra các quyết định kinh doanh.

3.2. Phạm vi nghiên cứu

Trong nền kinh tế thị trường, các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam hiện nay ngoài việc tiến hành các hoạt động sản xuất và tiêu thụ sản phẩm (cây giống, hạt giống, con giống, vật nuôi...) của doanh nghiệp mình mà còn tiến hành kinh doanh sản phẩm, hàng hoá của các doanh nghiệp trong và ngoài nước khác. Tuy nhiên luận án không đề cập đến các hoạt động kinh doanh đó mà chỉ tập trung nghiên cứu và tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm

cho các hoạt động sản xuất sản phẩm chủ yếu (hạt giống) của chính bản thân các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam.

Luận án sẽ nghiên cứu tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm phù hợp, linh hoạt cho các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng quy mô lớn và quy mô nhỏ và vừa thuộc các tỉnh miền bắc và miền trung Việt nam. Tác giả đã lựa chọn nghiên cứu khảo sát trực tiếp tại ba doanh nghiệp điển hình đại diện cho ba khu vực sản xuất cây giống và quy mô doanh nghiệp. (Công ty cổ phần giống cây trồng Trung ương đóng tại địa bàn Hà Nội đại diện cho doanh nghiệp quy mô lớn và khu vực sản xuất giống cây rau, củ, quả ngắn ngày; Công ty cổ phần giống cây trồng Thái Bình đóng tại địa bàn Thái Bình đại diện cho doanh nghiệp quy mô lớn và khu vực sản xuất giống lúa; Công ty cổ phần giống cây trồng Nghệ An đóng tại địa bàn Nghệ An đại diện cho doanh nghiệp quy mô nhỏ và khu vực sản xuất giống cây dài ngày, cây lâm nghiệp)

4. ĐỐI TƯỢNG VÀ PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

4.1. Đối tượng nghiên cứu

Để đạt được mục tiêu nghiên cứu, luận án cần phải nghiên cứu các vấn đề sau:

- Cơ sở lý luận về tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm
- Thực tiễn vận dụng tổ chức kế toán quản trị chi phí ở một số quốc gia trên thế giới và khả năng vận dụng kinh nghiệm vào Việt Nam.
- Thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam.
- Tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm phù hợp và vận dụng có hiệu quả trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam.

4.2. Phương pháp nghiên cứu

Phương pháp được sử dụng xuyên suốt trong luận án là phương pháp luận duy vật biện chứng của chủ nghĩa duy vật lịch sử. Luận án trình bày, phân tích, đánh giá các vấn đề trong mối quan hệ giữa các sự vật hiện tượng và tính lịch sử của chúng. Một số phương pháp cụ thể được sử dụng trong khi thực hiện luận án,

bao gồm:

Thu thập nghiên cứu các tài liệu thứ cấp như sách, niên giám thống kê, tạp chí, báo cáo của ngành, doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng, các website của các doanh nghiệp, của các Bộ ngành có liên quan.

Phương pháp tham khảo ý kiến của các chuyên gia, các nhà quản lý trong lĩnh vực kế toán quản trị thuộc các cơ quan quản lý nhà nước và các doanh nghiệp ngành giống cây trồng.

Phương pháp phân tích, tổng hợp, phân loại để hệ thống hoá khái quát các vấn đề lý luận về tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm.

Phương pháp điều tra thống kê để nghiên cứu hệ thống kế toán chi phí giá thành trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam. Tác giả đã tiến hành khảo sát trực tiếp một số doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam, bao gồm công ty cổ phần giống cây trồng Trung Ương, công ty cổ phần giống cây trồng Thái Bình, công ty cổ phần giống cây trồng Nghệ An. Bên cạnh đó trong năm 2007, tác giả đã gửi phiếu điều tra tới 40 doanh nghiệp thuộc hiệp hội thương mại giống cây trồng Việt Nam và đã nhận được 19 phiếu trả lời, đạt 47,5% (phụ lục 1, 2, 3). Tác giả cũng sử dụng kết quả điều tra tại một số nước trong khu vực và thế giới, để từ đó đề xuất phương hướng, giải pháp tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm cho các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam.

5. ĐÓNG GÓP CỦA LUẬN ÁN

Những đóng góp mới về mặt học thuật, lý luận

Luận án nghiên cứu khả năng áp dụng triết lý quản trị chi phí dựa trên hoạt động (Activity based costing- ABC) và kế toán mục tiêu của những nước phát triển như Mỹ, Pháp đó là một trong những phương pháp quản trị chi phí và tính giá thành hiện đại đã được sử dụng rộng rãi trên thế giới, nhưng hầu như chưa áp dụng tại Việt Nam, để xây dựng hệ thống thông tin kế toán quản chi phí và tính giá thành sản phẩm hữu ích phục vụ cho quản trị doanh nghiệp.

Kết quả nghiên cứu cho thấy tổ chức kế toán quản trị và tính giá thành sản phẩm hiện đại kết hợp với hệ thống kế toán quản trị chi phí và tính giá thành truyền thống đã sử dụng trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam có

tác dụng nâng cao khả năng xử lý và cung cấp thông tin trong việc ra quyết định ngắn hạn và dài hạn của doanh nghiệp. Mô hình kết hợp này có thể sử dụng để tăng cường quản trị doanh nghiệp trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam trong thời gian tới.

Những phát hiện, đề xuất mới rút ra được từ kết quả nghiên cứu, khảo sát của luận án

Từ kết quả nghiên cứu và khảo sát, luận án đưa ra một số đề xuất tổ chức kế toán quản trị chi phí và tính giá thành sản phẩm nhằm tăng cường quản trị doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam, bao gồm:

- Vận dụng các phương pháp hiện đại để tách chi phí hỗn hợp thành biến phí và định phí nhằm tăng cường kiểm soát chi phí, hạ giá thành sản phẩm.

- Thiết lập hệ thống báo cáo kế toán quản trị mới phù hợp với đặc điểm kinh doanh của các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam, bổ sung cho hệ thống báo cáo kế toán tài chính hiện nay những chỉ tiêu quan trọng nhằm đánh giá chính xác hiệu quả sử dụng vốn đầu tư.

- Tổ chức mô hình kế toán quản trị chi phí và tính giá thành sản phẩm theo kiểu kết hợp ba bộ phận (bộ phận dự toán, bộ phận phân tích, bộ phận tư vấn và ra quyết định) nhằm tăng quyền tự chủ và trách nhiệm cao của từng bộ phận và cấp quản trị trong môi trường cạnh tranh toàn cầu hiện nay.

6. NỘI DUNG VÀ BỐ CỤC CỦA LUẬN ÁN

Ngoài phần mở đầu và kết luận, luận án được chia thành ba chương:

Chương 1: Cơ sở lý luận về tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp

Chương 2: Thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam

Chương 3: Nguyên tắc và giải pháp tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam

CHƯƠNG 1

CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ, GIÁ THÀNH SẢN PHẨM TRONG DOANH NGHIỆP

1.1. KHÁI NIỆM, NGUYÊN TẮC VÀ NHIỆM VỤ TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ GIÁ THÀNH SẢN PHẨM

Kế toán quản trị, về bản chất là một bộ phận cấu thành không thể tách rời của hệ thống kế toán, vì đều làm nhiệm vụ tổ chức hệ thống thông tin kinh tế trong doanh nghiệp. Tổ chức kế toán quản trị là một trong hai nhánh chính của tổ chức kế toán trong doanh nghiệp nhưng nó khác với kế toán tài chính ở chỗ không mang tính pháp lệnh, chính vì vậy tùy thuộc vào từng điều kiện cụ thể của từng doanh nghiệp (quy mô và phạm vi hoạt động, môi trường sản xuất kinh doanh, thể chế quản lý kinh tế tài chính, đặc điểm sản xuất kinh doanh, trình độ quản lý, năng lực và trình độ của đội ngũ kế toán hiện có, tình hình trang bị và ứng dụng trang thiết bị kỹ thuật tính toán trong doanh nghiệp...) sẽ có cách tổ chức kế toán quản trị nói chung và tổ chức kế toán quản trị chi phí giá thành sản phẩm nói riêng sao cho phù hợp với doanh nghiệp mình.

Tổ chức kế toán quản trị chi phí giá thành sản phẩm là một trong những nội dung cơ bản và quan trọng của tổ chức kế toán quản trị doanh nghiệp, việc thực hiện tổ chức kế toán quản trị chi phí giá thành sản phẩm phải giải quyết được những yêu cầu đặt ra về cung cấp thông tin kế toán, đó là: thông tin được cung cấp phải phù hợp, đồng bộ, kịp thời, linh hoạt, rõ ràng, khách quan, hiệu quả về chi phí và giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp cho các đối tượng sử dụng thông tin. Thông qua việc vận dụng mô hình tổ chức bộ máy kế toán quản trị, tổ chức trang bị phương tiện, trang thiết bị để thu thập, xử lý thông tin, tổ chức vận dụng các phương pháp chung của kế toán, phương pháp kỹ thuật nghiệp vụ cơ bản trong kế toán quản trị và tổ chức cung cấp thông tin kế toán phục vụ cho các chức năng quản trị doanh nghiệp. Vì vậy có thể hiểu: *Tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp là hoạt động chủ quan của doanh nghiệp trong việc sắp xếp, bố trí nhân sự và vận dụng các phương pháp chung, phương pháp kỹ thuật*

đặc trưng của kế toán quản trị nhằm thu thập xử lý và cung cấp thông tin về chi phí, giá thành sản phẩm cho các nhà quản trị doanh nghiệp nhằm giúp cho việc thực hiện các chức năng quản trị.

Tổ chức kế toán quản trị chi phí giá thành sản phẩm là công việc nội bộ của doanh nghiệp. Song để kế toán quản trị thực hiện được đầy đủ chức năng, nhiệm vụ và phát huy hết vai trò của nó trong quản trị doanh nghiệp thì việc tổ chức kế toán quản trị chi phí giá thành sản phẩm phải tuân thủ các nguyên tắc sau đây:

Thứ nhất, Phải phù hợp với đặc điểm về tổ chức quản lý, mức độ phân cấp quản lý kinh tế tài chính, quy trình công nghệ và loại hình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

Thứ hai, Phải căn cứ vào đặc điểm và yêu cầu của nền kinh tế thị trường đối với từng doanh nghiệp để xác định những nội dung kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm phù hợp với từng loại hình doanh nghiệp.

Thứ ba, Phải đảm bảo cung cấp thông tin một cách nhanh chóng, kịp thời, phù hợp, đồng bộ, linh hoạt với yêu cầu ra quyết định kinh doanh của từng cấp quản trị trong nội bộ doanh nghiệp, cũng như việc điều chỉnh kịp thời những biện pháp quản lý và kiểm soát hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

Thứ tư, Phải đảm bảo phù hợp với yêu cầu trình độ quản lý của từng doanh nghiệp. Đồng thời phải tính đến xu hướng phát triển của công tác quản lý và trình độ quản lý của từng doanh nghiệp.

Thứ năm, Phải tuân thủ nguyên tắc tiết kiệm và hiệu quả. Tiết kiệm và hiệu quả là nguyên tắc của tổ chức kế toán nói chung và tổ chức kế toán quản trị chi phí giá thành sản phẩm nói riêng. Thực hiện nguyên tắc này phải đảm bảo tổ chức kế toán quản trị chi phí giá thành sản phẩm một cách khoa học và hợp lý, thực hiện tốt nhất các chức năng, nhiệm vụ của kế toán quản trị với chi phí hạch toán tiết kiệm nhất.

Thứ sáu, Phải có sự kết hợp hài hoà với hệ thống kế toán tài chính doanh nghiệp, tránh sự trùng lặp giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính.

Mục tiêu cơ bản của kế toán quản trị chi phí giá thành là cung cấp những

thông tin về chi phí, giá thành của đơn vị cho những người ra quyết định quản lý, trong việc lập kế hoạch và giám sát các hoạt động đó. Để đạt được mục tiêu này, tổ chức kế toán quản trị chi phí giá thành phải thực hiện tốt các nhiệm vụ sau:

Một là, tổ chức hợp lý bộ máy kế toán quản trị ở đơn vị để thực hiện được toàn bộ công việc kế toán của đơn vị với sự phân công, phân nhiệm rõ ràng cho từng bộ phận, từng người trong bộ máy kế toán.

Hai là, tổ chức thu thập, xử lý thông tin, số liệu kế toán theo phạm vi, nội dung kế toán quản trị của đơn vị xác định theo từng thời kỳ.

Ba là, tổ chức kiểm tra, giám sát các định mức, tiêu chuẩn, dự toán.

Bốn là, tổ chức cung cấp thông tin theo yêu cầu quản trị nội bộ của đơn vị bằng báo cáo kế toán quản trị.

Năm là, tổ chức phân tích thông tin phục vụ cho yêu cầu lập kế hoạch và ra quyết định của Ban lãnh đạo doanh nghiệp.

1.2. NỘI DUNG VỀ TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ, GIÁ THÀNH SẢN PHẨM TRONG DOANH NGHIỆP

1.2.1. Tổ chức kế toán quản trị chi phí giá thành sản phẩm theo chức năng của thông tin kế toán

Nếu xét dưới góc độ chức năng, nội dung tổ chức kế toán quản trị chi phí giá thành sản phẩm bao gồm:

Tổ chức thu nhận thông tin:

Tổ chức thu nhận thông tin là công việc khởi đầu của toàn bộ quy trình kế toán quản trị chi phí, có ý nghĩa hết sức quan trọng đối với việc ra quyết định của các nhà quản trị doanh nghiệp. Thông tin phục vụ cho việc ra quyết định sản xuất kinh doanh của các nhà quản trị doanh nghiệp không chỉ là thông tin quá khứ mà còn bao gồm cả thông tin dự đoán trong tương lai, vì vậy việc thu nhận thông tin của kế toán quản trị bao gồm hai bộ phận:

Một là, thu nhận thông tin thực hiện quá khứ: bộ phận này thực chất là được thực hiện thông qua kế toán chi tiết, chi tiết hoá các chỉ tiêu của kế toán tài chính. Vì vậy, khi thực hiện nội dung này đòi hỏi phải tuân thủ những nguyên tắc, chuẩn

mục cơ bản của kế toán.

Hai là, thu nhận thông tin tương lai: kế toán quản trị thu nhận và cung cấp thông tin tương lai bằng cách xây dựng kế hoạch chi phí, giá thành đồng thời xây dựng hệ thống định mức chi phí, dự toán chi phí sản xuất kinh doanh, giúp cho khả năng dự đoán tương lai và khả năng điều hành sản xuất kinh doanh có hiệu quả cao cho các nhà quản trị.

Trên cơ sở hệ thống thông tin quá khứ và hệ thống thông tin dự đoán tương lai, kế toán quản trị phân loại, lựa chọn, tổng hợp, cung cấp thông tin phù hợp cho việc ra quyết định kịp thời của các nhà quản trị doanh nghiệp trong việc chỉ đạo hoạt động sản xuất kinh doanh một cách hiệu quả nhất.

Tổ chức phân tích thông tin:

Với nguồn số liệu thông tin về quá khứ, thông tin dự đoán tương lai, kế toán quản trị không chỉ dừng lại ở việc cung cấp các thông tin đó cho các nhà quản trị mà còn phải thực hiện việc phân loại, phân tích, đánh giá, nêu được các ý kiến đề xuất, tư vấn cho các nhà quản trị trong việc ra quyết định. Đây là công đoạn quan trọng nhất của hệ thống thông tin, nó sẽ quyết định đến chất lượng đầu ra của một hệ thống. Nếu thông tin được xử lý tốt, thì các thông tin đầu ra sẽ là những thông tin hữu ích là cơ sở quan trọng giúp cho các nhà quản trị doanh nghiệp có được những quyết định đúng đắn, phù hợp. Ngược lại, nếu thông tin không được xử lý chính xác thì thông tin đầu ra không những không giúp ích cho các nhà quản trị doanh nghiệp đưa ra các quyết định đúng đắn, phù hợp mà có thể dẫn đến các quyết định đưa ra không phù hợp, sai lầm gây hậu quả nghiêm trọng.

Tổ chức phân tích thông tin quá khứ: căn cứ vào thông tin quá khứ đã thu thập được, kế toán tiến hành so sánh, phân tích tình hình thực hiện kế hoạch, thực hiện dự toán chi phí sản xuất kinh doanh. Thông qua đó có thể xác định được từng nhân tố ảnh hưởng, từ đó nhà quản trị đưa ra các giải pháp khắc phục những tồn tại, khai thác khả năng tiềm tàng để sử dụng các nguồn lực của doanh nghiệp có hiệu quả hơn.

Tổ chức phân tích thông tin tương lai: kế toán quản trị đặc biệt quan tâm tới

việc phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận, phân tích điểm hoà vốn để tư vấn cho các nhà quản trị doanh nghiệp trong việc ra quyết định ngắn hạn như quyết định tiếp tục hay ngừng sản xuất một bộ phận nào đó, tự sản xuất hay mua ngoài..

Cung cấp thông tin kế toán cho nhà quản trị doanh nghiệp:

Việc ra quyết định để chỉ đạo sản xuất kinh doanh thuộc quyền của các nhà quản trị doanh nghiệp. Tuy nhiên, họ cần phải tham khảo các ý kiến khác nhau đã được trình bày trong báo cáo kế toán quản trị và các tờ trình về phương án kinh doanh của các bộ phận quản lý, tư vấn trong doanh nghiệp. Vì vậy việc lựa chọn phương án đúng hay không đúng phụ thuộc nhiều vào quá trình thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin kế toán của kế toán quản trị cùng với việc nhận thức, dự đoán, tư duy chiến lược của các nhà quản trị doanh nghiệp.

1.2.2. Tổ chức kế toán quản trị chi phí giá thành sản phẩm theo chu trình của thông tin kế toán

Nếu xét theo chu trình của thông tin kế toán thì nội dung tổ chức kế toán quản trị chi phí gồm các nội dung sau:

Tổ chức chứng từ kế toán chi phí:

Ngoài việc sử dụng những thông tin về những nghiệp vụ kinh tế phát sinh đã hoàn thành và phản ánh trên chứng từ kế toán mang tính bắt buộc, có tính pháp lý cao để thực hiện việc thu nhận thông tin quá khứ, kế toán quản trị chi phí cần phải sử dụng rộng rãi các chứng từ nội bộ mang tính hướng dẫn. Doanh nghiệp cần cụ thể hoá hệ thống chứng từ hướng dẫn, chọn lọc, bổ sung, mã hoá chi phí, sửa đổi các chỉ tiêu trên chứng từ cho phù hợp với nội dung kế toán quản trị, thiết kế một số chứng từ kế toán cần thiết để phản ánh các nội dung thông tin thích hợp theo yêu cầu của quản trị doanh nghiệp, phục vụ cho việc thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin cho việc đánh giá tình hình thực hiện định mức, kế hoạch và dự toán cũng như phục vụ cho việc lập định mức, kế hoạch và dự toán mới.

Tổ chức hệ thống tài khoản chi phí:

Để có được số liệu một cách chi tiết, tỉ mỉ phục vụ cho quản trị doanh

nghiệp, kế toán quản trị dựa trên cơ sở hệ thống tài khoản riêng (mở các tài khoản chi tiết cấp 2, cấp 3, cấp 4... để chi tiết hoá các tài khoản của kế toán tài chính nếu sử dụng chung hệ thống tài khoản) để tổ chức phản ánh ghi chép hạch toán chi phí sản xuất, tính toán giá phí, giá thành để thu thập các thông tin cần thiết cho việc kiểm tra, kiểm soát chi phí phục vụ cho việc phân tích dự báo và cho việc ra các quyết định kinh doanh.

Tổ chức hệ thống sổ kế toán:

Hệ thống sổ kế toán, đặc biệt là các sổ chi tiết cần thiết kế mẫu sổ với số lượng, chủng loại, các chỉ tiêu cần phản ánh phù hợp theo yêu cầu quản trị và trình độ trang thiết bị công nghệ xử lý thông tin tại doanh nghiệp, các sổ kế toán cần phản ánh theo nhiều chỉ tiêu phù hợp với các yêu cầu quản lý khác nhau để có thông tin hữu ích sử dụng trên báo cáo kế toán quản trị đặc thù để có thể tổng hợp theo nhiều yêu cầu khác nhau. Chẳng hạn các sổ kế toán phản ánh chi phí sản xuất kinh doanh vừa đảm bảo cung cấp thông tin về chi phí theo công dụng hay theo mối quan hệ chi phí với khối lượng hoạt động... đồng thời phục vụ cho việc lập báo cáo kiểm soát, đánh giá từng bộ phận.

Tổ chức hệ thống báo cáo:

Trên cơ sở thông tin đã tập hợp trong nội bộ doanh nghiệp, thiết lập hệ thống báo cáo kế toán quản trị để phục vụ cho các nhà quản trị doanh nghiệp như: báo cáo chi phí theo trung tâm trách nhiệm; báo cáo chi phí theo công đoạn; dự toán sản xuất; dự toán chi phí và cung ứng nguyên liệu, vật liệu trực tiếp... Như vậy ngoài các chỉ tiêu về tiền tệ, báo cáo kế toán quản trị còn sử dụng rộng rãi các thước đo về hiện vật, thời gian lao động. Đồng thời ngoài tổng hợp cân đối số liệu từ các sổ sách kế toán, kế toán quản trị còn sử dụng kỹ thuật thống kê, phương pháp toán... để phân tích các chỉ tiêu thực hiện mục tiêu quản trị doanh nghiệp, giúp cho các nhà quản trị doanh nghiệp ra quyết định đúng đắn, hiệu quả hơn.

1.2.3. Tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm theo nội dung công việc

1.2.3.1. Chi phí, phân loại chi phí

Quá trình sản xuất kinh doanh là quá trình mà doanh nghiệp phải thường xuyên đầu tư các loại chi phí khác nhau để đạt được mục đích là tạo ra khối lượng sản phẩm, lao vụ hoặc khối lượng công việc phù hợp với nhiệm vụ sản xuất đã xác định và thực hiện. Thực chất hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp là sự vận động, kết hợp, tiêu dùng và chuyển đổi các yếu tố tư liệu lao động, đối tượng lao động và sức lao động để tạo ra kết quả cuối cùng của hoạt động sản xuất. Quá trình vận động của chu kỳ sản xuất kinh doanh có thể khái quát thành ba giai đoạn:

$$T - H \dots\dots\dots SX \dots\dots\dots H' - T' \text{ [3, tr. 55]}$$

Giai đoạn (T - H) chuẩn bị các yếu tố sản xuất, đây là giai đoạn mua sắm, dự trữ các yếu tố tư liệu lao động, đối tượng lao động và sức lao động.

Giai đoạn (H...SX...H') vận động, biến đổi các yếu tố đầu vào để trở thành các sản phẩm, lao dịch vụ theo các mục tiêu đã định.

Giai đoạn (H' - T') thực hiện giá trị và giá trị sử dụng của sản phẩm, lao dịch vụ thông qua quá trình trao đổi.

Quá trình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp được thực hiện liên tục và lặp đi lặp lại không ngừng và điểm khởi đầu của mỗi quá trình sản xuất đều phải có vốn đó là vật tư, lao động, tiền vốn và kết thúc mỗi quá trình sản xuất kinh doanh cũng là vốn đó là tiền, các khoản phải thu, tài sản khác.

Như vậy, chi phí hoạt động của doanh nghiệp phát sinh trong tất cả các giai đoạn của quá trình sản xuất, tuy nhiên chỉ các chi phí phát sinh trong giai đoạn biến đổi các yếu tố đầu vào để trở thành các sản phẩm, lao dịch vụ mới được gọi là chi phí sản xuất:

Chi phí sản xuất được định nghĩa theo nhiều phương diện khác nhau. Chi phí có thể nhìn nhận một cách trừu tượng chính là biểu hiện bằng tiền những hao phí lao động sống và lao động quá khứ phát sinh trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh; hoặc là những phí tổn chứng minh bằng những chứng cứ nhất định phát sinh trong quá trình sản xuất kinh doanh; hoặc là những phí tổn ước tính thực hiện các phương án sản xuất kinh doanh.

Theo quan điểm kế toán tài chính thì chi phí được định nghĩa như sau: “*Chi phí sản xuất là biểu hiện bằng tiền toàn bộ hao phí về lao động sống, lao động vật hoá mà doanh nghiệp đã bỏ ra trong quá trình sản xuất kinh doanh trong một thời kỳ nhất định*” [16, tr.287]. Theo quan điểm này, chi phí phải được ghi nhận theo nguyên tắc phù hợp giữa chi phí với thu nhập, chi được xác định trên bình diện chung là toàn doanh nghiệp và gắn với kỳ hạch toán. Còn theo quan điểm kế toán quản trị thì chi phí được hiểu như sau: “Chi phí có thể là dòng phí tồn thực tế gắn liền với hoạt động hàng ngày khi tổ chức thực hiện, kiểm tra, ra quyết định, chi phí có thể là dòng phí tồn ước tính để thực hiện dự án, những lợi ích mất đi do lựa chọn phương án, hy sinh cơ hội kinh doanh” [47, tr.17]. Như vậy khi nhận thức chi phí trong kế toán quản trị chúng ta cần chú ý đến sự lựa chọn, so sánh theo mục đích công dụng, môi trường kinh doanh hơn là chú trọng vào chứng cứ - chứng từ.

Một trong những thông tin quan trọng đối với các nhà quản lý doanh nghiệp là thông tin về chi phí, vì mỗi khi chi phí tăng thêm sẽ có ảnh hưởng trực tiếp tới lợi nhuận. Do đó các nhà quản lý cần phải kiểm soát chặt chẽ chi phí của doanh nghiệp. Để quản lý được chi phí, cần thiết phải làm rõ các cách phân loại chi phí khác nhau trong kế toán quản trị, vì mỗi cách phân loại chi phí đều cung cấp những thông tin dưới nhiều góc độ để các nhà quản trị ra các quyết định thích hợp.

Phân loại chi phí là sự phân chia chi phí thành các loại khác nhau theo một tiêu thức nhất định nào đó, với mục đích nhằm cung cấp các thông tin chi tiết, cụ thể kịp thời phục vụ theo yêu cầu quản trị và các quyết định kinh tế phù hợp. Tuy theo mục đích yêu cầu trong từng loại hình doanh nghiệp, từng thời kỳ, từng yêu cầu quản trị khác nhau mà chi phí được phân loại theo các tiêu thức khác nhau. Luận án sẽ trình bày một số tiêu thức phân loại chi phí như sau;

Một là, phân loại chi phí theo tính chất kinh tế, nội dung kinh tế ban đầu của chi phí

Đặc điểm của cách phân loại này là căn cứ vào tính chất, nội dung kinh tế của chi phí để tập hợp, sắp xếp những chi phí có cùng tính chất, nội dung vào một yếu tố chi phí mà không phân biệt chi phí đó phát sinh ở đâu và nơi chịu chi phí.

Theo cách phân loại này, toàn bộ chi phí của doanh nghiệp được chia thành năm yếu tố:

Yếu tố chi phí nguyên liệu, vật liệu: bao gồm toàn bộ giá trị nguyên vật liệu chính, vật liệu phụ, phụ tùng thay thế, công cụ dụng cụ sử dụng vào sản xuất kinh doanh (loại trừ giá trị vật liệu dùng không hết nhập lại kho và phế liệu thu hồi).

Yếu tố chi phí nhân công: các khoản tiền lương chính, lương phụ, phụ cấp theo lương phải trả cho người lao động và các khoản trích theo lương như kinh phí công đoàn, bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế của người lao động.

Yếu tố chi phí khấu hao tài sản cố định: yếu tố này bao gồm khấu hao của tất cả tài sản cố định dùng vào hoạt động sản xuất kinh doanh trong kỳ.

Yếu tố chi phí dịch vụ mua ngoài: yếu tố này bao gồm giá dịch vụ mua từ bên ngoài cung cấp cho hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp như chi phí điện nước, bảo hiểm tài sản, thuê nhà, đất canh tác, phương tiện....

Yếu tố chi phí khác bằng tiền: yếu tố này bao gồm tất cả các chi phí khác bằng tiền chưa phản ánh ở các yếu tố khác dùng vào hoạt động sản xuất kinh doanh trong kỳ.

Phân loại theo tiêu thức này có tác dụng cho biết những chi phí nào đã dùng vào quá trình sản xuất sản phẩm và tỷ trọng của từng loại đó trong tổng chi phí. Điều này có ý nghĩa vô cùng quan trọng trong việc xây dựng định mức, lập dự toán và kiểm tra dự toán trong quá trình sản xuất. Ngoài ra còn là tài liệu quan trọng dùng làm căn cứ để xác định định mức tiêu hao vật chất và tính thu nhập quốc dân theo từng ngành và là căn cứ để lập báo cáo chi phí sản xuất theo yếu tố.

Hai là, phân loại chi phí theo chức năng hoạt động

Đặc điểm của cách phân loại này là căn cứ vào chức năng hoạt động của chi phí, mục đích sử dụng của chi phí, nơi phát sinh và chịu chi phí để sắp xếp những chi phí có cùng công dụng vào một khoản mục. Theo cách phân loại này toàn bộ chi phí của doanh nghiệp được chia thành hai loại:

Chi phí sản xuất: là toàn bộ chi phí có liên quan đến việc chế tạo sản phẩm hoặc cung cấp lao vụ, dịch vụ phục vụ quá trình sản xuất trong một kỳ nhất định.

Chi phí sản xuất gồm ba khoản mục chi phí: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung.

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: là toàn bộ chi phí về nguyên vật liệu chính, vật liệu phụ, phụ tùng thay thế (kể cả bán thành phẩm) dùng trực tiếp để sản xuất sản phẩm.

Chi phí nhân công trực tiếp: là các chi phí về tiền lương, tiền công phải trả, các khoản bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn trích theo tiền lương, tiền công của công nhân trực tiếp sản xuất.

Chi phí sản xuất chung: là các chi phí có liên quan đến việc tổ chức sản xuất và quản lý sản xuất trong phạm vi đội sản xuất, trại, bộ phận bao gồm: chi phí nhân viên, chi phí vật liệu, chi phí dụng cụ sản xuất, chi phí khấu hao, chi phí dịch vụ mua ngoài, chi phí bằng tiền khác.

Như vậy, chi phí sản xuất là toàn bộ chi phí cần thiết để chế tạo sản phẩm hoặc cung cấp lao vụ, thực hiện dịch vụ. Những loại chi phí khác không gắn liền với việc sản xuất sản phẩm hay cung cấp lao vụ dịch vụ thì không được xếp vào chi phí sản xuất.

Chi phí ngoài sản xuất: để tổ chức và thực hiện việc tiêu thụ sản phẩm, doanh nghiệp còn phải thực hiện một số khoản chi phí ở ngoài khâu sản xuất được gọi là chi phí ngoài sản xuất. Chi phí ngoài sản xuất bao gồm: chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.

Chi phí bán hàng: bao gồm toàn bộ chi phí cần thiết để đẩy mạnh quá trình lưu thông hàng hoá và để đảm bảo việc đưa hàng hoá đến tay người mua hàng. Chẳng hạn như chi phí tiếp thị, chi phí khuyến mại, chi phí quảng cáo, chi phí đóng gói sản phẩm tiêu thụ, chi phí vận chuyển bốc dỡ, lương nhân viên bán hàng, tiền hoa hồng bán hàng...

Chi phí quản lý doanh nghiệp: bao gồm những khoản chi phí liên quan tới việc tổ chức hành chính và các hoạt động văn phòng làm việc của doanh nghiệp như lương cán bộ quản lý, nhân viên văn phòng, chi phí văn phòng phẩm... Các khoản chi phí này không thể xếp vào chi phí sản xuất hay bán hàng được.

Phân loại chi phí theo cách này có tác dụng phục vụ cho công tác tính giá thành sản phẩm, phân tích tình hình thực hiện kế hoạch giá thành, hạ giá thành sản phẩm, dịch vụ. Ngoài ra còn làm tài liệu tham khảo để lập định mức chi phí sản xuất và lập kế hoạch giá thành sản phẩm kỳ sau.

Ba là, phân loại chi phí theo đầu vào của quá trình sản xuất, kinh doanh

Theo cách phân loại này toàn bộ chi phí của doanh nghiệp được chia thành: chi phí ban đầu và chi phí luân chuyển nội bộ.

Chi phí ban đầu: Là các chi phí thuộc các yếu tố sản xuất kinh doanh mà doanh nghiệp phải chuẩn bị từ trước khi tiến hành sản xuất kinh doanh. Các chi phí ban đầu được chia thành các yếu tố chi phí, không phân biệt chúng phát sinh ở đâu, địa điểm nào phải gánh chịu chi phí này. Các yếu tố chi phí ban đầu là: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp; chi phí nhân công trực tiếp; chi phí khấu hao tài sản cố định; chi phí dịch vụ mua ngoài; chi phí bằng tiền khác.

Chi phí luân chuyển nội bộ: Là các chi phí phát sinh trong quá trình phân công và hợp tác lao động giữa các bộ phận, đơn vị trong nội bộ doanh nghiệp.

Bốn là, phân loại chi phí theo mối quan hệ chi phí với khoản mục trên báo cáo tài chính

Theo cách phân loại này chi phí của doanh nghiệp được chia thành chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ.

Chi phí sản phẩm: Là các khoản chi phí gắn liền với quá trình sản xuất sản phẩm, bao gồm: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp; chi phí nhân công trực tiếp; chi phí sản xuất chung. Khi mà sản phẩm chưa được bán ra, chi phí sản phẩm sẽ nằm trong giá trị hàng tồn kho trên bảng cân đối kế toán. Khi sản phẩm được tiêu thụ, chi phí sản phẩm sẽ trở thành “giá vốn hàng bán” trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

Chi phí thời kỳ: Là các chi phí để hoạt động kinh doanh trong kỳ, không tạo ra giá trị hàng tồn kho mà ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh của kỳ mà chúng phát sinh. Chi phí thời kỳ bao gồm: Chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp.

Năm là, phân loại chi phí theo mối quan hệ chi phí và khả năng quy nạp chi phí vào các đối tượng kế toán chi phí

Theo cách phân loại này chi phí của doanh nghiệp được chia thành chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp.

Chi phí trực tiếp: Là những chi phí chỉ liên quan trực tiếp đến sản xuất một loại sản phẩm, công việc, lao vụ hoặc một hoạt động, một địa điểm nhất định và hoàn toàn có thể hạch toán, quy nạp trực tiếp cho một sản phẩm, công việc, lao vụ nhất định nào đó.

Chi phí gián tiếp: Là các chi phí có liên quan đến nhiều đối tượng kế toán chi phí khác nhau nên phải tập hợp phân bổ cho từng đối tượng theo các phương pháp phân bổ gián tiếp và các tiêu thức phân bổ phù hợp.

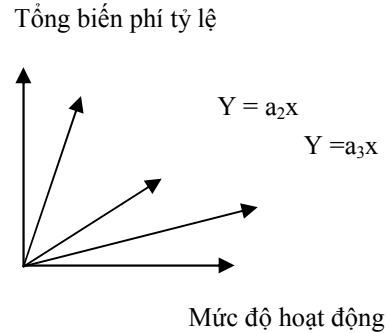
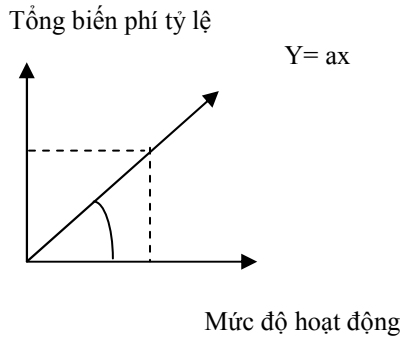
Cách phân loại này giúp cho việc thực hiện kỹ thuật hạch toán, khi chi phí phát sinh đòi hỏi phải áp dụng phương pháp phân bổ, lựa chọn tiêu thức phân bổ hợp lý để cung cấp thông tin đáng tin cậy về chi phí cho từng đối tượng. Ngoài ra, còn cho biết tính chất của chi phí trực tiếp, chi phí gián tiếp phục vụ cho các nhà quản lý ra các quyết định ngắn hạn.

Sáu là, phân loại chi phí theo mối quan hệ của chi phí với khối lượng hoạt động.

Chi phí biến đổi (biến phí): Là những mục chi phí thay đổi tỷ lệ với mức độ hoạt động của đơn vị. Mức độ hoạt động của đơn vị có thể là số lượng sản phẩm sản xuất ra, số lượng sản phẩm tiêu thụ, số giờ máy chạy. Về phương diện lý thuyết, biến phí có hai dạng như sau (một số học giả đưa ra 3 trường hợp tương ứng sẽ có 3 loại biến phí):

Biến phí tỷ lệ (còn có thể gọi là biến phí thực thụ): Là loại biến phí mà tổng biến phí tỷ lệ thuận trực tiếp với khối lượng hoạt động thực hiện, còn biến phí trung bình của một đơn vị khối lượng hoạt động thì không thay đổi. Thuộc loại này có chi phí vật liệu trực tiếp; chi phí nhân công trực tiếp, chi phí khấu hao tài sản cố định theo sản lượng, hoa hồng đại lý. Và về mặt toán học biến phí thực thụ được thể hiện theo phương trình sau:

$Y = aX$ (với Y là tổng biến phí, a là biến phí trên một đơn vị mức độ hoạt động, X là mức độ hoạt động)



Đồ thị 1.1. Biến phí tỷ lệ

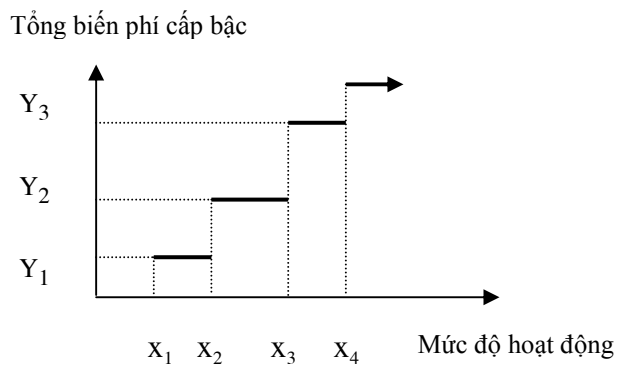
Đồ thị 1.2. Biến phí tỷ lệ dạng so sánh

Biến phí cấp bậc: Là những biến phí mà sự thay đổi của chúng chỉ xảy ra khi mức độ hoạt động đạt đến một giới hạn, phạm vi nhất định. Ví dụ chi phí lương của thợ bảo trì, chi phí điện năng. Những chi phí này cũng thay đổi tỷ lệ thuận với mức độ hoạt động của doanh nghiệp, nhưng chúng chỉ thay đổi khi quy mô sản xuất, mức độ hoạt động của máy móc thiết bị đạt đến một phạm vi nhất định nào đó. Về phương diện toán học, biến phí cấp bậc được thể hiện theo phương trình:

$Y = a_i X_i$ (với a là biến phí trên một đơn vị mức độ hoạt động ở phạm vi thứ i)

Với cách ứng xử chi phí này, để tiết kiệm và kiểm soát tốt chi phí cấp bậc, chúng ta cần phải:

- Lựa chọn mức độ hoạt động thích hợp
- Xây dựng hoàn thiện định mức biến phí ở từng cấp bậc tương ứng



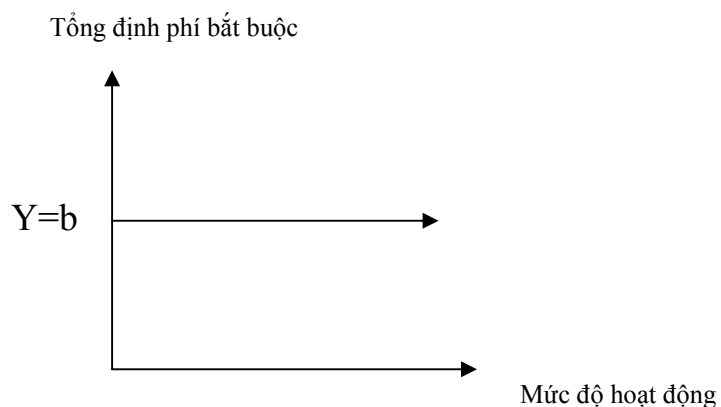
Đồ thị 1.3. Biến phí cấp bậc

Định phí: Định phí là những mục chi phí ít thay đổi hoặc không thay đổi theo mức độ hoạt động của doanh nghiệp. Nếu xét trên tổng chi phí, định phí không thay đổi; ngược lại, nếu quan sát chúng trên một đơn vị mức độ hoạt động, định phí tỷ lệ nghịch với mức độ hoạt động của doanh nghiệp. Như vậy dù doanh nghiệp có hoạt động hay không hoạt động thì vẫn tồn tại định phí; ngược lại, khi doanh nghiệp gia tăng mức độ hoạt động thì định phí trên một đơn vị mức độ hoạt động sẽ giảm dần. Trong doanh nghiệp sản xuất hay thương mại, định phí luôn luôn xuất hiện như chi phí khấu hao, chi phí thuê nhà xưởng, chi phí quảng cáo. Nếu khảo sát một cách chi tiết về định phí, chúng ta nhận thấy định phí tồn tại dưới các hình thức sau:

Định phí bắt buộc: Là những dòng định phí liên quan đến khấu hao tài sản cố định, chi phí sử dụng tài sản dài hạn và chi phí liên quan đến lương của nhà quản trị gắn liền với cấu trúc tổ chức quản lý sản xuất kinh doanh của một doanh nghiệp. Hai đặc điểm cơ bản của định phí bắt buộc là:

- Chúng tồn tại lâu dài trong hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.
- Chúng không thể cắt giảm hết toàn bộ trong một thời gian ngắn.

Về phương diện toán học, định phí bắt buộc thể hiện bằng đường thẳng: $Y=b$ với b là hằng số.



Đồ thị 1.4. Định phí bắt buộc

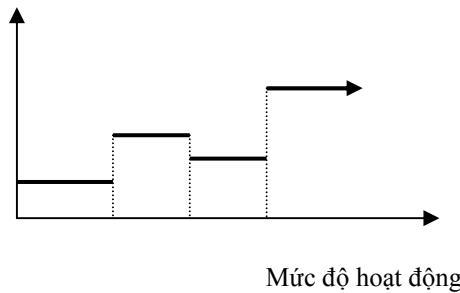
Định phí không bắt buộc (còn gọi là định phí tùy ý): Định phí không bắt buộc còn được xem như chi phí bất biến quản trị. Dòng chi phí này phát sinh từ các quyết định hàng năm của nhà quản trị như chi phí quảng cáo, chi phí nghiên cứu, giao tiếp. Điểm khác biệt giữa định phí không bắt buộc với định phí bắt buộc là:

Định phí không bắt buộc liên quan đến kế hoạch ngắn hạn và ảnh hưởng đến dòng chi phí của doanh nghiệp hàng năm; ngược lại, định phí bắt buộc thường gắn liền với kế hoạch dài hạn và chịu sự ràng buộc trong nhiều năm.

Trong trường hợp cần thiết, chúng ta có thể cắt bỏ định phí không bắt buộc nhưng vấn đề này không thể tiến hành với định phí bắt buộc.

Ngoài những quan điểm trên, xét về phương diện quản lý, nhà quản trị không ràng buộc nhiều bởi quyết định về định phí không bắt buộc, khoản định phí không bắt buộc này có thể điều chỉnh tăng, điều chỉnh giảm, hoặc cắt bỏ hoàn toàn. Về mặt toán học định phí không bắt buộc được biểu diễn bằng đường thẳng $Y=b_i$ với b thay đổi theo bậc i

Tổng định phí không bắt buộc



Đồ thị 1.5. Định phí không bắt buộc

Ngoài những khác biệt với định phí bắt buộc, giữa định phí không bắt buộc với biến phí cấp bậc thường tồn tại những hình thức pha trộn cần phải nhận thức rõ ràng hành vi ứng xử của chúng.

Thứ nhất, biến phí cấp bậc có thể điều chỉnh, thay đổi rất nhanh khi các điều kiện thay đổi. Trong khi đó định phí không bắt buộc đã được xác định và khó thay đổi hơn mặc dù bản chất của nó là có thể điều chỉnh theo hành vi quản trị.

Thứ hai, khi mức độ hoạt động tăng lên thì biến phí cấp bậc gia tăng. Ngược lại khi mức độ hoạt động gia tăng thì định phí không bắt buộc, không nhất thiết phải gia tăng.

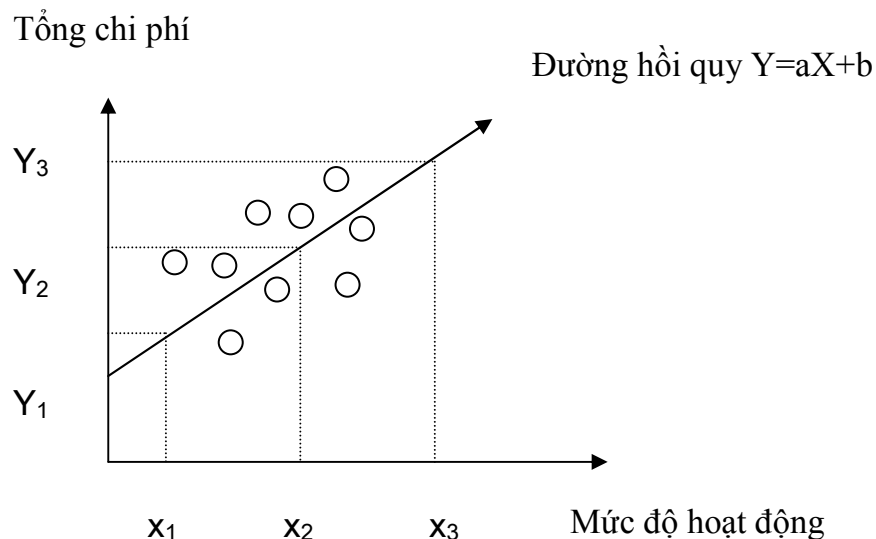
Chi phí hỗn hợp: Chi phí hỗn hợp là những khoản mục chi phí bao gồm các yếu tố biến phí và định phí pha trộn lẫn nhau. Ở mức độ hoạt động căn bản chi phí

hỗn hợp thể hiện đặc điểm của định phí, quá mức độ đó lại thể hiện đặc điểm của biến phí.

Nhằm phục vụ cho việc lập kế hoạch, kiểm soát và chủ động điều tiết chi phí cho phù hợp, các nhà quản trị doanh nghiệp cần phải phân tích chi phí hỗn hợp thành biến phí và định phí. Các phương pháp phân tích chi phí hỗn hợp thường được sử dụng là:

Phương pháp cực đại- cực tiểu: Phương pháp này còn được gọi là phương pháp chênh lệch, phương pháp này phân tích chi phí hỗn hợp dựa trên cơ sở đặc tính của chi phí hỗn hợp thông qua khảo sát chi phí hỗn hợp ở mức cao nhất và ở mức thấp nhất. Chênh lệch chi phí của hai cực được chia cho mức độ gia tăng mức độ hoạt động để xác định định mức biến phí, sau đó loại trừ biến phí, chính là định phí trong thành phần chi phí hỗn hợp.

Phương pháp đồ thị phân tán: Theo phương pháp này phân tích chi phí hỗn hợp thông qua việc quan sát và dùng đồ thị biểu diễn tất cả các điểm với chi phí và mức độ hoạt động tương ứng. Sau đó kẻ một đường thẳng sao cho chúng đi qua nhiều điểm nhất. Hay nói cách khác, chúng thể hiện đặc trưng nhất về chi phí hỗn hợp ở các mức độ khác nhau. Đường thẳng này cắt trục tung ở một điểm nào đó thì đó là định phí.



Đồ thị 1.6. Biểu diễn chi phí hỗn hợp theo phương pháp đồ thị phân tán

Phương pháp đồ thị phân tán là một công cụ phân tích chi phí hỗn hợp rất hữu ích. Nó được quan sát và đúc kết từ thực tiễn của doanh nghiệp, mô tả được những đặc trưng, đồng thời, cũng chỉ ra những sai lệch của chi phí hỗn hợp ở một số trường hợp do ảnh hưởng bởi điều kiện thiên tai, kinh tế xã hội đến sự thay đổi thất thường của chi phí hỗn hợp. Phương pháp này rất hữu ích nếu nhà phân tích có kinh nghiệm và được sự hỗ trợ đắc lực của công cụ máy tính.

Phương pháp bình phương bé nhất: Phương pháp bình phương bé nhất cho kết quả chính xác hơn phương pháp đồ thị phân tán. Thay vì kẻ một đường thẳng hội quy qua các điểm bằng sự quan sát thông thường, phương pháp bình phương bé nhất thiết lập đường biểu diễn qua thuật toán thống kê.

Đây là cách phân loại đặc biệt trong việc phục vụ cho nhà quản trị doanh nghiệp hoạch định, kiểm tra và ra quyết định. Cách phân loại này quan tâm tới ứng xử của chi phí, dựa vào đó để nghiên cứu mối quan hệ chi phí – khối lượng – lợi nhuận, là cơ sở để ra quyết định ngắn hạn nhằm tối đa hoá lợi nhuận. Việc phân biệt định phí và biến phí giúp cho nhà quản trị xác định đúng phương hướng và có các biện pháp nâng cao hiệu quả chi phí sản xuất kinh doanh.

Bây là, phân loại chi phí phục vụ ra quyết định

Phân loại chi phí theo thẩm quyền ra quyết định: Phương pháp phân loại này dựa trên khả năng kiểm soát chi phí đối với nhà quản trị, các chi phí sản xuất kinh doanh được chia thành chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được.

Phân loại chi phí trong việc lựa chọn các phương án: Để thành công trong việc ra quyết định, các nhà quản trị cần phân biệt được chi phí thích hợp và chi phí không thích hợp để có thể tách các chi phí không thích hợp ra khỏi cơ cấu quyết định.

Chi phí thích hợp là chi phí có thể áp dụng cho một quyết định có mối liên hệ với phương án được chọn của nhà quản trị. Một trong những chi phí thích hợp cần xem xét khi lựa chọn các phương án là chi phí cơ hội. Chi phí cơ hội là lợi ích bị mất đi do lựa chọn phương án này thay vì chọn phương án khác. Như vậy, ngoài các chi phí sản xuất kinh doanh đã được tập hợp, phản ánh bằng số liệu kế toán,

trước khi lựa chọn phương án các nhà quản trị còn phải xem xét chi phí cơ hội phát sinh do những yếu tố kinh doanh đó có thể sử dụng theo cách khác nhau nhưng vẫn mang lại lợi nhuận cho họ.

Chi phí không thích hợp là loại chi phí có thể bỏ qua khi xem xét lựa chọn phương án. Một trong những chi phí không thích hợp quan trọng cần xem xét khi lựa chọn phương án là chi phí chìm. Chi phí chìm là loại chi phí mà doanh nghiệp sẽ phải gánh chịu bất kể đã lựa chọn phương án nào. Do chi phí chìm tồn tại ở mọi phương án nên không có tính chênh lệch và không phải xét đến khi so sánh lựa chọn phương án tối ưu.

Mặc dù có nhiều cách phân loại chi phí khác nhau đáp ứng yêu cầu sử dụng thông tin chi phí trong quản trị kinh doanh, song để đáp ứng yêu cầu thu thập, cung cấp thông tin, trình bày thông tin cũng như đặc điểm và yêu cầu quản trị của từng ngành, từng doanh nghiệp để vận dụng các cách phân loại chi phí cho phù hợp.

1.2.3.2. Giá thành sản phẩm và phân loại giá thành sản phẩm

“Giá thành sản phẩm là biểu hiện bằng tiền của toàn bộ các hao phí về lao động sống và lao động vật hoá có liên quan đến khối lượng công tác, sản phẩm, lao vụ đã hoàn thành” [42, tr.290].

Quá trình sản xuất là một quá trình thống nhất bao gồm hai mặt: Một mặt hao phí sản xuất và mặt kết quả sản xuất. Tất cả những khoản chi phí (phát sinh trong kỳ, kỳ trước chuyển sang) và các chi phí trích trước có liên quan đến khối lượng sản phẩm, lao dịch vụ đã hoàn thành trong kỳ sẽ tạo nên chỉ tiêu giá thành sản phẩm. Nói cách khác, giá thành sản phẩm là biểu hiện bằng tiền toàn bộ các khoản chi phí mà doanh nghiệp bỏ ra bất kể ở kỳ nào nhưng có liên quan đến khối lượng công việc, sản phẩm đã hoàn thành trong kỳ.

Giá thành sản phẩm là một phạm trù của sản xuất hàng hoá, phản ánh lượng giá trị của những hao phí lao động sống và lao động vật hoá đã thực sự chi ra cho sản xuất và phải được bù đắp đầy đủ để tái sản xuất tiếp theo.

Giá thành sản phẩm và chi phí sản xuất đều giống nhau về bản chất đó là hao phí lao động sống và lao động vật hoá gắn với quá trình sản xuất kinh doanh. Tuy

nhiên giữa giá thành sản phẩm và chi phí sản xuất lại có sự khác nhau, chi phí sản xuất là các hao phí chỉ liên quan đến một thời kỳ nhất định, còn giá thành sản phẩm là các khoản hao phí mà doanh nghiệp đã bỏ ra bất kể ở kỳ nào nhưng có liên quan đến khối lượng sản phẩm, lao vụ đã hoàn thành trong kỳ.

Giá thành sản phẩm là một chỉ tiêu chất lượng tổng hợp có ý nghĩa rất quan trọng đối với công tác quản lý của các doanh nghiệp và của nền kinh tế. Giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp có các chức năng cơ bản sau:

- Chức năng thước đo bù đắp chi phí
- Chức năng lập giá
- Chức năng đòn bẩy kinh tế

Như vậy, từ những lập luận trên có thể rút ra bản chất của giá thành sản phẩm:

- Bản chất của giá thành sản phẩm là sự chuyển dịch giá trị của các yếu tố vật chất vào giá trị sản phẩm được sản xuất và tiêu thụ.

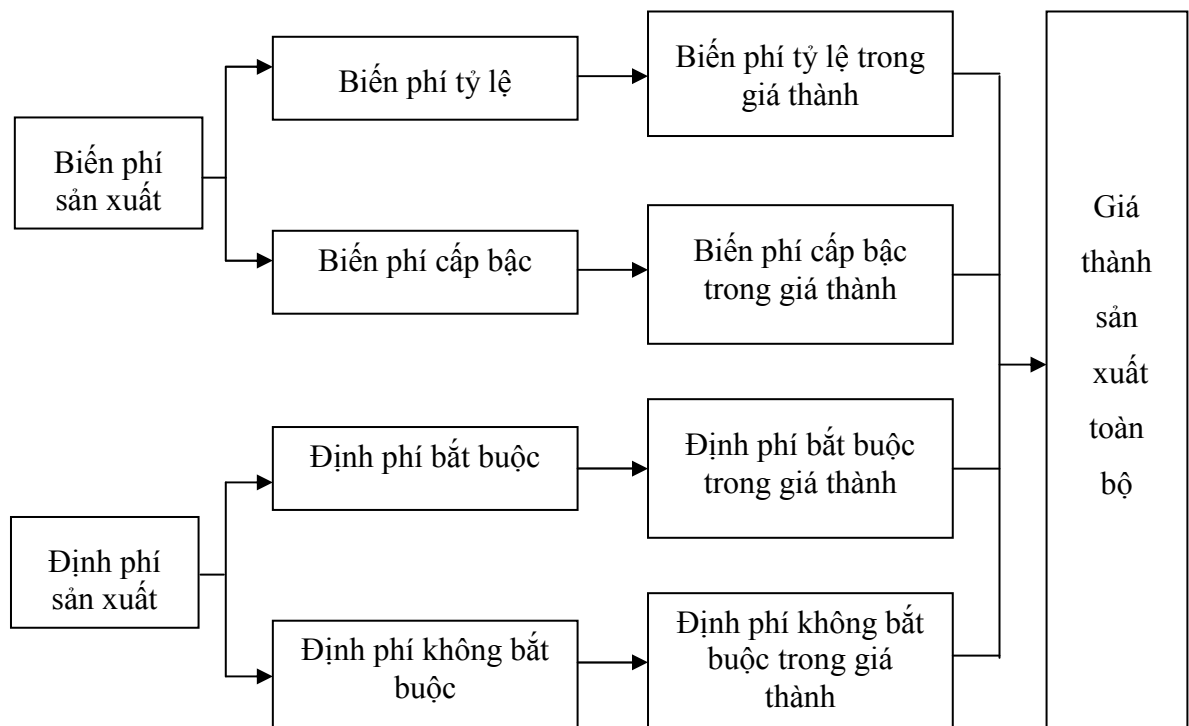
- Giá thành sản phẩm bao gồm toàn bộ các khoản hao phí vật chất thực tế cần được bù đắp bất kể nó thuộc bộ phận nào trong cấu thành giá trị sản phẩm.

Để phục vụ cho công tác quản lý, hạch toán giá thành và cung cấp thông tin về giá thành sản phẩm nhằm đưa ra các quyết định kinh tế phù hợp. Theo các tiêu thức khác nhau thì giá thành được phân loại có nội dung, phương pháp tính và ý nghĩa khác nhau. Trong kế toán quản trị giá thành được phân loại theo một số tiêu thức sau.

Một là, phân loại giá thành theo phạm vi tính toán chi phí. Theo cách phân loại này giá thành sản phẩm được chia thành các loại:

Giá thành sản xuất toàn bộ: Giá thành sản xuất toàn bộ là giá thành bao gồm toàn bộ các chi phí cố định và chi phí biến đổi thuộc các khoản mục: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

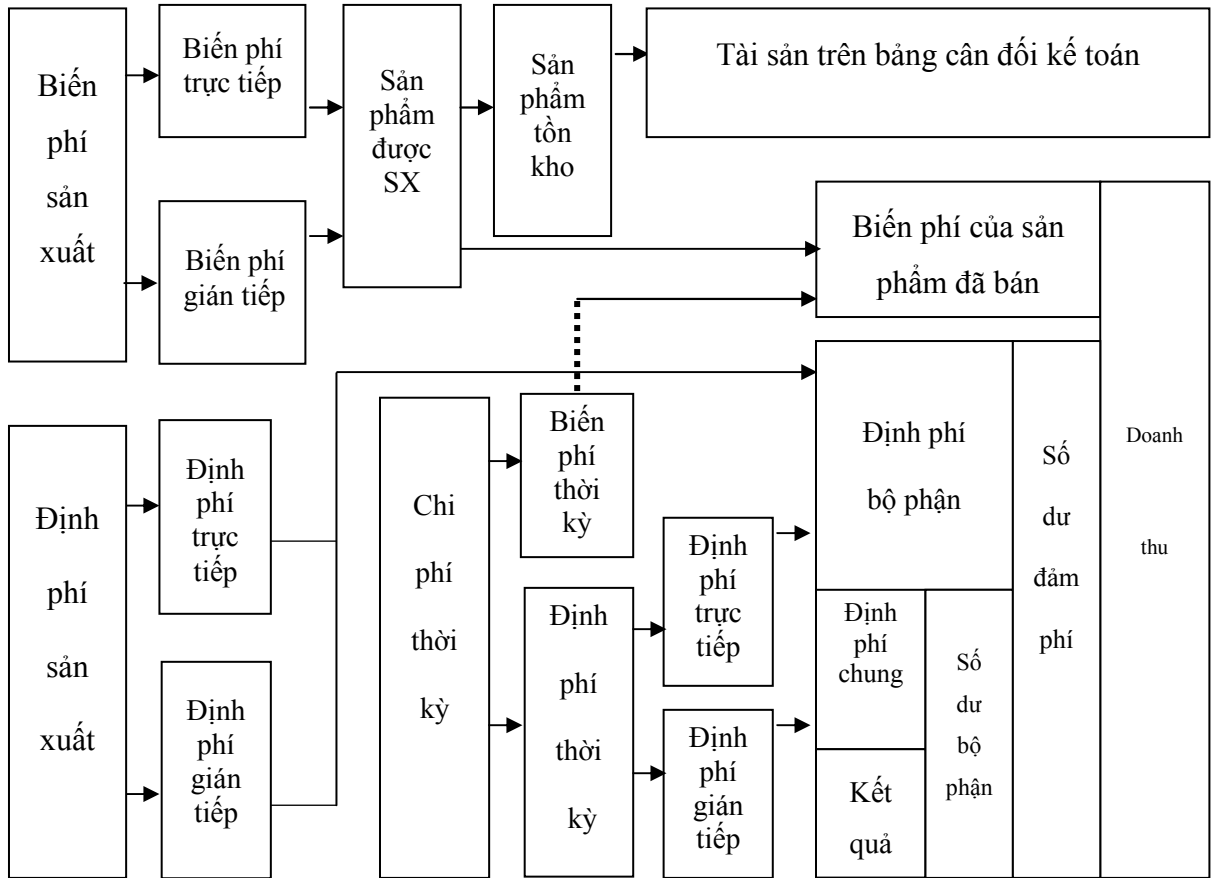
Mô hình giá thành sản xuất toàn bộ được mô tả theo sơ đồ 1.1



Sơ đồ 1.1. Giá thành sản xuất toàn bộ của sản phẩm

Chỉ tiêu giá thành toàn bộ sản phẩm tiêu thụ chỉ xác định khi sản phẩm được tiêu thụ và được sử dụng để xác định kết quả tiêu thụ.

Giá thành sản xuất theo biến phí: Giá thành sản xuất theo biến phí là giá thành chỉ có toàn bộ biến phí bao gồm biến phí trực tiếp và biến phí gián tiếp. Như vậy, theo phương pháp này các chi phí sản xuất cố định không tính vào giá thành mà được tính trừ ở kết quả kinh doanh như các chi phí thời kỳ. Mô hình giá thành sản xuất theo biến phí được mô tả theo sơ đồ 1.2



Sơ đồ 1.2: Giá thành sản xuất theo biến phí

Do giá thành sản xuất chỉ có biến phí sản xuất nên gọi là giá thành sản xuất bộ phận. Doanh nghiệp sẽ xác định số dư đảm phí (còn gọi là phần đóng góp) và cho phép mô hình hoá một cách đơn giản mối quan hệ giá thành – khối lượng – lợi nhuận một cách tổng quát, chúng ta có mô hình sau:

$$Z_{tt} = V \cdot Q + F \tag{1.1}$$

Trong đó: Z_{tt} là giá thành thực tế toàn bộ
 V là biến phí đơn vị sản phẩm
 Q là sản lượng sản phẩm sản xuất
 F là định phí

Từ mô hình trên cho phép xác định điểm hoà vốn (theo sản lượng)

$$Q = \frac{F}{P - V} \tag{1.2}$$

Trong đó: Q là sản lượng hoà vốn

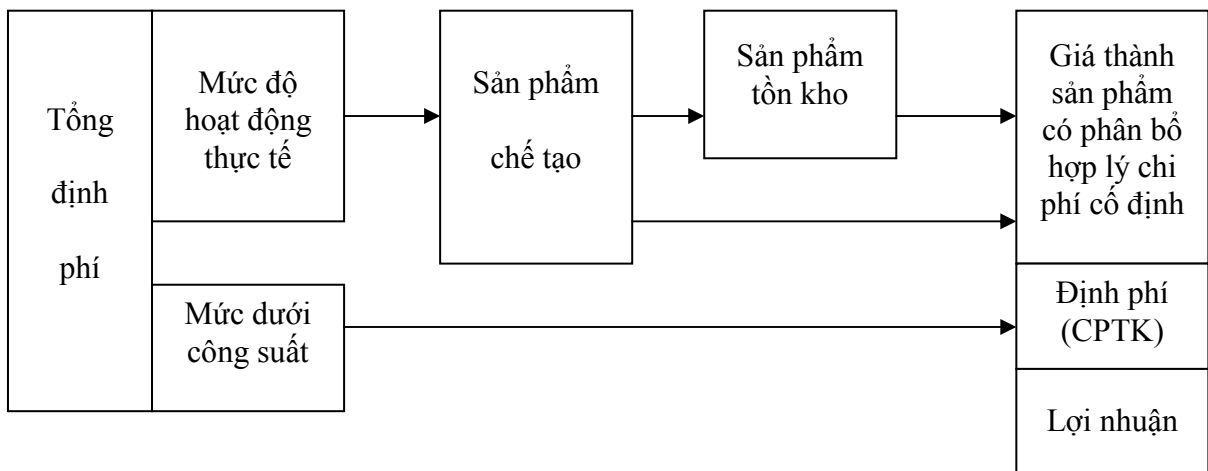
P là giá bán đơn vị

V là biến phí đơn vị

F là tổng định phí

Giá thành sản xuất theo biến phí giúp cho nhà quản trị tính toán đơn giản, nhanh chóng chỉ tiêu giá thành; là cơ sở để xác định điểm hoà vốn; cung cấp số liệu cho nhà quản trị ra quyết định ngắn hạn. Tuy nhiên những quyết định thường xuyên có thể ảnh hưởng dài hạn đến định phí, việc phân biệt định phí và biến phí chỉ là tương đối.

Giá thành sản phẩm có phân bổ hợp lý chi phí cố định: Giá thành sản phẩm có phân bổ hợp lý chi phí cố định bao gồm toàn bộ biến phí sản xuất (trực tiếp, gián tiếp); phân định phí được phân bổ trên cơ sở mức hoạt động thực tế so với mức hoạt động chuẩn (theo công suất thiết kế và định mức). Phần định phí còn lại là chi phí hoạt động dưới công suất được coi là chi phí thời kỳ. Giá thành sản phẩm có phân bổ hợp lý chi phí cố định được mô tả bằng sơ đồ 1.3



Sơ đồ 1.3. Giá thành có phân bổ hợp lý chi phí cố định

Chỉ tiêu giá thành sản xuất có phân bổ hợp lý chi phí cố định khắc phục được nhược điểm của chỉ tiêu giá thành theo biến phí và được sử dụng trong kiểm soát quản lý ở doanh nghiệp.

Giá thành toàn bộ sản phẩm tiêu thụ: Giá thành toàn bộ sản phẩm tiêu thụ bao gồm giá thành sản xuất cộng với chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp (sơ đồ 1.4).

Giá thành toàn bộ sản phẩm tiêu thụ	=	Giá thành sản xuất toàn bộ			+	Chi phí bán hàng	+	Chi phí quản lý doanh nghiệp
		Giá thành sản xuất theo biến phí	+	Định phí sản xuất				
		Giá thành sản xuất có phân bổ hợp lý chi phí cố định	+	Định phí hoạt động dưới công suất				

Sơ đồ 1.4. Giá thành toàn bộ của sản phẩm tiêu thụ

Chỉ tiêu giá thành toàn bộ của sản phẩm tiêu thụ chỉ xác định khi sản phẩm đã được tiêu thụ và được sử dụng để xác định kết quả tiêu thụ của doanh nghiệp

Hai là, phân loại giá thành theo thời gian và cơ sở số liệu tính giá thành. Theo cách phân loại này giá thành sản phẩm được chia thành các loại:

Giá thành kế hoạch: Là giá thành sản phẩm được tính trên cơ sở chi phí sản xuất kế hoạch và sản lượng kế hoạch. Việc tính toán giá thành kế hoạch do bộ phận kế hoạch của doanh nghiệp thực hiện và được tiến hành trước khi bắt đầu sản xuất sản phẩm. Giá thành kế hoạch của sản phẩm là mục tiêu phấn đấu của doanh nghiệp, là căn cứ để so sánh, phân tích tình hình thực hiện kế hoạch giá thành, hạ giá thành của doanh nghiệp.

Giá thành định mức: Giá thành định mức được xác định trước khi bắt đầu sản xuất sản phẩm. Tuy nhiên, khác với giá thành kế hoạch được xây dựng trên cơ sở các định mức bình quân và không biến đổi trong suốt kỳ kế hoạch, giá thành định mức được xác định trên cơ sở các định mức về chi phí hiện hành tại từng thời điểm nhất định trong từng kỳ kế hoạch nên giá thành định mức luôn thay đổi phù hợp với sự thay đổi của các định mức chi phí đạt được trong suốt quá trình thực hiện kế hoạch giá thành.

Giá thành thực tế: Là chỉ tiêu được xác định sau khi kết thúc quá trình sản xuất sản phẩm dựa trên cơ sở các chi phí thực tế phát sinh trong quá trình sản xuất. Giá thành thực tế là chỉ tiêu kinh tế tổng hợp, phản ánh kết quả phấn đấu, là cơ sở

để xác định kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

1.2.3.3. Hệ thống định mức chi phí sản xuất

Định mức chi phí sản xuất kinh doanh là cơ sở để lập dự toán chi phí cho từng đơn vị dự toán. Như vậy, việc lập dự toán sản xuất kinh doanh phải căn cứ vào định mức chi phí. Dự toán và định mức có sự khác nhau về phạm vi. Định mức thì tính cho từng đơn vị, còn dự toán được lập cho toàn bộ sản lượng sản phẩm cần thiết dự kiến sản xuất trong kỳ. Do vậy, giữa dự toán và định mức có mối liên hệ và ảnh hưởng lẫn nhau, nếu định mức được xây dựng không sát với thực tế, không hợp lý thì dự toán được lập trên cơ sở đó sẽ không có tính khả thi cao, giảm tác dụng kiểm soát thực tế. Vì vậy quá trình xây dựng định mức là một công việc có tính nghệ thuật hơn là tính khoa học, nó đòi hỏi sự kết hợp giữa suy nghĩ và khả năng chuyên môn của tất cả những người có trách nhiệm với giá và chất lượng sản phẩm, nội dung và nguyên tắc xây dựng định mức phải dựa trên cơ sở xem xét một cách nghiêm túc toàn bộ kết quả đạt được, sau đó kết hợp với những thay đổi về điều kiện kinh tế, đặc điểm giữa cung và cầu, về kỹ thuật để điều chỉnh và bổ sung cho phù hợp và hoạt động hiệu quả trong tương lai.

Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:

Định mức nguyên vật liệu trực tiếp là sự tổng hợp của định mức giá và lượng nguyên vật liệu trực tiếp.

$$\text{Định mức chi phí một đơn vị sản phẩm} = \text{Định mức giá một đơn vị nguyên vật liệu} \times \text{Định mức lượng nguyên vật liệu} \quad (1.3)$$

Định mức giá cho một đơn vị nguyên vật liệu trực tiếp là giá cuối cùng của một đơn vị nguyên vật liệu trực tiếp sau khi đã trừ đi mọi khoản chiết khấu, giảm giá.

Định mức lượng nguyên vật liệu trực tiếp cho một đơn vị sản phẩm phản ánh lượng nguyên vật liệu tiêu hao cho một đơn vị sản phẩm, có cho phép những hao hụt bình thường.

Định mức chi phí nhân công trực tiếp:

Định mức chi phí nhân công trực tiếp bao gồm định mức về giá của một đơn

vị thời gian lao động trực tiếp với định mức lượng thời gian cần thiết để hoàn thành một đơn vị sản phẩm.

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

Định mức lượng thời gian phản ánh số lượng thời gian bình quân (giờ, phút) để sản xuất ra một sản phẩm hoặc một công đoạn sản xuất sản phẩm, bao gồm: thời gian cho nhu cầu sản xuất cơ bản; thời gian cho vận hành máy móc thiết bị; thời gian ngừng nghỉ hợp lý của máy móc thiết bị, người lao động; thời gian cho sửa chữa sản phẩm.

Định mức giá lao động trực tiếp phản ánh chi phí nhân công trả cho một đơn vị thời gian (giờ, phút), bao gồm: tiền lương cơ bản cho một đơn vị thời gian; tiền lương phụ, các khoản phụ cấp lương; các khoản trích về bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn theo tỷ lệ quy định trên tiền lương.

Định mức chi phí sản xuất chung:

Do đặc điểm của chi phí sản xuất chung là mang tính gián tiếp và liên quan đến nhiều bộ phận quản lý nên không thể tính trực tiếp cho từng đơn vị sản phẩm, do đó việc tính chi phí sản xuất chung được thực hiện qua việc phân bổ chi phí.

$$\begin{array}{l} \text{Đơn giá chi phí sản} \\ \text{xuất chung phân bổ} \end{array} = \frac{\text{Tổng chi phí sản xuất chung dự kiến}}{\text{Tổng đơn vị tiêu chuẩn chọn để phân bổ dự kiến}} \quad (1.5)$$

Việc lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ tùy thuộc vào từng doanh nghiệp cho phù hợp với sản phẩm sản xuất hay công việc thực hiện. Thông thường có thể chọn tiêu chuẩn phân bổ là tổng số giờ công lao động trực tiếp, tổng số giờ máy chạy, tổng khối lượng sản xuất...

Chi phí sản xuất chung bao gồm cả biến phí và định phí, sự tác động và ảnh hưởng của biến phí và định phí với sự biến động chung của chi phí sản xuất chung khác nhau, vì vậy việc xây dựng riêng định mức biến phí và định phí là cần thiết.

1.2.3.4. Hệ thống dự toán chi phí sản xuất

Dự toán chi phí là quá trình tính toán chi tiết các khoản chi phí cho kỳ tới, nhằm huy động và sử dụng các nguồn lực theo các mục tiêu đã được xác định. Mục đích của lập dự toán là để lập kế hoạch; phân bổ các nguồn lực; kiểm soát lợi nhuận; đánh giá kết quả; trách nhiệm quản lý và khen thưởng. Đây là một nội dung quan trọng trong tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm, để có thể sử dụng chi phí một cách có hiệu quả, doanh nghiệp cần lập dự toán chi phí, từ đó giúp cho doanh nghiệp có thể chủ động trong việc sử dụng và điều tiết các nguồn lực giới hạn và có cơ sở để đánh giá hiệu quả sử dụng chi phí.

Quá trình xây dựng các dự toán chi phí bao hàm tất cả các chức năng và các cấp quản lý, nó gắn liền với quản trị sản xuất kinh doanh của cơ sở, tạo điều kiện trong việc phát huy tính chủ động, sáng tạo của đơn vị cơ sở và tính khả thi của dự toán đã lập. Mặt khác tăng cường sự kiểm tra, kiểm soát của đơn vị cấp trên. Trình tự xây dựng dự toán chi phí được tiến hành như sau:

Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được lập trên cơ sở dự toán sản xuất và định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp nhằm xác định nhu cầu về nguyên vật liệu đảm bảo cho sản xuất.

Định mức về lượng nguyên vật liệu trực tiếp cho một đơn vị sản phẩm phản ánh lượng nguyên vật liệu trực tiếp sử dụng cho sản xuất hoàn thành một sản phẩm và cho phép mức hao hụt bình thường. Định mức này do bộ phận sản xuất căn cứ vào mức tiêu hao nguyên vật liệu trực tiếp tính bình quân cho một đơn vị sản phẩm sản xuất ra của kỳ trước ở mức bình thường để xây dựng.

Định mức về đơn giá nguyên vật liệu trực tiếp do bộ phận cung ứng vật tư căn cứ vào các yếu tố như: hợp đồng đã ký kết, thông tin thương lượng giá với nhà cung cấp thường xuyên, biến động giá thị trường, dự báo về biến động giá trong thời gian tới để xác định. Nếu có nhiều nhà cung cấp khác nhau thì có thể dùng phương pháp bình quân gia quyền để xác định.

Để xác định dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp sử dụng công thức:

$$\begin{array}{ccccccc}
 \text{Chi phí} & & & & \text{Số lượng nguyên} & & \text{Đơn giá} \\
 \text{nguyên vật} & & \text{Sản lượng sản} & & \text{vật liệu tiêu hao} & & \text{nguyên vật} \\
 \text{liệu trực tiếp} & = & \text{phẩm cần sản} & \times & \text{cho 1 đơn vị sản} & \times & \text{liệu xuất} \\
 \text{dự toán} & & \text{xuất trong kỳ} & & \text{phẩm} & & \text{dùng}
 \end{array} \quad (1.6)$$

Dự toán chi phí nhân công trực tiếp

Dự toán chi phí nhân công trực tiếp được lập dựa trên cơ sở dự toán sản xuất và định mức chi phí nhân công trực tiếp nhằm xác định thời gian lao động và chi phí nhân công cần thiết đảm bảo cho quá trình sản xuất.

Định mức thời gian lao động hao phí phản ánh mức độ sử dụng nhân công trực tiếp, được quyết định bởi mối quan hệ về mặt kỹ thuật giữa lao động và sản phẩm sản xuất ra. Định mức này có thể xác định bằng cách chia công việc thành từng thao tác kỹ thuật cụ thể, rồi kết hợp với tiêu chuẩn thời gian của từng thao tác để xây dựng định mức thời gian cho từng công việc. Để lập dự toán chi phí nhân công trực tiếp doanh nghiệp cần dựa vào số lượng nhân công, trình độ tay nghề, quỹ lương, cách phân phối lương để xây dựng.

Đơn giá tiền lương, tiền công của một giờ lao động trực tiếp được xây dựng căn cứ vào thang lương, bậc lương hoặc hợp đồng lao động đã ký kết, trong đó đã bao gồm các khoản phụ cấp. Đơn giá tiền lương, tiền công tiêu chuẩn có thể tính bình quân mức lương trả cho toàn bộ công nhân trực tiếp sản xuất.

Dự toán chi phí nhân công trực tiếp được xác định:

$$\begin{array}{ccccccc}
 \text{Chi phí nhân} & & \text{Sản lượng} & & \text{Định mức thời gian} & & \text{Đơn giá tiền} \\
 \text{công trực tiếp} & = & \text{sản phẩm cần} & \times & \text{lao động tiêu hao} & \times & \text{công trên} \\
 \text{dự toán} & & \text{sản xuất} & & \text{cho 1 đơn vị sản} & & \text{giờ lao} \\
 & & \text{trong kỳ} & & \text{phẩm} & & \text{động}
 \end{array} \quad (1.7)$$

Dự toán chi phí sản xuất chung

Dự toán chi phí sản xuất chung bao gồm dự toán biến phí sản xuất chung và dự toán định phí sản xuất chung, mục đích của dự toán chi phí sản xuất chung là chỉ ra mức độ dự kiến của tất cả các chi phí sản xuất gián tiếp.

Chi phí sản xuất chung gồm nhiều khoản chi phí có liên quan đến nhiều đối tượng chịu chi phí. Khi lập dự toán cần phải tính toán riêng biến phí, định phí sau

đó tổng hợp lại.

Dự toán chi phí sản xuất chung được xác định:

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí sản xuất} \\ \text{chung dự toán} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Dự toán biến phí sản} \\ \text{xuất chung} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Dự toán định phí sản} \\ \text{xuất chung} \end{array} \quad (1.8)$$

1.2.3.5. Các phương pháp xác định và tập hợp chi phí sản xuất

a. Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất

Đối tượng tập hợp chi phí là phạm vi giới hạn bởi các khoản phát sinh chi phí nhằm đáp ứng yêu cầu kiểm soát chi phí và tính giá thành sản phẩm. Phạm vi, giới hạn để tập hợp chi phí sản xuất có thể là nơi phát sinh chi phí (trại sản xuất, đội sản xuất, tổ sản xuất...) nơi gánh chịu chi phí (cây giống, hạt giống, con giống, công việc...)

Xác định đối tượng tập hợp chi phí sản xuất là khâu quan trọng trong toàn bộ tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí. Khi xác định đối tượng tập hợp chi phí sản xuất phải dựa vào và cân nhắc hàng loạt các yếu tố như: đặc điểm và công dụng của chi phí trong quá trình sản xuất, đặc điểm cơ cấu tổ chức sản xuất của doanh nghiệp, đặc điểm của sản phẩm, quy trình công nghệ sản xuất chế tạo sản phẩm, yêu cầu kiểm tra, kiểm soát chi phí và yêu cầu tính giá thành theo đối tượng tính giá thành, khả năng, trình độ quản lý nói chung và hạch toán nói riêng.

Tuỳ thuộc vào đặc điểm tình hình của doanh nghiệp ở các ngành mà đối tượng tập hợp chi phí sản xuất có thể là: từng loại sản phẩm, công việc, nhóm công việc, nhóm sản phẩm, từng chi tiết, từng đơn đặt hàng, từng hạng mục công trình, từng công trình...

Xác định chi phí là quá trình tổng hợp chi phí có liên quan đến các hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Mục đích tổng hợp chi phí nhằm phục vụ cho việc xác định giá thành sản phẩm và cung cấp tài liệu về chi phí cho nhà quản trị để điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh như:

- Định giá bán
- Định giá hàng tồn kho cuối kỳ
- Xác định kết quả tiêu thụ trong kỳ

- Đáp ứng thông tin cho các tình huống phải ra quyết định hàng ngày của nhà quản trị

Xác định đúng đắn đối tượng tập hợp chi phí sản xuất và tập hợp chi phí sản xuất một cách kịp thời, chính xác theo đúng đối tượng tập hợp chi phí sản xuất đã xác định là cơ sở, tiền đề quan trọng để kiểm tra, kiểm soát quá trình chi phí, tăng cường trách nhiệm vật chất đối với các bộ phận, đồng thời cung cấp số liệu cần thiết cho việc tính các chỉ tiêu giá thành theo yêu cầu quản trị doanh nghiệp.

b. Phương pháp tập hợp chi phí sản xuất

Phương pháp tập hợp chi phí sản xuất là phương pháp hoặc hệ thống các phương pháp được sử dụng để tập hợp và phân loại các chi phí sản xuất theo yếu tố và khoản mục trong phạm vi giới hạn của đối tượng tập hợp chi phí. Hiện nay các doanh nghiệp thường sử dụng các phương pháp tập hợp chi phí sản xuất như sau:

Phương pháp tập hợp trực tiếp

Phương pháp tập hợp trực tiếp áp dụng đối với các chi phí có liên quan trực tiếp đến đối tượng kế toán tập hợp chi phí đã xác định và công tác hạch toán, ghi chép ban đầu cho phép quy nạp trực tiếp các chi phí này vào từng đối tượng kế toán tập hợp chi phí có liên quan.

Phương pháp tập hợp gián tiếp

Phương pháp phân bổ gián tiếp được áp dụng khi một loại chi phí có liên quan đến nhiều đối tượng kế toán tập hợp chi phí sản xuất, không thể tập hợp trực tiếp cho từng đối tượng được. Trường hợp này phải lựa chọn tiêu thức hợp lý để tiến hành phân bổ chi phí cho các đối tượng liên quan. Việc phân bổ chi phí được thực hiện qua các bước sau:

Bước 1: Tập hợp chi phí sản xuất liên quan đến các đối tượng chịu chi phí, lựa chọn tiêu thức phân bổ hợp lý và xác định hệ số phân bổ chi phí theo công thức:

$$H = \frac{\Sigma C}{\Sigma T} \quad (1.9)$$

Bước 2: Tính toán và phân bổ chi phí sản xuất cho từng đối tượng chịu chi phí, theo công thức:

$$C_i = H_i \times T_i \quad (1.10)$$

- Trong đó:
- + H là hệ số phân bổ chi phí
 - + ΣC là tổng chi phí cần phân bổ
 - + ΣT là tổng tiêu thức phân bổ hợp lý
 - + C_i là chi phí phân bổ cho đối tượng i
 - + T_i là tiêu thức phân bổ hợp lý của đối tượng

Mức độ chính xác của việc phân bổ chi phí sản xuất cho từng đối tượng phụ thuộc vào việc lựa chọn tiêu thức phân bổ, vì vậy tùy thuộc vào từng đối tượng mà có thể lựa chọn tiêu thức phân bổ cho tổng chi phí sản xuất cần phân bổ hoặc tách chúng thành nhiều yếu tố để phân bổ theo các tiêu thức phù hợp.

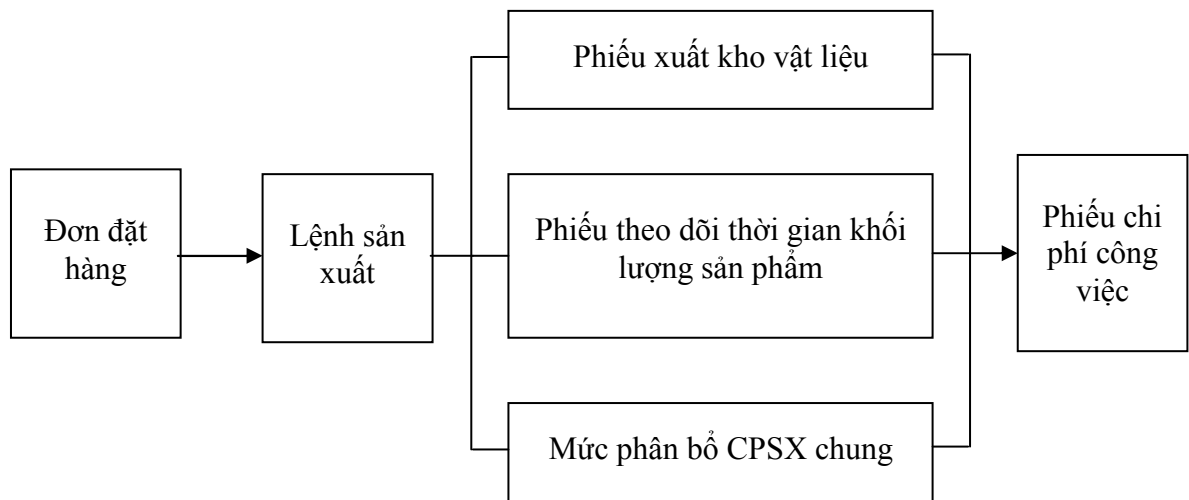
c. Kế toán tập hợp chi phí sản xuất theo công việc

Phương pháp xác định chi phí theo công việc được sử dụng trong các doanh nghiệp sản xuất theo đơn đặt hàng của khách hàng. Để áp dụng theo phương pháp này thì sản phẩm phải có ít nhất một trong các đặc điểm sau:

- Một là, có tính độc đáo theo yêu cầu từng đơn đặt hàng
- Hai là, có giá trị lớn
- Ba là, có kích thước lớn
- Bốn là, được đặt mua trước khi sản xuất

Đặc điểm nổi bật của phương pháp xác định chi phí theo công việc là việc tính toán, phân bổ chi phí theo từng công việc cụ thể. Kế toán phải cộng dồn chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung mỗi công việc để người quản lý có thể biết được giá thành mỗi công việc nhằm tính lỗ lãi cho từng công việc. Đó chính là việc kiểm soát chi phí. Nếu tính giá thành cao sẽ dẫn đến lợi tức thấp hoặc lỗ. Các nhà quản lý điều khiển công việc để đảm bảo chi phí của nó nằm trong giới hạn kế hoạch cho phép, nếu không phải tìm hiểu nguyên nhân để xử lý, điều khiển kịp thời.

Quá trình tập hợp chi phí theo phương pháp này được thể hiện qua sơ đồ 1.5



Sơ đồ 1.5: Quá trình tập hợp chi phí theo công việc

Kế toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là các chi phí về nguyên vật liệu chính, vật liệu phụ, nhiên liệu, nửa thành phẩm mua ngoài (như hạt giống, phân bón, thuốc bảo vệ thực vật...) sử dụng trực tiếp cho việc sản xuất sản phẩm hay thực hiện các lao vụ, dịch vụ.

Trong kế toán quản trị, thông thường chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là chi phí biến đổi (biến phí). Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp sử dụng để sản xuất sản phẩm phần lớn là chi phí trực tiếp nên được tập hợp trực tiếp cho từng đối tượng có liên quan căn cứ vào các chứng từ xuất kho vật liệu và báo cáo sử dụng vật liệu ở từng trang trại (đội, địa điểm) sản xuất.

Trường hợp nguyên vật liệu sử dụng cho nhiều đối tượng mà không thể tính trực tiếp cho từng đối tượng, cần phân bổ gián tiếp, tiêu chuẩn phân bổ các doanh nghiệp thường sử dụng là:

Một là, đối với chi phí nguyên vật liệu chính, nửa thành phẩm mua ngoài có thể chọn tiêu chuẩn phân bổ là: chi phí định mức, chi phí kế hoạch, khối lượng sản phẩm sản xuất...

Hai là, đối với chi phí vật liệu phụ, nhiên liệu có thể chọn tiêu chuẩn phân bổ là: chi phí định mức, chi phí kế hoạch, chi phí thực tế của vật liệu chính, khối lượng sản phẩm sản xuất...

Để tập hợp và kết chuyển chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, kế toán quản trị

sử dụng tài khoản “chi phí nguyên vật liệu trực tiếp” được mở chi tiết theo từng đối tượng tập hợp chi phí sản xuất đã được xác định. Đối với doanh nghiệp nhỏ và vừa, toàn bộ chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được tập hợp vào tài khoản “chi phí sản xuất kinh doanh dở dang”

Kế toán chi phí nhân công trực tiếp

Chi phí nhân công trực tiếp là các khoản tiền phải trả cho công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm hoặc thực hiện các lao vụ, dịch vụ. Bao gồm tiền lương, tiền công, phụ cấp, trợ cấp phải trả cho người lao động, các khoản trích theo lương (BHXH, BHYT, KPCĐ) được tính vào chi phí theo quy định hiện hành.

Chi phí nhân công trực tiếp trong kế toán quản trị thường là chi phí biến đổi (biến phí) và được tính trực tiếp vào từng đối tượng chịu chi phí có liên quan. Trường hợp chi phí nhân công trực tiếp có liên quan đến nhiều đối tượng mà không thể hạch toán trực tiếp được như tiền lương phụ, các khoản phụ cấp, tiền lương theo thời gian của công nhân sản xuất thực hiện nhiều công tác khác nhau trong ngày... thì được tập hợp chung, sau đó chọn tiêu chuẩn phân bổ thích hợp để phân bổ cho các đối tượng chịu chi phí có liên quan.

Tiêu chuẩn để phân bổ chi phí nhân công trực tiếp có thể là: Chi phí tiền công định mức, chi phí tiền lương kế hoạch; Giờ công định mức; Giờ công thực tế; Khối lượng sản phẩm sản xuất...

Để tập hợp và kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp, kế toán quản trị sử dụng tài khoản “Chi phí nhân công trực tiếp” được mở chi tiết theo từng đối tượng tập hợp chi phí sản xuất đã được xác định. Đối với doanh nghiệp nhỏ và vừa, toàn bộ chi phí nhân công trực tiếp được tập hợp vào tài khoản “chi phí sản xuất kinh doanh dở dang”

Kế toán chi phí sản xuất chung

Chi phí sản xuất chung là các khoản chi phí phục vụ quản lý và điều hành sản xuất ở phạm vi phân xưởng, đội, trại sản xuất. Theo nội dung chi phí thì chi phí sản xuất chung được chia ra các yếu tố chi phí:

Một là, chi phí nhân viên phân xưởng: Là các khoản chi phí liên quan đến

các khoản phải trả cho nhân viên phân xưởng, đội, trại, quản lý phân xưởng, trại, đội sản xuất về tiền lương, tiền công, phụ cấp và các khoản tính theo lương.

Hai là, chi phí vật liệu: Là toàn bộ giá trị vật liệu dùng phục vụ cho quản lý phân xưởng, trại, đội sản xuất.

Ba là, chi phí công cụ dụng cụ: Là toàn bộ giá trị công cụ dụng cụ dùng trong sản xuất như công cụ làm đất, tưới, tra hạt, bón cây...

Bốn là, chi phí khấu hao tài sản cố định: Là chi phí khấu hao toàn bộ tài sản cố định trong sản xuất như khấu hao máy cày, nhà xưởng, nhà kho, thiết bị bảo quản hạt giống...

Năm là, chi phí dịch vụ mua ngoài: Là toàn bộ các chi phí dịch vụ mua ngoài phục vụ và duy trì hoạt động sản xuất như chi phí sửa chữa tài sản cố định, tiền điện, tiền nước...

Sáu là, chi phí bằng tiền khác: Là các khoản chi phí phát sinh bằng tiền liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh trong phạm vi phân xưởng, tổ đội sản xuất nằm ngoài các yếu tố trên.

Chi phí sản xuất chung trong kế toán quản trị thường là chi phí hỗn hợp, để phục vụ cho việc quản lý và hạch toán chi phí sản xuất chung thì một mặt phải hạch toán chi tiết theo yếu tố, mặt khác phải tổ chức tập hợp theo từng phân xưởng, tổ đội sản xuất và phân chia chi phí sản xuất chung thành biến phí và định phí.

Biến phí sản xuất chung được phân bổ hết trong kỳ theo chi phí thực tế, định phí sản xuất chung được phân bổ vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm phải dựa trên công suất bình thường của máy móc thiết bị sản xuất. Trường hợp công suất thực tế thấp hơn công suất bình thường, thì chỉ được phân bổ theo mức công suất bình thường, phần chi phí sản xuất chung không phân bổ được ghi nhận vào giá vốn hàng bán.

Trường hợp mỗi đơn vị, bộ phận sản xuất chỉ tiến hành sản xuất một loại sản phẩm, một loại công việc hay lao vụ nhất định, chi phí sản xuất chung của bộ phận, đơn vị đó là chi phí trực tiếp và được kết chuyển trực tiếp cho loại sản phẩm, công việc hoặc lao vụ đó.

Nếu có nhiều loại sản phẩm, công việc, lao vụ, chi phí sản xuất chung của từng bộ phận, đơn vị được phân bổ cho các đối tượng liên quan theo tiêu chuẩn phân bổ nhất định (tiêu chuẩn phân bổ có thể là: Chi phí nhân công trực tiếp; chi phí nguyên vật liệu trực tiếp; tổng chi phí sản xuất cơ bản; dự toán; định mức chi phí sản xuất chung). Có thể phân bổ theo tổng số chi phí sản xuất phát sinh, cũng có thể phân bổ theo từng bộ phận chi phí sản xuất chung đã tập hợp được trên các tài khoản chi tiết.

Đối với biến phí sản xuất chung, kế toán sẽ phân bổ hết cho lượng sản phẩm, dịch vụ hoàn thành theo công thức:

$$\text{Mức biến phí sản xuất chung biến đổi phân bổ cho từng đối tượng} = \frac{\text{Tổng biến phí sản xuất chung biến đổi cần phân bổ}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ của tất cả các đối tượng}} \times \frac{\text{Tổng tiêu thức phân bổ của từng đối tượng}}{\text{từng đối tượng}} \quad (1.11)$$

Đối với định phí sản xuất chung, trong trường hợp mức sản phẩm thực tế sản xuất cao hơn mức công suất bình thường (mức công suất bình thường là mức sản phẩm đạt được ở mức trung bình trong điều kiện sản xuất bình thường) thì định phí sản xuất chung được phân bổ hết cho số sản phẩm sản xuất theo công thức:

$$\text{Mức định phí sản xuất chung cố định phân bổ cho từng đối tượng} = \frac{\text{Tổng định phí sản xuất chung cố định cần phân bổ}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ của tất cả các đối tượng}} \times \frac{\text{Tổng tiêu thức phân bổ của từng đối tượng}}{\text{từng đối tượng}} \quad (1.12)$$

Trường hợp mức sản phẩm thực tế sản xuất ra nhỏ hơn mức công suất bình thường thì phần định phí sản xuất chung phải phân bổ theo mức công suất bình thường, trong đó số định phí sản xuất chung tính cho lượng sản phẩm chênh lệch giữa thực tế so với mức bình thường được tính vào giá vốn hàng tiêu thụ (còn gọi là định phí sản xuất chung không phân bổ). Công thức phân bổ như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Mức định phí sản xuất} \\ \text{chung phân bổ cho} \\ \text{mức sản phẩm thực tế} \end{array} = \frac{\begin{array}{l} \text{Tổng chi phí sản xuất chung cố} \\ \text{định} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Tổng số lượng sản phẩm theo công} \\ \text{suất bình thường} \end{array}} \times \begin{array}{l} \text{Tổng sản} \\ \text{lượng sản} \\ \text{phẩm thực} \\ \text{tế} \end{array} \quad (1.13)$$

Mức chi phí sản xuất chung tính cho phần chênh lệch sản phẩm thực tế với công suất bình thường sẽ tính như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Mức định phí sản xuất chung} \\ \text{(không phân bổ) tính cho lượng} \\ \text{sản phẩm chênh lệch} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Tổng định phí sản} \\ \text{xuất chung cố} \\ \text{định} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Mức định phí sản} \\ \text{xuất chung phân bổ} \\ \text{cho mức sản phẩm} \\ \text{thực tế} \end{array} \quad (1.14)$$

Để tập hợp và kết chuyển chi phí sản xuất chung, kế toán quản trị sử dụng tài khoản “Chi phí sản xuất chung” được mở và tập hợp theo từng địa địa điểm phát sinh chi phí (phân xưởng, đội, trại sản xuất...) và được mở theo nội dung của chi phí sản xuất chung. Đối với doanh nghiệp nhỏ và vừa, toàn bộ chi phí sản xuất chung được tập hợp vào tài khoản “chi phí sản xuất kinh doanh dở dang”

d. Kế toán tập hợp chi phí sản xuất theo quá trình sản xuất

Phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất được áp dụng trong các doanh nghiệp sản xuất đại trà một loại sản phẩm và quá trình sản xuất đi qua nhiều công đoạn khác nhau.

Theo phương pháp xác định chi phí này thì các sản phẩm thường có đặc điểm sau:

Một là, có cùng hình thái vật chất và kích thước

Hai là, có kích thước nhỏ, giá trị không lớn

Ba là, được đặt mua sau khi sản xuất vì sản phẩm do doanh nghiệp tự nghiên cứu, sản xuất đại trà rồi mới đưa ra tiêu thụ trên thị trường

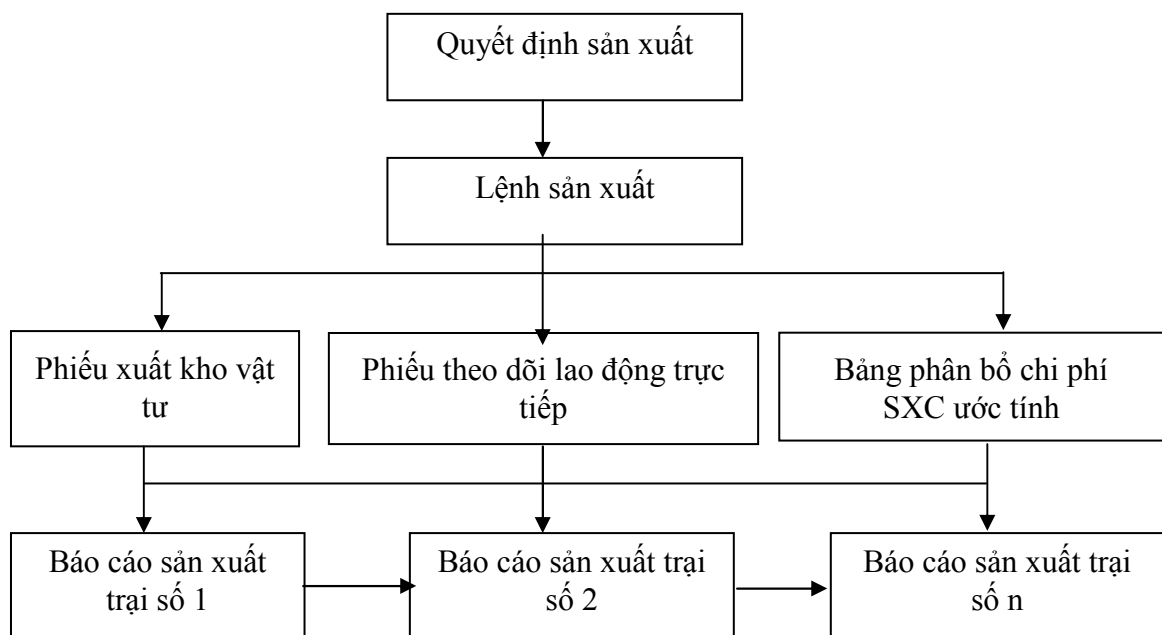
Quá trình sản xuất của doanh nghiệp thường được tổ chức theo hai quy trình công nghệ, quy trình sản xuất liên tục và quy trình sản xuất song song.

Với quy trình sản xuất liên tục, phân xưởng, trại, đội sản xuất là bộ phận sản

xuất cơ sở, là nơi phát sinh chi phí của sản xuất đó, hoạt động sản xuất diễn ra liên tục ở các trại, đội kế tiếp nhau, sản phẩm vận động từ trại, đội này sang, trại, đội khác.

Với quy trình sản xuất song song, quá trình sản xuất diễn ra đến một điểm nào đó thành được tách ra thành các quy trình liên tục.

Các chi phí sản xuất được tập hợp theo từng trại, đội sản xuất được thể hiện qua sơ đồ 1.6:



Sơ đồ 1.6: Chi phí sản xuất được tập hợp theo từng phân xưởng

1.2.3.6. Đánh giá chi phí sản xuất dở dang và tính giá thành sản phẩm ngành trồng trọt

Sản xuất trồng trọt có chu kỳ sản xuất dài, có tính thời vụ, chi phí phát sinh không đều đặn mà thường tập trung vào những thời kỳ nhất định, kết quả sản xuất chịu ảnh hưởng lớn của điều kiện tự nhiên, quá trình tái sản xuất kinh tế và tài sản xuất tự nhiên xen kẽ lẫn nhau.

Các loại cây trồng trong sản xuất trồng trọt hết sức đa dạng. Tuy nhiên, nếu căn cứ vào đặc điểm về thời gian canh tác có thể chia thành 3 loại chính: cây ngắn ngày (lúa, khoai, bắp...), cây trồng một lần thu hoạch nhiều lần (chuối, dứa...) và cây lâu năm (cà phê, cao su...).

Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm ngành trồng trọt có thể là từng loại cây trồng hoặc từng nhóm cây trồng nói trên. Đối với loại cây trồng chủ yếu có diện tích tương đối lớn, số lượng sản phẩm tương đối nhiều thì mỗi loại cây trồng là một đối tượng tập hợp chi phí sản xuất và mỗi loại sản phẩm là một đối tượng tính giá thành như: cà phê, chè, cam... Đối với loại cây trồng có đặc điểm canh tác tương tự nhau, trồng xen kẽ và không thuộc nhiệm vụ sản xuất chính thì mỗi nhóm cây trồng có thể là một đối tượng tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm như: nhóm cây thức ăn gia súc, cây rau xanh...

Ngoài ra, để cung cấp kịp thời số liệu cho quản lý, chi phí sản xuất ngành trồng trọt còn được tập hợp theo giai đoạn sản xuất của từng loại hoặc từng nhóm cây trồng như: giai đoạn chuẩn bị đất, giai đoạn gieo trồng, chăm sóc...

Đối với loại gieo trồng 2 hoặc 3 vụ trong một năm hoặc trồng năm nay, năm sau mới thu hoạch hoặc loại cây vừa có diện tích trồng mới, vừa có diện tích chăm sóc thu hoạch trong cùng 1 năm thì phải căn cứ vào tình hình thực tế để ghi chép, phản ánh rõ ràng chi phí của vụ này với vụ khác, của diện tích này với diện tích khác, của năm trước với năm nay và năm sau.

Phương pháp tính giá thành sản phẩm cây ngắn ngày

Cây ngắn ngày bao gồm các loại cây trồng có thời gian canh tác tính từ lúc làm đất, gieo trồng đến khi thu hoạch sản phẩm chỉ trong vòng một năm trở lại bao gồm: các loại cây lương thực (lúa, khoai, sắn...), cây thực phẩm (rau, đậu các loại), cây công nghiệp ngắn ngày (lạc, thuốc là, bông, đay, cói...), cây làm thức ăn gia súc và các loại cây ngắn ngày khác.

Chi phí sản xuất của cây ngắn ngày phát sinh gắn liền với 4 giai đoạn canh tác và được phân loại: Chi phí làm đất, Chi phí gieo trồng, Chi phí chăm sóc, Chi phí thu hoạch.

Chi phí sản xuất của cây ngắn ngày liên quan đến diện tích thu hoạch trong năm và diện tích sẽ thu hoạch của năm sau. Do vậy, để xác định được giá thành của sản phẩm hoàn thành cần phải xác định chi phí sản xuất chuyển sang năm sau theo công thức:

$$\begin{array}{l}
 \text{Chi phí sản xuất chuyển năm sau} \\
 \text{Chi phí sản phẩm dở dang đầu kỳ} \\
 \text{Diện tích (hoặc sản lượng đã thu hoạch)}
 \end{array}
 = \frac{
 \begin{array}{l}
 \text{Chi phí của sản phẩm dở dang đầu kỳ} \\
 \text{Chi phí sản xuất phát sinh trong năm} \\
 \text{Diện tích (hoặc sản lượng đã thu hoạch)}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{l}
 \text{Chi phí sản xuất phát sinh trong năm} \\
 \text{Diện tích chưa thu hoạch hoặc sản lượng (dự kiến) sẽ thu hoạch}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{l}
 \text{Chi phí thu hoạch trong năm} \\
 \text{Diện tích chưa thu hoạch}
 \end{array}
 }{
 \begin{array}{l}
 \text{Diện tích chưa thu hoạch hoặc sản lượng (dự kiến) chưa thu hoạch}
 \end{array}
 } \times \text{Giá trị sản phẩm (1.15)}$$

$$\begin{array}{l}
 \text{Tổng giá thành sản phẩm hoàn thành trong năm} \\
 \text{Chi phí sản xuất dở dang đầu năm}
 \end{array}
 = \begin{array}{l}
 \text{Chi phí sản xuất phát sinh trong năm} \\
 \text{Toàn bộ chi phí sản xuất phát sinh trong năm} \\
 \text{Chi phí sản xuất chuyển sang năm sau}
 \end{array}
 - \begin{array}{l}
 \text{Chi phí sản phẩm (1.16)} \\
 \text{Giá trị sản phẩm phụ}
 \end{array}$$

$$\begin{array}{l}
 \text{Giá thành đơn vị sản phẩm} \\
 \text{Chi phí sản phẩm}
 \end{array}
 = \frac{\text{Tổng giá thành sản phẩm hoàn thành trong năm}}{\text{Khối lượng sản phẩm hoàn thành trong năm}} \quad (1.17)$$

Nếu trên cùng một diện tích mà tiến hành trồng xen 2 loại cây trồng thì khoản chi phí nào phát sinh có tính chất riêng biệt phải tổ chức theo dõi riêng, còn những khoản chi phí liên quan đến cả 2 loại cây và không phân biệt được thì tiến hành phân bổ cho từng loại cây trồng theo diện tích gieo trồng của từng loại cây theo công thức:

$$\begin{array}{l}
 \text{Chi phí tính cho từng loại cây trồng xen} \\
 \text{Chi phí phát sinh liên quan đến 2 loại cây}
 \end{array}
 = \frac{\text{Chi phí phát sinh liên quan đến 2 loại cây}}{\text{Tổng diện tích gieo trồng của 2 loại cây}} \times \begin{array}{l}
 \text{Diện tích gieo trồng của mỗi loại cây} \\
 \text{Giá trị sản phẩm (1.18)}
 \end{array}$$

$$\begin{array}{l}
 \text{Diện tích gieo trồng của mỗi loại cây trồng xen} \\
 \text{Khối lượng thực tế hạt giống gieo}
 \end{array}
 = \frac{\text{Khối lượng thực tế hạt giống gieo}}{\text{Định mức hạt giống gieo cho 1 ha nếu trồng riêng}} \quad (1.19)$$

Đối với cây trồng gối vụ thì hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm như cây trồng riêng.

Nếu cây trồng cho sản phẩm có nhiều loại phẩm cấp khác nhau, để xác định giá thành sản phẩm theo từng phẩm cấp thì kế toán dùng phương pháp tỷ lệ (tỷ lệ

giữa chi phí thực tế và chi phí kế hoạch) hoặc phương pháp hệ số nếu có hệ số quy đổi giữa các phẩm cấp.

Ngoài việc tính giá thành sản phẩm, để phục vụ cho việc đánh giá chất lượng và hiệu quả sản xuất, trong sản xuất trồng trọt còn tính giá thành cho đơn vị diện tích gieo trồng gắn với từng giai đoạn công việc canh tác (làm đất, gieo trồng, chăm sóc, thu hoạch) theo công thức:

$$\text{Giá thành 1ha canh tác} = \frac{\text{Chi phí của từng giai đoạn canh tác}}{\text{Diện tích gieo trồng (ha)}} \quad (1.20)$$

Phương pháp tính giá thành sản phẩm cây trồng một lần thu hoạch nhiều lần

Cây trồng một lần thu hoạch nhiều lần có đặc điểm là chi phí làm đất và gieo trồng phát sinh trong một kỳ nhưng liên quan đến nhiều kỳ thu hoạch. Do vậy, để phản ánh hợp lý chi phí vào cấu thành của giá thành sản phẩm cần phải phân bổ các khoản chi phí này cho các kỳ thu hoạch dự kiến:

$$\text{Mức phân bổ cho từng kỳ} = \frac{\text{Chi phí làm đất và gieo trồng thực tế phát sinh}}{\text{Số kỳ thu hoạch dự kiến (năm)}} \quad (1.21)$$

Phương pháp xác định chi phí dở dang chuyển năm sau và tính giá thành sản phẩm cũng được thực hiện tương tự như đối với cây ngắn ngày.

Phương pháp tính giá thành sản phẩm cây lâu năm

Cây lâu năm là loại cây cho sản phẩm trong thời gian dài. Đặc điểm của cây lâu năm là sau khi bàn giao đưa vào sản xuất kinh doanh sẽ cho thu hoạch sản phẩm trong nhiều năm, tùy thuộc vào tuổi thọ của cây lâu năm. Vườn cây lâu năm là tài sản cố định (TSCĐ) của doanh nghiệp sản xuất nông nghiệp. Do đó, quá trình từ khi gieo trồng đến khi vườn cây lâu năm bắt đầu có sản phẩm (thu bói) được xem như quá trình đầu tư xây dựng cơ bản (XD CB) để hình thành nên TSCĐ. Chi phí phát sinh được tập hợp trên TK 241 – Chi phí đầu tư XD CB theo quy định.

Chi phí sản xuất sản phẩm cây lâu năm bao gồm 2 khoản: chi phí chăm sóc (bao gồm cả khoản khấu hao vườn cây lâu năm) và chi phí thu hoạch.

Chi phí chăm sóc vườn cây lâu năm liên quan đến sản phẩm đã thu hoạch trong năm và sẽ thu hoạch năm sau, nên cần phải xác định chi phí chuyển năm sau:

$$\begin{array}{l}
 \text{Chi phí} \\
 \text{sản xuất} \\
 \text{chuyên} \\
 \text{năm sau}
 \end{array}
 = \frac{
 \begin{array}{l}
 \text{Chi phí sản xuất} \\
 \text{năm trước chuyển} \\
 \text{sang}
 \end{array}
 + \begin{array}{l}
 \text{Chi phí chăm sóc phát} \\
 \text{sinh trong năm}
 \end{array}
 }{
 \begin{array}{l}
 \text{sản lượng đã thu} \\
 \text{hoạch trong năm}
 \end{array}
 + \begin{array}{l}
 \text{Sản lượng dự kiến thu} \\
 \text{hoạch thuộc năm sau}
 \end{array}
 }
 \times \begin{array}{l}
 \text{Sản lượng} \\
 \text{dự kiến} \\
 \text{thu hoạch} \\
 \text{thuộc năm} \\
 \text{sau}
 \end{array}
 \quad (1.22)$$

Khi hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm cây lâu năm cần chú ý những đặc điểm sau:

Cây lâu năm có đặc điểm chu kỳ sản xuất dài, sản phẩm thu hoạch kéo dài trong thời gian nhất định, có cây như chèn gần như thu hoạch quanh năm. Vì vậy, chỉ đến cuối năm mới xác định được giá thực tế. Trong năm sản phẩm thu hoạch được tính theo giá thành kế hoạch, đến cuối năm điều chỉnh lại thành giá thực tế.

Khi sản phẩm thu hoạch có nhiều phẩm cấp khác nhau thì có thể dùng phương pháp hệ số hoặc phương pháp tỷ lệ để xác định giá thành của từng loại phẩm cấp.

Nếu giữa các hàng cây lâu năm có trồng xen kẽ cây khác như: muồng, lạc, vừng... cần căn cứ vào mục đích trồng để tổ chức hạch toán chi phí và tính giá thành phẩm.

Trường hợp trồng xen nhằm mục đích giữ độ ẩm phục vụ cho cây lâu năm thì mọi chi phí đều tính vào giá thành cây lâu năm.

1.2.3.7. Phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận (CVP)

Hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp gắn liền với mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận. Hiểu và vận dụng tốt mối quan hệ này để ra quyết định cho hoạt động sản xuất kinh doanh có ý nghĩa hết sức quan trọng trong việc tồn tại và phát triển của doanh nghiệp.

Nghiên cứu mối quan hệ chi phí- khối lượng - lợi nhuận là một biện pháp hữu ích nhằm hướng dẫn các nhà quản trị doanh nghiệp trong việc lựa chọn, ra quyết định như: xác định sản lượng cần sản xuất, sản lượng sản phẩm cần tiêu thụ, lựa chọn dây chuyền sản xuất, định giá bán sản phẩm, chiến lược khuyến mại. Việc nghiên cứu mối quan hệ này thực chất là phân tích mối quan hệ để tìm ra liên kết

thích hợp nhất giữa biến phí, định phí, sản lượng, giá bán, doanh số, kết cấu hàng bán và lợi nhuận, sự liên kết này góp phần kiến tạo nên các khái niệm cơ bản trong mối quan hệ chi phí – khối lượng - lợi nhuận.

Các khái niệm cơ bản của mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận

Số dư đảm phí: Là biểu hiện mối quan hệ cơ bản của chi phí - khối lượng - lợi nhuận, được dùng để mô tả phần còn lại của doanh thu sau khi trừ đi các biến phí tạo nên doanh thu đó.

$$\text{Số dư đảm phí} = \text{Doanh thu} - \text{Biến phí} \quad (1.23)$$

Tỷ lệ số dư đảm phí: Là mối quan hệ tổng mức số dư đảm phí với tổng doanh thu hoặc mối quan hệ giữa biến phí một sản phẩm với đơn giá bán và được biểu hiện bằng số %.

Kết cấu chi phí: Là mối quan hệ tỷ lệ giữa các chi phí biến đổi và chi phí cố định trong tổng chi phí của doanh nghiệp.

Đòn bẩy kinh doanh: Là một công cụ thể hiện những tác động của chi phí, khối lượng tiêu thụ, doanh thu đến lợi nhuận, đây chính là một chỉ tiêu chỉ rõ cách thức sử dụng, bố trí kết cấu chi phí thích hợp để thay đổi lợi nhuận thích hợp từ sự thay đổi sản lượng tiêu thụ, doanh thu.

Phân tích điểm hoà vốn trong tiêu thụ

Mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng - lợi nhuận được thể hiện chủ yếu trong việc phân tích điểm hoà vốn. Thông qua việc phân tích điểm hoà vốn giúp các doanh nghiệp nhận thức được rằng: sau điểm hoà vốn cứ mỗi sản phẩm được tiêu thụ sẽ làm tăng lợi nhuận của doanh nghiệp thêm một giá trị đúng bằng phần chênh lệch giữa doanh thu và chi phí biến đổi của sản phẩm đó.

Kế toán quản trị chi phí tiến hành phân tích điểm hoà vốn (bảng 1.1) sẽ giúp cho nhà quản lý xem xét quá trình kinh doanh một cách chủ động và tích cực, trong mối liên hệ giữa nhiều yếu tố tác động tới lợi nhuận, cho phép xác định rõ ràng vào lúc nào trong kỳ kinh doanh, hay ở mức sản xuất và tiêu thụ bao nhiêu sẽ đạt điểm hoà vốn, từ đó có các quyết định chủ động và tích cực để hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp đạt hiệu quả cao.

Bảng 1.1. Phân tích điểm hoà vốn

Sản lượng hoà vốn	=	$\frac{\text{Định phí}}{\text{Mức số dư đảm phí đơn vị}}$
Doanh thu hoà vốn	=	$\frac{\text{Định phí}}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí}}$
Sản lượng cần thiết để đạt lợi nhuận kế hoạch	=	$\frac{\text{Lợi nhuận kế hoạch} + \text{Định phí}}{\text{Mức số dư đảm phí đơn vị}}$
Doanh thu cần thiết để đạt lợi nhuận kế hoạch	=	$\frac{\text{Lợi nhuận kế hoạch} + \text{Định phí}}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí}}$
Độ lớn đòn bẩy kinh doanh	=	$\frac{\text{Số dư đảm phí}}{\text{Thu nhập thuần}}$

1.2.3.8. Báo cáo kế toán quản trị chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm

Báo cáo quản trị chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm là báo cáo chi tiết, phản ánh cụ thể các chỉ tiêu về chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm theo nhiều tiêu thức phân loại khác nhau nhằm cung cấp đầy đủ kịp thời các thông tin về chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm, đáp ứng yêu cầu quản lý của doanh nghiệp.

Các loại báo cáo quản trị chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm, bao gồm:

- Báo cáo chi phí sản xuất theo yếu tố
- Báo cáo giá thành sản xuất sản phẩm
- Báo cáo giá thành bộ phận
- Báo cáo tiến độ sản xuất
- Báo cáo kế hoạch chi phí sản xuất
- Báo cáo chi phí sản xuất chung
- Báo cáo chi phí sản xuất theo phân xưởng
- Báo cáo chi phí sản xuất vượt kế hoạch, vượt dự toán
- Báo cáo sản lượng sản phẩm sản xuất
- Báo cáo sản phẩm hỏng sản xuất vượt mức bình thường
- Báo cáo dự toán chi phí sản xuất

Báo cáo chi phí sản xuất và tính giá thành từng loại sản phẩm nhằm cung cấp

thông tin tình hình phát sinh và phân bổ chi phí sản xuất cho sản phẩm đầu ra để tính giá vốn sản phẩm chế tạo. Trong sản xuất, theo phương pháp tính giá hàng tồn kho, tính sản lượng sản phẩm hoàn thành tương đương được thực hiện theo hai phương pháp chủ yếu là phương pháp trung bình và phương pháp nhập trước xuất trước nên báo cáo chi phí sản xuất có thể xây dựng một trong hai bảng: Báo cáo chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trường hợp tính sản lượng hoàn thành tương đương theo phương pháp trung bình; hoặc báo cáo chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trường hợp tính sản lượng hoàn thành tương đương theo phương pháp nhập trước xuất trước.

Nội dung, kết cấu hai báo cáo theo bảng số 1.2 và bảng 1.3 [11, tr.16,17]

Báo cáo kế toán quản trị chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm có ý nghĩa quan trọng trong công tác quản trị doanh nghiệp, đặc biệt là trong công tác quản trị chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm. Báo cáo cung cấp các thông tin giúp cho việc tổng hợp và đánh giá một cách chi tiết thông tin về chi phí và giá thành giúp nhà quản trị đưa ra các quyết định kinh tế kịp thời trong sản xuất, cung cấp số liệu để phân tích thường xuyên việc thực hiện các kế hoạch, dự toán chi phí, các định mức kinh tế - kỹ thuật của từng lĩnh vực hoạt động, từng sản phẩm, mặt hàng hay từng nơi phát sinh chi phí, cung cấp thông tin về chi phí và giá thành cho việc lập kế hoạch, dự toán chi phí và giá thành, giúp cho việc củng cố và nâng cao chất lượng công tác hạch toán nội bộ ở các bộ phận có liên quan, tăng cường kiểm soát chi phí giá thành ở đơn vị.

1.2.4. Tổ chức bộ máy kế toán quản trị

Tổ chức bộ máy kế toán quản trị trong các doanh nghiệp phải phù hợp với đặc điểm hoạt động, quy mô, địa bàn tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh và mức độ phân cấp quản lý kinh tế - tài chính của doanh nghiệp.

Tổ chức bộ máy kế toán quản trị trong các doanh nghiệp phải gọn nhẹ, khoa học, hợp lý và phù hợp với trình độ cán bộ, đặc điểm quản lý, phương tiện kỹ thuật hiện có của doanh nghiệp nhằm đạt được hiệu quả cao trong việc cung cấp thông tin phục vụ quản trị doanh nghiệp.

Các doanh nghiệp căn cứ vào các điều kiện cụ thể của mình để tổ chức bộ máy kế toán quản trị theo một trong các hình thức sau:

Hình thức kết hợp: Tổ chức bộ máy kết hợp giữa kế toán tài chính với kế toán quản trị theo từng phần hành kế toán. Theo hình thức này để thu nhận và xử lý thông tin kế toán quản trị, doanh nghiệp chỉ tiến hành mở sổ kế toán chi tiết (theo từng cấp quản lý) của hệ thống tài khoản kế toán sử dụng cho kế toán tài chính, xác định nội dung, phương pháp ghi chép trên các tài khoản chi tiết phù hợp với việc thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin cụ thể.

Bộ máy kế toán doanh nghiệp được tổ chức thống nhất bao gồm các bộ phận kế toán theo các phần hành công việc kế toán. Mỗi phần hành kế toán đều thực hiện cả công việc kế toán tài chính và kế toán quản trị nên có thể kết hợp giữa quản lý tổng hợp và quản lý chi tiết từng chỉ tiêu, để phân công công việc, chuyên môn hoá sâu và có điều kiện quản lý chặt chẽ khối lượng công việc của nhân viên kế toán, thuận lợi cho việc áp dụng các phương tiện kỹ thuật hỗ trợ công việc kế toán, tạo điều kiện tiết kiệm thời gian và chi phí trong công việc kế toán tài chính của doanh nghiệp.

Tuy nhiên tổ chức theo mô hình này đòi hỏi người phân công công việc phải hiểu được trình độ, năng lực cụ thể của từng nhân viên kế toán và phải xác định rõ công việc của kế toán tài chính và kế toán quản trị trong từng phần hành, tức là phải xác định được phần việc nào, loại thông tin nào cần cho việc lập báo cáo tài chính và phần việc nào, loại thông tin nào phục vụ cho việc lập báo cáo quản trị, mặt khác cũng đòi hỏi từng nhân viên kế toán phải hiểu rõ công việc của kế toán tài chính và kế toán quản trị. Và để thực hiện tốt chức năng nhiệm vụ của mình đòi hỏi giữa các bộ phận kế toán trong bộ máy kế toán cũng cần xây dựng mối quan hệ chặt chẽ với nhau cũng như việc thiết lập mối quan hệ qua lại với các bộ phận có liên quan khác trong việc thu nhận và cung cấp thông tin kế toán cả về thông tin kế toán tài chính và kế toán quản trị, cụ thể: Bộ phận tổng hợp, phân tích và tư vấn nhận thông tin tổng hợp và thông tin chi tiết từ các tổ kế toán của kế toán tài chính (các báo cáo sản xuất, báo cáo bán hàng...); thu thập thông tin từ bộ phận kế hoạch (kế hoạch sản

xuất, định mức...); thu thập thông tin từ phòng tổ chức hành chính (lao động, định mức lao động, số lượng và thành phần lao động...); thu thập thông tin từ bộ phận cung ứng (số lượng, giá mua của vật tư, hàng hoá...); Thu nhận thông tin từ phòng kinh doanh (khối lượng sản phẩm, giá bán...); thu nhận thông tin bên ngoài (mức chi phí về vốn, tỷ suất tài chính của ngành...). Mỗi liên hệ thông tin qua lại giữa các bộ phận trên nhằm phục vụ cho việc xác định định mức chi phí, lập dự toán chi phí, kế hoạch giá thành, giá thành định mức, các dự toán và báo cáo khác có liên quan.

Hình thức tách biệt: Tổ chức bộ máy kế toán quản trị tách biệt với tổ chức bộ máy kế toán tài chính. Theo hình thức này bộ máy kế toán quản trị sử dụng hệ thống tài khoản kế toán riêng do ngành hoặc do doanh nghiệp tự xây dựng để hệ thống hoá thông tin một cách chi tiết, cụ thể nhằm cung cấp thông tin cho yêu cầu quản lý và tổ chức hệ thống kế toán quản trị riêng phục vụ cho việc lập báo cáo nội bộ đáp ứng yêu cầu quản trị của doanh nghiệp. Ngoài ra bộ máy kế toán còn sử dụng các sổ hạch toán nghiệp vụ, các bảng tính toán thống kê, bảng phân bổ để thu nhận được thông tin chi tiết bằng các phương pháp khác ngoài phương pháp kế toán.

Hình thức này tạo điều kiện chuyên môn hoá kế toán quản trị nên thông tin được cung cấp đầy đủ, kịp thời theo yêu cầu quản trị. Tuy nhiên sẽ rất tốn kém thời gian và chi phí. Hình thức này chỉ thích hợp với các doanh nghiệp có quy mô lớn như các tập đoàn, tổng công ty.

Hình thức hỗn hợp: Là hình thức kết hợp cả hai hình thức nêu trên nhưng tổ chức bộ phận kế toán quản trị chi phí giá thành riêng, còn các nội dung khác thì theo hình thức kế hợp.

1.3. KINH NGHIỆM TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ CỦA MỘT SỐ NƯỚC TRÊN THẾ GIỚI VÀ BÀI HỌC VẬN DỤNG Ở VIỆT NAM

Hiện nay, ở các nước có nền kinh tế phát triển, kế toán quản trị nói chung, kế toán quản trị chi phí giá thành nói riêng là một bộ phận đặc biệt quan trọng của hệ thống kế toán doanh nghiệp. Quá trình hình thành và phát triển của kế toán quản trị ở các nước đều đặt trọng tâm giải quyết các vấn đề quản trị doanh nghiệp, là một trong những nguồn quan trọng cung cấp thông tin cho các nhà quản trị doanh

nghiệp điều hành hoạch định và ra các quyết định quản lý. Tuy nhiên việc tổ chức kế toán quản trị được xây dựng ở mỗi nước có sự khác nhau, có thể khái quát một số mô hình tổ chức kế toán quản trị chủ yếu sau:

1.3.1. Tổ chức kế toán quản trị chi phí của một số nước trên thế giới

Tổ chức kế toán quản trị chi phí giá thành của Mỹ

Mỹ là một nước có nền kinh tế thị trường phát triển, các trung tâm tài chính, các sở giao dịch thị trường tài chính phát triển mạnh, tiềm lực kinh tế và phong cách quản lý theo thị trường mở. Mô hình kế toán của Mỹ thiên về tài chính nhằm đáp ứng thông tin của thị trường tài chính, mô hình kế toán Mỹ gồm hai bộ phận kế toán tài chính và kế toán quản trị. Đặc trưng cơ bản của mô hình này là hệ thống kế toán quản trị được tổ chức kết hợp với hệ thống kế toán tài chính và được tổ chức thành một hệ thống thống nhất trong cùng một bộ máy kế toán. Cụ thể:

Về tổ chức bộ máy kế toán: Kế toán quản trị chi phí không tổ chức thành một bộ phận kế toán riêng mà được tổ chức chung với kế toán tài chính, các bộ phận thực hiện từng phần hành công việc theo chức trách nhiệm vụ được phân công. Các bộ phận này vừa làm nhiệm vụ của kế toán tài chính vừa làm nhiệm vụ của kế toán quản trị.

Về chứng từ kế toán: kế toán quản trị và kế toán tài chính đều sử dụng hệ thống chứng từ gốc duy nhất.

Về tài khoản kế toán: Thông thường kế toán tài chính sử dụng các tài khoản tổng hợp còn kế toán quản trị chi phí sử dụng tài khoản phân tích. Việc ghi chép, phản ánh, xử lý và truyền đạt thông tin từ hệ thống tài khoản này được tính đến cả hai mục đích của kế toán tài chính và kế toán quản trị.

Về báo cáo kế toán: Mỗi bộ phận kế toán có chức năng thu nhận, cung cấp thông tin kế toán vừa ở dạng tổng hợp, vừa ở dạng chi tiết theo yêu cầu quản lý. Bộ phận kế toán quản trị chi phí sử dụng báo cáo bộ phận để cung cấp thông tin cho nội bộ doanh nghiệp, bộ phận kế toán tài chính sử dụng hệ thống báo cáo tài chính để cung cấp thông tin cho các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp.

Theo mô hình này, kế toán trưởng chịu trách nhiệm chung về toàn bộ công

tác kế toán trong doanh nghiệp từ việc tổ chức xây dựng bộ máy kế toán, lưu chuyển chứng từ, vận dụng tài khoản, hệ thống báo cáo kế toán ...nhằm cung cấp thông tin tối ưu cho nhà quản trị.

Các bộ phận kế toán như kế toán vốn bằng tiền, kế toán vật tư hàng hoá...mỗi một bộ phận có chức năng thu nhận và cung cấp thông tin kế toán vừa tổng hợp vừa chi tiết... đồng thời lập các dự toán tổng hợp và chi tiết theo yêu cầu quản lý.

Hệ thống kế toán Mỹ đặc biệt quan tâm đến mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận, phân tích báo cáo bộ phận và áp dụng phương pháp tính lãi theo biến phí (số dư đảm phí) trong quá trình tính toán chi phí, xây dựng định mức chi phí cũng như kế hoạch linh hoạt, phân tích chi phí chung từ đó có thể tính được giá phí và cung cấp thông tin phục vụ cho quá trình ra các quyết định trong quản lý.

Ưu điểm của mô hình này là có sự kết hợp chặt chẽ giữa quản lý tổng hợp và quản lý cụ thể theo từng chi tiêu. Kế toán tổng hợp bộ phận nào kết hợp với kế toán chi tiết bộ phận đó, vì vậy thông tin kế toán rõ ràng và đáng tin cậy. Việc thu nhận và xử lý thông tin một cách nhanh chóng, thuận tiện trong việc cơ giới hoá công tác kế toán.

Tuy nhiên, mô hình này cũng bộc lộ một số hạn chế như khó chuyên môn hoá theo hai loại kế toán tài chính và kế toán quản trị dẫn đến hạn chế trong quá trình quản lý nội bộ.

Mô hình này thích hợp với các doanh nghiệp có quy mô nhỏ và vừa, đặc biệt là các nước áp dụng kế toán Mỹ hoặc đã tổ chức kế toán theo các chuẩn mực và thông lệ quốc tế.

Tổ chức kế toán quản trị chi phí giá thành của cộng hoà Pháp

Cộng hoà Pháp là nước Tây Âu có nền kinh tế phát triển từ lâu đời, công tác quản lý kinh tế nói chung và kế toán nói riêng ở trình độ cao, mô hình kế toán Pháp dung hoà các nhu cầu thông tin về mối quan hệ bên trong và bên ngoài doanh nghiệp.

Đặc trưng cơ bản của mô hình này là có sự tách biệt tương đối giữa kế toán

quản trị (kế toán phân tích) và kế toán tài chính (kế toán tổng quát). Kế toán tài chính tuân thủ nghiêm ngặt các nguyên tắc, quy định của Nhà nước, trong khi đó kế toán quản trị được coi là công việc hoàn toàn riêng của doanh nghiệp, các doanh nghiệp tự xây dựng để hệ thống hoá thông tin một cách chi tiết nhằm cung cấp thông tin theo yêu cầu quản lý và tổ chức hệ thống sổ sách, báo cáo phục vụ cho yêu cầu quản trị sản xuất kinh doanh của đơn vị mình. Sự tách biệt được thể hiện:

Về tổ chức bộ máy kế toán: Kế toán tài chính và kế toán quản trị chi phí được tổ chức thành hai bộ phận chính là bộ phận kế toán tài chính và bộ phận kế toán quản trị. Hai bộ phận này có thể ở trong cùng một phòng tài chính kế toán mà cũng có thể chia thành hai phòng chức năng riêng biệt. Bộ phận kế toán quản trị có chức năng thu thập, xử lý thông tin từ các chứng từ ban đầu hoặc do bộ phận kế toán tài chính đã phản ánh trên cơ sở một cách chi tiết, cụ thể theo yêu cầu quản lý. Lập các dự toán chi tiết, tổ chức phân tích các hoạt động kinh tế, lập báo cáo kế toán quản trị theo yêu cầu cụ thể của doanh nghiệp. Bộ phận kế toán tài chính có chức năng ghi chép phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong doanh nghiệp vào các tài khoản tổng hợp để thu nhận, xử lý và cung cấp các thông tin kế toán có tính tổng hợp. Lập dự toán tổng hợp và báo cáo tài chính.

Về chứng từ kế toán: Ngoài việc sử dụng hệ thống chứng từ chung, kế toán quản trị chi phí còn sử dụng rộng rãi hệ thống chứng từ nội bộ trong doanh nghiệp.

Về tài khoản kế toán: Các tài khoản kế toán quản trị chi phí được xây dựng thành một hệ thống riêng, mang ký hiệu riêng, nội dung ghi chép cũng có những điểm khác với kế toán tài chính.

Về sổ kế toán: Kế toán quản trị chi phí xây dựng hệ thống sổ kế toán riêng phục vụ cho việc ghi chép các nghiệp vụ thuộc kế toán quản trị.

Về báo cáo kế toán: Các báo cáo kế toán quản trị được lập riêng dưới dạng báo cáo dự toán sản xuất, báo cáo lãi lỗ từng bộ phận... Ngoài các chỉ tiêu quá khứ, chỉ tiêu thực hiện kế toán quản trị còn thiết lập các cân đối dự toán, kế hoạch.

Theo mô hình này kế toán quản trị đặt trọng tâm vào việc xác định và kiểm soát chi phí ở các doanh nghiệp sản xuất, bằng cách chia chi phí theo các trung tâm

trách nhiệm quản lý, phân tích đánh giá và tìm ra các nguyên nhân làm sai lệch chi phí và cuối cùng điều hoà giữa kế toán tài chính với kế toán quản trị.

Mục tiêu của mô hình này là tính chi phí của từng trung tâm, giá thành của từng sản phẩm, dịch vụ, thiết lập các khoản dự toán chi phí và kết quả, kiểm soát việc thực hiện và giải thích được nguyên nhân chênh lệch giữa chi phí dự toán và chi phí thực tế. Công tác phân tích kết quả sản xuất kinh doanh, đánh giá các nhân tố ảnh hưởng đến tình hình kinh doanh được tiến hành rất thận trọng. Thông tin kế toán quản trị được thu nhận, xử lý thông qua các phương pháp tính toán khoa học nên đảm bảo cung cấp thông tin đầy đủ, chính xác, kịp thời cho nhà quản trị ra các quyết định quản lý.

Ưu điểm của mô hình này là tạo điều kiện chuyên môn hoá theo hai loại kế toán tài chính và kế toán quản trị. Phân định ranh giới rõ ràng chuyên sâu về từng lĩnh vực giúp cho từng bộ phận có điều kiện nâng cao trình độ nghiệp vụ.

Tuy nhiên, mô hình này cũng có những hạn chế như công kênh, kém linh hoạt, hiệu quả kinh tế thấp, giữa tổng hợp và chi tiết không có sự kết hợp chặt chẽ, việc thu nhận và xử lý thông tin kế toán thường chậm do khâu lưu chuyển chứng từ kế toán.

Mô hình này thích hợp với các doanh nghiệp có quy mô lớn, mức độ trang bị và ứng dụng cơ giới hoá cao. Phù hợp với các nước áp dụng kế toán Pháp.

1.3.2. Bài học vận dụng tổ chức kế toán quản trị chi phí ở Việt Nam

Nghiên cứu tổ chức kế toán quản trị ở một số nước trên thế giới sẽ giúp chúng ta học hỏi, tiếp thu được những kinh nghiệm quý báu trong quá trình tổ chức kế toán quản trị nói chung và tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm nói riêng. những bài học kinh nghiệm đó là:

Các doanh nghiệp ngành giống cây trồng nên tổ chức bộ máy kế toán quản trị theo mô hình của Mỹ (mô hình kết hợp), nghĩa là kết hợp hài hoà giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị trong cùng một bộ máy kế toán nhằm tiết kiệm thời gian và chi phí trong việc thu thập, xử lý và cung cấp thông tin, điều này phù hợp với các doanh nghiệp ở Việt Nam hiện nay, nó phù hợp với trình độ của cán bộ kế toán của

các doanh nghiệp, đồng thời đảm bảo thuận lợi cho việc quản lý, kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước.

Mỗi một phần hành kế toán nên phân công, phân nhiệm rõ ràng để nâng cao tinh thần trách nhiệm trong công việc của mỗi nhân viên kế toán, đồng thời tránh chồng chéo trong việc thu thập, xử lý và cung cấp thông tin cho các nhà quản trị doanh nghiệp.

Cần phải chú trọng trong việc xây dựng, hoàn thiện hệ thống định mức kinh tế kỹ thuật và dự toán quá trình sản xuất kinh doanh một cách khoa học và hợp lý, cần quan tâm đến việc phân tích kết quả trong mối quan hệ với chi phí bỏ ra, mọi sai lệch cần phải tìm ra nguyên nhân và bộ phận chịu trách nhiệm để có giải pháp điều chỉnh hợp lý, kịp thời. Mọi trung tâm chức năng đều phải có trách nhiệm với chi phí chứ không chỉ riêng phòng kế toán.

Để việc tổng hợp, phân tích và cung cấp thông tin kế toán được kịp thời và chính xác thì kế toán tài chính nên sử dụng các tài khoản tổng hợp, báo cáo tài chính, còn kế toán quản trị nên sử dụng các tài khoản chi tiết và báo cáo bộ phận để thu nhận và xử lý thông tin phục vụ cho quá trình ra quyết định trong sản xuất kinh doanh.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

Tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm là một nội dung quan trọng và chủ yếu nhất của tổ chức kế toán quản trị. Vì vậy cần phải đi sâu nghiên cứu cơ sở lý luận tổ chức kế toán quản trị nói chung và tổ chức kế toán quản trị chi phí giá thành sản phẩm nói riêng. Trong chương này luận án đã dành phần lớn nội dung để hệ thống hoá và phân tích cơ sở lý luận về tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp như bản chất, nội dung của chi phí sản xuất và giá thành trong doanh nghiệp, trên cơ sở đó tiến hành phân loại chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm theo nhiều tiêu thức khác nhau nhằm đáp ứng yêu cầu quản trị doanh nghiệp, xác định đối tượng tập hợp chi phí sản xuất và đối tượng tính giá thành sản phẩm, phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang và vận dụng phương pháp tính giá thành hợp lý, xác định nội dung báo cáo chi phí sản xuất

giá thành sản phẩm phục vụ cung cấp thông tin cho việc ra quyết định quản lý.

Để xem xét và đánh giá thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm ở các doanh nghiệp Việt Nam nói chung và doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng nói riêng, luận án đã trình bày kinh nghiệm tổ chức kế toán quản trị của một số nước trên thế giới để chúng ta tham khảo và vận dụng vào thực tiễn các doanh nghiệp Việt Nam nói chung và các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng nói riêng.

CHƯƠNG 2

THỰC TRẠNG TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ VÀ GIÁ THÀNH TRONG DOANH NGHIỆP THUỘC NGÀNH GIỐNG CÂY TRỒNG VIỆT NAM

2.1. TỔNG QUAN VỀ CÁC DOANH NGHIỆP THUỘC NGÀNH GIỐNG CÂY TRỒNG VIỆT NAM

2.1.1. Khái quát lịch sử hình thành và phát triển các loại hình doanh nghiệp ngành giống cây trồng Việt Nam

Trong quá khứ của nền kinh tế kế hoạch hoá tập trung, hệ thống cung cấp giống được tổ chức chặt chẽ với hai công ty cấp quốc gia và nhiều công ty, trung tâm giống cấp tỉnh chịu trách nhiệm sản xuất theo chỉ tiêu đặt ra. Hiện nay với sự chuyển đổi sang nền kinh tế thị trường, Việt Nam đang trong thời kỳ hội nhập với tốc độ nhanh vào nền kinh tế khu vực và thế giới. Cùng với sự chuyển động theo hướng đa dạng để phù hợp với cơ chế thị trường của giới doanh nghiệp nói chung, trong mấy năm trở lại đây các doanh nghiệp giống cây trồng cũng phát triển với nhiều loại hình khác nhau. Theo tổng hợp từ kết quả điều tra hiện trạng sản xuất, kinh doanh giống cây trồng tại các tỉnh, kết hợp với thông tin về các đơn vị sản xuất, kinh doanh giống cây trồng do Hợp phần giống cây trồng cung cấp, hiện nay cả nước có 259 doanh nghiệp, đơn vị sản xuất, kinh doanh giống cây trồng với mục đích thương mại (không kể các đơn vị như HTX, tổ nhóm sản xuất giống) [29, tr.4]. Các đơn vị này có thể chia ra thành các nhóm: Doanh nghiệp giống cấp quốc gia (bao gồm cả các doanh nghiệp nhà nước, cổ phần hóa); Các đơn vị giống địa phương (doanh nghiệp hoặc trung tâm giống); doanh nghiệp giống tư nhân và doanh nghiệp giống liên doanh hoặc 100% vốn nước ngoài.

Các DN cấp quốc gia gồm có 2 công ty: Công ty Cổ phần (CP) giống cây trồng miền Nam (SSC) tại thành phố Hồ Chí Minh và Công ty CP giống cây trồng Trung ương (NSC) tại thành phố Hà Nội. Trước năm 2002, các DN này đều là DN nhà nước do Bộ Nông nghiệp và PTNT quản lý nhưng hiện nay đã được cổ phần hóa và hoạt động theo luật doanh nghiệp. Trước đây, các công ty này đóng vai trò

đầu mỗi để nhân giống siêu nguyên chủng và nguyên chủng cung cấp cho các đơn vị giống địa phương tiếp tục nhân ra giống cấp thấp hơn phục vụ cho sản xuất đại trà. Tuy nhiên dưới tác động của cơ chế thị trường và tự do hóa trong sản xuất và cung ứng giống cây trồng, các DN này hiện hoạt động như các nhà sản xuất, nhập khẩu, cung ứng và thậm chí tư vấn trong các lĩnh vực về hạt giống, cây giống và các giải pháp chế biến hạt giống

Hiện nay cả nước có 99 đơn vị sản xuất, kinh doanh giống cấp tỉnh, 63 đơn vị ở phía Bắc và 32 đơn vị ở phía Nam. Nhiệm vụ chủ yếu của các đơn vị này là sản xuất và/hoặc cung ứng các loại giống cây trồng cho yêu cầu của địa phương. Trong số này có 56 công ty và trung tâm (56,6%) chỉ sản xuất kinh doanh giống cây trồng, 43 DN còn lại (chiếm 43,4% %) không chỉ sản xuất hoặc kinh doanh giống thuần túy mà cung cấp các dịch vụ tổng hợp cho sản xuất nông nghiệp như dịch vụ vật tư kỹ thuật như giống, phân bón, thuốc BVTV.

Như vậy, ở nước ta, gần như tỉnh, thành phố nào cũng có một đơn vị sản xuất, kinh doanh giống hoặc vật tư nông nghiệp tổng hợp, trong đó có giống cây trồng. Các công ty hoặc trung tâm giống cây trồng là hai hình thức phổ biến nhất ở cấp tỉnh. Ở phía Bắc loại hình công ty giống phổ biến hơn ở phía Nam nhưng ngược lại, ở phía Nam các trung tâm giống lại phổ biến hơn (có tới 21/31 trung tâm giống ở phía Nam, chiếm 67,7% tổng số trung tâm giống của cả nước).

2.1.2. Vị trí, vai trò của ngành giống cây trồng trong nền kinh tế

Sau 20 năm đổi mới và kể từ khi Bộ Chính trị ra Nghị quyết 10 (5/4/1988) về khoán sản phẩm đến người lao động (hay còn gọi là khoán hộ), sản xuất nông nghiệp đã có những bước tiến vượt bậc. Thứ nhất, hộ nông dân được làm chủ ruộng đất và trở thành đơn vị sản xuất cơ bản trong nông nghiệp, thay cho cơ chế sản xuất tập thể, các HTX. Thứ hai, sản xuất trồng trọt và chăn nuôi đều tăng nhanh cả về chất lượng và số lượng. Từ một nước thiếu lương thực, mỗi năm phải nhập khẩu 1 triệu tấn lương thực, năm 1989, lần đầu tiên Việt Nam đã xuất khẩu được 1,5 triệu tấn gạo và sau đó tăng dần lên 3-3,5 triệu tấn/năm. Tính đến năm 2005 Việt Nam đã xuất khẩu được trên 50 triệu tấn gạo, mạng lại giá trị trên 10 tỷ USD và trở thành

nước xuất khẩu gạo lớn thứ hai trên thế giới. Sản lượng lương thực có hạt ổn định khoảng 40 triệu tấn, gấp 8 lần năm 1945 (5 triệu tấn), tăng 20 triệu tấn so với năm 1990. [29, tr.5]

Cùng với lúa gạo, cây công nghiệp và cây ăn quả ở Việt Nam cũng đạt nhiều thành tựu rất đáng khích lệ, mạng lại giá trị xuất khẩu mỗi năm hàng tỷ đô la Mỹ. Đến nay, Việt Nam đã trở thành cường quốc số 1 thế giới về xuất khẩu hạt tiêu, 1 trong tám nước xuất khẩu chè lớn trên thế giới, đứng thứ hai thế giới về cà phê, các mặt hàng như cao su, điều nhân đều là những mặt hàng thế mạnh. Năm 2005, Việt Nam đã xuất khẩu được 109 nghìn tấn hồ tiêu, 892 nghìn tấn cà phê, 587 nghìn tấn cao su, 5,2 triệu tấn gạo... góp phần đáng kể vào tổng kim ngạch xuất khẩu các mặt hàng nông lâm thủy sản đạt trên 6 tỷ đô la Mỹ. [29, tr.5]

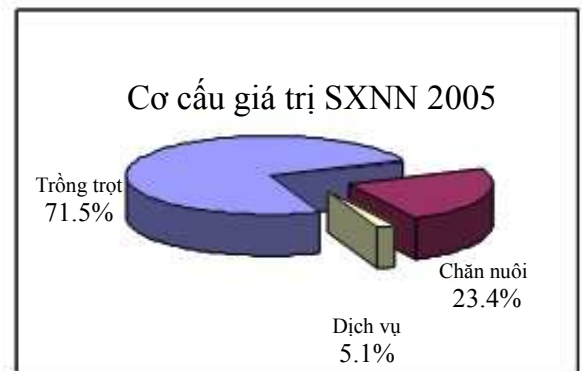
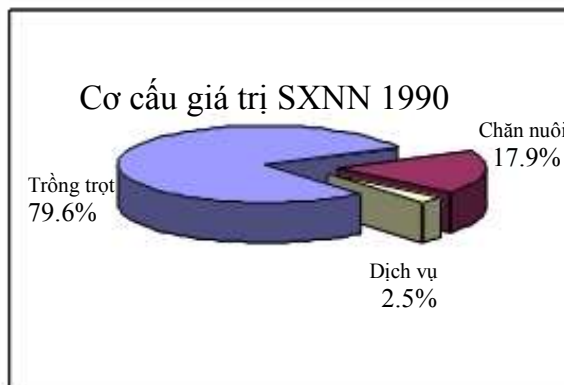
Về cơ bản, nước ta vẫn là nước dựa vào nông nghiệp nhưng có sự tăng trưởng đáng kể của công nghiệp và xây dựng (chỉ số phát triển 10%/năm). Cơ cấu kinh tế cả nước năm 1990 là: nông lâm thủy sản chiếm 38,74%, công nghiệp và xây dựng 22,67% và dịch vụ 38,59%, đến năm 2005 tỷ lệ này tương ứng là: 20,89%, 41,04%, 38,07%. Như vậy tỷ lệ giá trị ngành nông lâm thủy sản giảm rõ rệt, từ 38,74% năm 1990 xuống còn 20,89% năm 2005, thay vào đó là ngành công nghiệp và dịch vụ. Tuy nhiên, giá trị lại tăng trên 10 lần, từ 16.252 tỷ đồng năm 1990 lên 175.048 tỷ đồng năm 2005. [29, tr. 5]

Trong nông nghiệp, trồng trọt vẫn là ngành có giá trị sản xuất lớn nhất nhưng có xu hướng giảm dần, thay vào đó là ngành chăn nuôi và dịch vụ. Tỷ trọng ngành trồng trọt giảm dần từ 79,6 % năm 1990 xuống 71,5 % năm 2005- giảm 8,1 % (biểu đồ 2.1).

Ngành nông nghiệp Việt Nam đạt được những thành tựu to lớn như trình bày ở trên có vai trò to lớn của ngành giống cây trồng.

Trong một nghiên cứu về phát triển lúa tại Việt Nam, Quang và Tsuji (2003) cho rằng có 4 yếu tố thúc đẩy sản xuất lúa, đó là cải thiện điều kiện về tưới tiêu, áp dụng giống mới, sử dụng phân bón hoá học và áp dụng thuốc BVTV. Trong đó, giống mới được coi là có đóng góp to lớn nhất trong việc tăng sản lượng lúa. Các

tác giả trên dẫn chứng rằng, vai trò của giống mới đã đóng góp cho sự tăng trưởng sản lượng lúa từ 0,07% (tương đương chỉ 8,000 tấn) năm 1981 lên tới 43,68% (tương đương 5.088.000 tấn) năm 1996, trong khi đó yếu tố phân bón hoá học - thuốc BVTV và yếu tố thủy lợi đóng góp với các tỷ lệ tương ứng là 32.57% và 31.97%, thấp hơn khoảng 10% so với giống mới. Tuy nhiên, đóng góp của các yếu tố này biến động qua các thời kỳ phát triển.



(Nguồn: Báo cáo hiện trạng ngành giống cây trồng Việt Nam - Hiệp hội Thương mại giống cây trồng Việt nam)

Biểu đồ 2.1: So sánh cơ cấu giá trị sản xuất nông nghiệp năm 1990 và 2005

2.1.3. Đặc điểm và mô hình quản lý của các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam ảnh hưởng đến chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm

2.1.3.1. Đặc điểm sản xuất và tổ chức quản lý sản xuất nông nghiệp

Sản xuất nông nghiệp là một ngành sản xuất vật chất quan trọng tạo ra các loại lương thực, thực phẩm để đáp ứng nhu cầu tiêu dùng cho toàn xã hội và cho xuất khẩu. Sản xuất nông nghiệp được phân thành ba hoạt động chính: trồng trọt, chăn nuôi và chế biến. Bên cạnh các hoạt động chính nêu trên, trong ngành nông nghiệp còn có những hoạt động sản xuất phụ có tính đặc thù để phục vụ cho hoạt động sản xuất chính như: sản xuất phân bón, thực hiện công việc vận chuyển, làm đất, chăm sóc, thu hoạch sản phẩm...

Sản xuất nông nghiệp được thực hiện bởi nhiều loại hình khác nhau từ kinh tế phụ trong gia đình đến các hộ cá thể chuyên sản xuất nông nghiệp. Nếu xét về mặt sở hữu thì doanh nghiệp sản xuất nông nghiệp bao gồm cả những loại hình

thuộc sở hữu Nhà nước, thuộc sở hữu tập thể và sở hữu tư nhân. Còn nếu xét về mặt tổ chức thì nó cũng rất đa dạng bao gồm từ cấp tổng công ty; các loại công ty; hợp tác xã sản xuất và các doanh nghiệp tư nhân.

Tổ chức sản xuất và quản lý trong các doanh nghiệp sản xuất nông nghiệp có những điểm đặc thù so với những ngành khác, biểu hiện ở các mặt:

Một là, ruộng đất là tư liệu sản xuất chủ yếu và đặc biệt trong sản xuất của doanh nghiệp sản xuất nông nghiệp.

Trong lĩnh vực sản xuất nông nghiệp, ruộng đất là loại tư liệu sản xuất chủ yếu và đặc biệt không thể thay được. Nhưng nó lại bị hạn chế về mặt không gian nên để tăng lượng sản phẩm, trong nông nghiệp ngoài chế độ luân canh người ta còn áp dụng phương pháp trồng xen, trồng gối những loại cây trồng khác nhau nhằm tận dụng đất đai. Thực tế đó đã đặt ra cho công tác hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành là phải áp dụng những phương pháp thích hợp để tránh những khoản chi phí vốn hạch toán chung cho các loại nông trường thành những khoản chi phí riêng cho từng loại cây trồng xen, trồng gối và tính giá thành sản phẩm của từng loại sản phẩm của từng loại cây trồng trên từng loại đất khác nhau.

Hai là, sản phẩm nông nghiệp có khả năng tái sản xuất tự nhiên.

Trong sản xuất nông nghiệp, nông sản phẩm sản xuất ra có khả năng tái sản xuất tự nhiên, vì vậy những tư liệu sản xuất rất cần thiết lại chính là sản phẩm của quá trình sản xuất nông nghiệp trước đó (như thóc giống là kết quả sản xuất của vụ lúa năm trước, hoặc thức ăn gia súc là thành phẩm của ngành trồng trọt chế biến...). Như vậy, một số sản phẩm từ sản phẩm lao động chuyển hoá thành đối tượng lao động. Ngoài ra, có những doanh nghiệp còn tổ chức cả ngành chế biến công nghiệp tại doanh nghiệp để chế biến tại chỗ các sản phẩm nông nghiệp (chế biến chè, sữa, làm thịt hộp...). Do vậy, việc quy định giai đoạn kết thúc sản xuất của từng ngành và tiêu chuẩn tính thành phẩm của từng ngành rất quan trọng cho việc tính giá thành và tổ chức hạch toán quá trình luân chuyển sản phẩm nội bộ xí nghiệp. Bởi vậy, kế toán phải vận dụng thích hợp phương pháp đánh giá và hạch toán sản phẩm tiêu thụ nội bộ.

Ba là, đối tượng sản xuất là những cơ thể sống.

Trong sản xuất nông nghiệp, có thể thấy một đặc điểm nổi bật là cây trồng, vật nuôi thuộc đối tượng lao động là những cơ thể sống, có quy luật sinh trưởng và phát triển riêng, có chu kỳ sản xuất dài, quá trình sản xuất phải trải qua nhiều giai đoạn (khâu công việc) khác nhau. Mặt khác, những quy luật sinh trưởng và phát triển của loại đối tượng này làm cho thời gian sản xuất không đồng nhất với nhau, dẫn đến tính thời vụ cao. Nhiều loại chi phí sản xuất phát sinh ở thời kỳ này lại có liên quan đến sản phẩm thu hoạch các kỳ trước đó hoặc sau đó. Đặc điểm này dẫn đến kỳ tính giá thành sản phẩm trong nông nghiệp không thể xác định hàng tháng, hàng quý như trong doanh nghiệp công nghiệp mà phải là cuối vụ, cuối năm. Đến cuối năm, khi tính giá thành sản phẩm thường phải chuyển chi phí của cây trồng và gia súc từ năm trước sang năm nay và từ năm nay sang năm sau cho phù hợp với đặc điểm sản xuất của cây trồng và con gia súc. Mặt khác đặc điểm này tạo nên tính đa dạng và phức tạp trong tổ chức theo dõi việc đầu tư chi phí gắn liền với từng đối tượng cụ thể để phục vụ cho việc xác định cơ cấu cây trồng, vật nuôi phù hợp; đánh giá hiệu quả sản xuất kinh doanh và xác định kết quả hoạt động.

Bốn là, sản xuất mang tính thời vụ, phụ thuộc nhiều vào điều kiện thiên nhiên thời tiết, thời gian lao động nhỏ hơn thời gian sản xuất và mức hao phí lao động có sự khác biệt lớn trong từng giai đoạn nhất định của quá trình sản xuất. Đặc điểm này làm cho việc phát sinh và hình thành chi phí không có tính chất ổn định mà có sự chênh lệch lớn trong từng thời kỳ phát triển của cây trồng, nó đòi hỏi phải có phương pháp theo dõi và phân bổ thích ứng nhằm phản ánh đúng đắn chất lượng, hiệu quả cũng như kết quả sản xuất kinh doanh.

Năm là, sản xuất thường dàn trải trên địa bàn rộng, việc quản lý và sử dụng tài sản, tiền vốn, lao động có những sự khác biệt liên quan đến những điều kiện tự nhiên – kinh tế - xã hội nhất định. Đặc điểm này chi phối đến việc tổ chức bộ máy kế toán cũng như việc tổ chức thu nhận và cung cấp những nguồn thông tin phục vụ yêu cầu quản trị doanh nghiệp.

Sáu là, tổ chức quản lý sản xuất của doanh nghiệp sản xuất nông nghiệp

bao gồm: bộ phận quản lý chung toàn doanh nghiệp và đội (phân xưởng) sản xuất và khoán cho người lao động.

Các đội (trại) sản xuất của doanh nghiệp thường được tổ chức theo chuyên ngành trồng trọt, chăn nuôi, chế biến hoặc các đội sản xuất phụ thuộc như đội máy cày, đội làm phân, đội sửa chữa.... Ngoài ra, cũng có thể được tổ chức thành đội sản xuất hỗn hợp như vừa trồng trọt, vừa chăn nuôi. Mỗi đội sản xuất đều có một ban quản lý đội thường gồm một đội trưởng, đội phó, nhân viên hạch toán đội...

Đội sản xuất được giao cho một số ruộng đất, cơ sở vật chất, kỹ thuật và quản lý một số lao động nhất định để tiến hành sản xuất sản phẩm theo nhiệm vụ của từng đội.

Trong điều kiện thực hiện cơ chế khoán sản phẩm thì người lao động có thể nhận khoán theo đội sản xuất hoặc nhận khoán trực tiếp với doanh nghiệp.

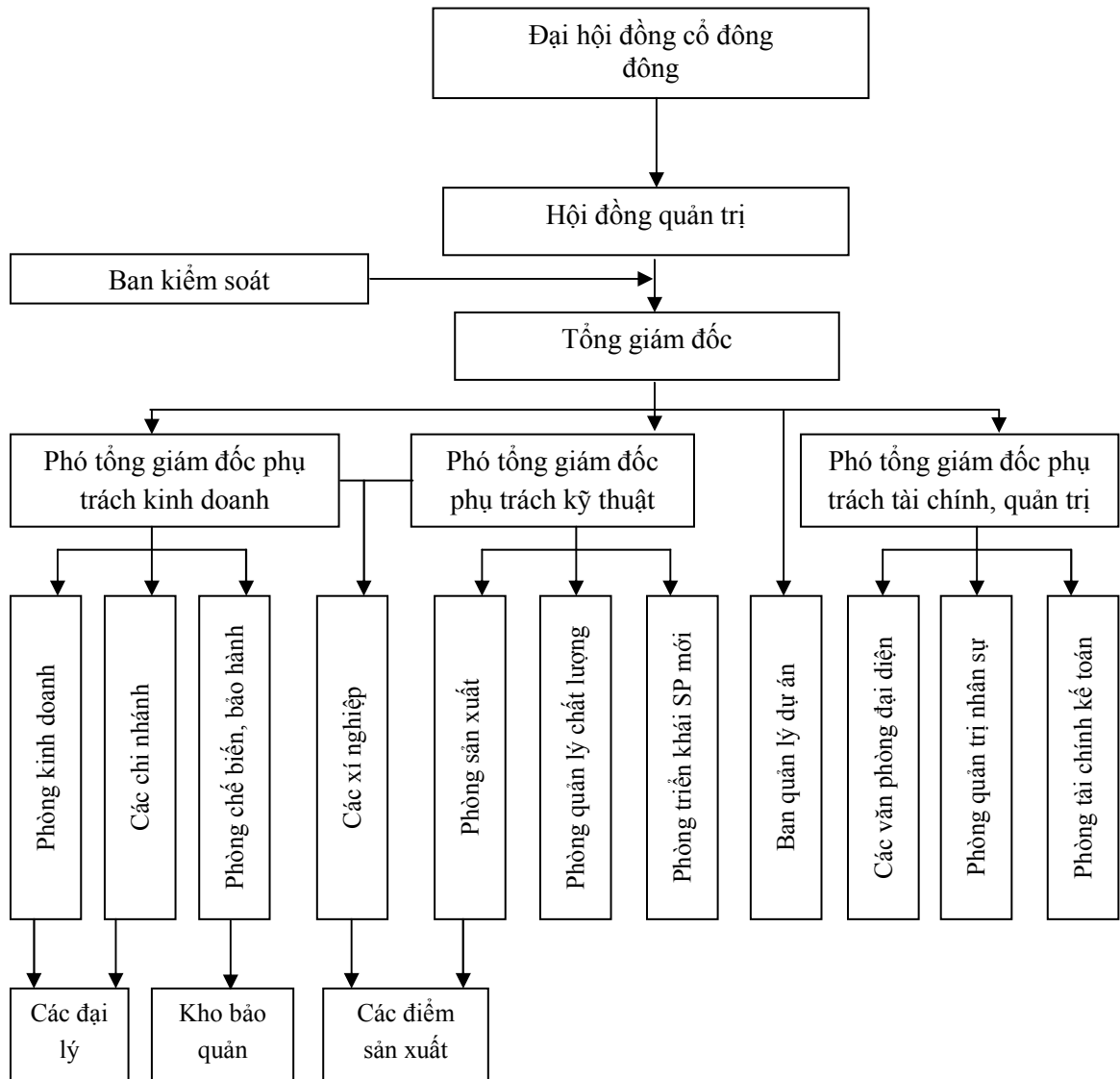
Nếu nhận khoán theo đội sản xuất thì mỗi đội sản xuất là một đối tượng hạch toán. Nếu người lao động nhận khoán trực tiếp với doanh nghiệp thì mỗi hộ nhận khoán là một đối tượng theo dõi thanh toán của doanh nghiệp.

Từ đặc điểm này, yêu cầu công tác quản lý phải tăng cường việc hạch toán kinh tế nội bộ. Kế toán phải tổ chức phản ánh, theo dõi chi phí phát sinh theo từng đơn vị sản xuất, theo từng bộ phận khoán, theo từng hình thức sản xuất, loại sản phẩm cụ thể để có cơ sở giám đốc dự toán chi phí theo từng đơn vị sản xuất, hộ nhận khoán, đồng thời có số liệu để tính giá thành sản phẩm và tính định mức giao khoán sản phẩm.

2.1.3.2. Đặc điểm tổ chức bộ máy quản lý

Tổ chức bộ máy quản lý của các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam chịu sự quản lý của Nhà nước, hoạt động theo luật doanh nghiệp. Do các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam hiện nay có số lượng lớn với qui mô khác nhau nên cách thức tổ chức bộ máy quản lý cũng có nhiều nét khác nhau, tuy nhiên mô hình tổ chức quản lý chung của các doanh nghiệp này là tổ chức bộ máy quản lý theo phương thức trực tuyến chức năng, phân chia bộ máy quản lý

doanh nghiệp thành các bộ phận chức năng chịu các trách nhiệm chuyên môn độc lập. Cơ cấu quản lý và điều hành doanh nghiệp, gồm: Hội đồng quản trị, Ban kiểm soát, Tổng giám đốc, Các phó tổng giám đốc, Các phòng ban, Các đơn vị sản xuất, Các đại lý, văn phòng đại diện. Mô hình tổ chức bộ máy quản lý tại các doanh nghiệp ngành giống cây trồng được khái quát qua sơ đồ 2.1.



Sơ đồ 2.1: Tổ chức bộ máy quản lý trong doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam

Đại hội đồng cổ đông: gồm tất cả các cổ đông có quyền biểu quyết, là cơ quan cao nhất của doanh nghiệp. Đại hội đồng cổ đông có các quyền hạn và nhiệm

vụ như: thông qua định hướng phát triển của doanh nghiệp, bầu và bãi nhiệm thành viên hội đồng quản trị, thành viên ban kiểm soát, quyết định bổ sung, sửa đổi điều lệ doanh nghiệp...

Hội đồng quản trị là cơ quan quản lý doanh nghiệp, có quyền nhân danh doanh nghiệp để thực hiện các quyền và nghĩa vụ của doanh nghiệp không thuộc thẩm quyền của đại hội đồng cổ đông. Hội đồng quản trị có các quyền hạn và nhiệm vụ như: quyết định chiến lược phát triển trung hạn và kế hoạch sản xuất kinh doanh hàng năm, quyết định các giải pháp phát triển thị trường, tiếp thị và công nghệ, quyết định đầu tư liên doanh liên kết...

Ban kiểm soát: Ban kiểm soát có những quyền hạn và nhiệm vụ như: giám sát hội đồng quản trị, tổng giám đốc và người quản lý khác do hội đồng quản trị bổ nhiệm trong quản lý, kiểm tra tính hợp pháp, hợp lý, trung thực của các báo cáo kế toán, xem xét sổ kế toán và các tài liệu khác nếu xét thấy cần thiết.

Tổng giám đốc: Là người điều hành trực tiếp các hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, chịu sự giám sát của hội đồng quản trị và chịu trách nhiệm trước hội đồng quản trị và trước pháp luật về việc thực hiện quyền và nghĩa vụ được giao. Tổng giám đốc có các quyền như: quyết định các vấn đề liên quan đến công việc sản xuất kinh doanh hàng ngày, tổ chức thực hiện kế hoạch kinh doanh và phương án đầu tư, kiến nghị phương án cơ cấu tổ chức, quy chế quản lý nội bộ doanh nghiệp....

Giúp việc cho tổng giám đốc có các phó tổng giám đốc, mỗi phó tổng giám đốc phụ trách các mảng công việc cụ thể như: phó tổng giám đốc phụ trách kinh doanh, phó tổng giám đốc phụ trách kỹ thuật chất lượng sản phẩm, phó tổng giám đốc phụ trách tài chính...

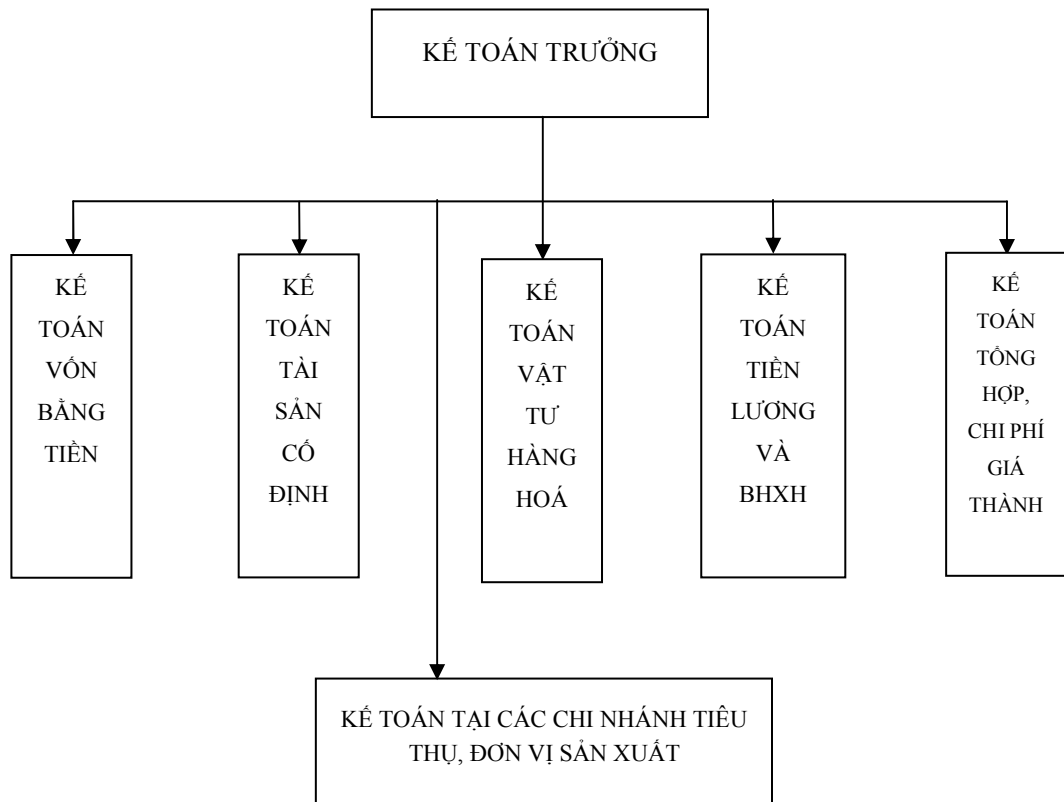
Các phòng ban của doanh nghiệp thường bao gồm: phòng kinh doanh, phòng chế biến bảo hành, phòng tài chính kế toán, phòng quản trị nhân sự, phòng quản lý chất lượng, phòng triển khai sản phẩm mới, các điểm sản xuất, các trung tâm, văn phòng đại diện... số lượng các phòng ban tùy thuộc vào quy mô, đặc điểm tổ chức sản xuất kinh doanh và yêu cầu quản lý của từng doanh nghiệp.

2.1.3.3. Đặc điểm tổ chức bộ máy kế toán và hình thức kế toán

a. Đặc điểm tổ chức bộ máy kế toán

Bộ máy kế toán trong hầu hết các doanh nghiệp ngành giống cây trồng hiện nay được tổ chức theo mô hình tập trung (sơ đồ 2.2). Số lượng nhân viên kế toán khoảng từ 3 tới 12 người tùy theo qui mô của từng doanh nghiệp. Mỗi nhân viên kế toán được phân công phụ trách một phần hành cụ thể, thông thường phần kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm do kế toán tổng hợp đảm trách.

Tổ chức bộ máy kế toán đặc trưng của các doanh nghiệp ngành giống cây trồng được khái quát qua sơ đồ 2.2:



Sơ đồ 2.2: Tổ chức bộ máy kế toán trong doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam

Kế toán trưởng: Là người điều hành và chịu trách nhiệm toàn bộ công tác kế toán – tài chính trước ban Giám đốc, có chức năng kiểm tra, kiểm soát quy chế tài chính kế toán, cũng như việc thực hiện chính sách chế độ kế toán, lập báo cáo tài chính và tham mưu tư vấn về tình hình tài chính, kế toán cho lãnh đạo doanh nghiệp.

Kế toán vốn bằng tiền: có nhiệm vụ phản ánh kịp thời, đầy đủ, chính xác tình hình biến động của tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, chịu trách nhiệm đối chiếu kiểm tra và lập báo cáo liên quan đến tiền mặt, tiền gửi ngân hàng.

Kế toán tài sản cố định: có nhiệm vụ tổ chức ghi chép đầy đủ, kịp thời chính xác toàn bộ tài sản cố định của doanh nghiệp, tính toán phân bổ khấu hao tài sản cố định, tham gia lập dự toán chi phí sửa chữa, nâng cấp tài sản cố định, hướng dẫn phối hợp với các bộ phận liên quan kiểm kê, đánh giá lại tài sản cố định, chịu trách nhiệm lập báo cáo về tài sản cố định.

Kế toán vật tư hàng hoá: có nhiệm vụ phản ánh chính xác kịp thời số hiện có và tình hình nhập xuất tồn vật tư hàng hoá cả về giá trị và hiện vật, tham gia công tác kiểm kê, đánh giá vật tư hàng hoá, lập báo cáo về vật tư hàng hoá.

Kế toán tiền lương và bảo hiểm xã hội: có nhiệm vụ tính toán chính xác các khoản tiền lương, phụ cấp, trợ cấp, tiền thưởng, tính toán và phân bổ tiền lương các khoản trích theo lương vào chi phí, đôn đốc các trại giống, đội sản xuất thực hiện đúng chế độ ghi chép ban đầu về hạch toán lao động tiền lương, lập báo cáo về tiền lương và các khoản trích theo lương.

Kế toán tổng hợp, chi phí giá thành: có nhiệm vụ xác định đối tượng tập hợp chi phí sản xuất và đối tượng tính giá thành, tổ chức tập hợp, phân bổ chi phí trong kỳ, xác định chi phí chuyển kỳ sau, tính giá thành sản phẩm cây giống, con giống... thường xuyên đôn đốc, kiểm tra đối chiếu tình hình chấp hành định mức kinh tế kỹ thuật và dự toán, tổng hợp số liệu kế toán từ các bộ phận khác, lập báo cáo về chi phí, giá thành sản phẩm.

Kế toán tại các trại, đội sản xuất, trung tâm tiêu thụ: có nhiệm vụ thu thập, phân loại, tổng hợp chứng từ và hạch toán ban đầu sau đó chuyển chứng từ về văn phòng kế toán doanh nghiệp.

b. Hình thức kế toán áp dụng

Hình thức kế toán áp dụng tại các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam hiện nay rất đa dạng, bao gồm cả hình thức Chứng từ ghi sổ (64%), hình thức Nhật ký chứng từ (9%) và hình thức Nhật ký chung (27%). Công tác kế toán

tại các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam hiện nay hầu hết đều được thực hiện trên các phần mềm kế toán với hệ thống sổ kế toán có những vận dụng linh hoạt cho từng doanh nghiệp cụ thể, tuy nhiên vẫn dựa trên cơ sở các nguyên tắc tổ chức sổ kế toán theo qui định của luật kế toán.

2.1.3.4. Đặc điểm cơ chế quản lý kinh tế tài chính.

Nền kinh tế nước ta hiện nay vận hành theo cơ chế thị trường có sự quản lý vĩ mô của Nhà nước theo định hướng xã hội chủ nghĩa. Trong cơ chế thị trường đòi hỏi các doanh nghiệp ngành giống cây trồng phải hạch toán kinh doanh, quán triệt nguyên tắc tiết kiệm chi phí, hoạt động với mục tiêu là lợi nhuận. Muốn thực hiện được điều đó đòi hỏi các doanh nghiệp phải đặc biệt quan tâm tới các yếu tố đầu vào và đầu ra của doanh nghiệp. Trong đó các yếu tố đầu vào sẽ chi phối đầu ra còn đầu ra thì phải được thị trường chấp nhận, do vậy nếu doanh nghiệp nào hạ thấp được chi phí đầu vào thì doanh nghiệp đó hoạt động có hiệu quả và có thể cạnh tranh được với các doanh nghiệp khác. Do vậy các doanh nghiệp hoạt động trong cơ chế thị trường luôn luôn phải phấn đấu tìm các giải pháp hữu hiệu để giảm chi phí, hạ giá thành sản phẩm, nâng cao hiệu quả kinh doanh.

Mọi biến động về cơ chế quản lý kinh tế, tài chính đều ảnh hưởng mạnh mẽ đến tổ chức kế toán quản trị nói chung, tổ chức kế toán quản trị chi phí giá thành nói riêng. Điều này là tất yếu bởi vì cơ chế quản lý thay đổi thì yêu cầu quản lý cũng thay đổi và công cụ quản lý cũng phải được thay đổi cho phù hợp với yêu cầu quản lý. Sự tác động của cơ chế quản lý kinh tế tài chính đến tổ chức kế toán quản trị chi phí giá thành tại các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng thể hiện trên các mặt sau đây:

Một là, các doanh nghiệp hoạt động theo cơ chế thị trường có sự quản lý vĩ mô của nhà nước có nghĩa là vẫn có sự tác động ở tầm vĩ mô của Nhà nước đối với việc xác định cơ cấu của doanh nghiệp, từ đó xác định nội dung, cấu thành, phạm vi chi phí và giá thành của doanh nghiệp. Đặc biệt là đối với các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng phải chịu sự tác động mạnh mẽ bởi các chính sách hỗ trợ nông nghiệp của Nhà nước như: chính sách bình ổn giá lương thực khi giá lương

thực tăng cao, quy định giá mua tối thiểu thu mua lúa của nông dân khi giá lương thực giảm, chính sách hỗ trợ giống cho nông dân, cục bộ địa phương... đã ảnh hưởng không nhỏ đến tổ chức kế toán quản trị chi phí giá thành sản phẩm của các doanh nghiệp (giá thu mua lúa giống của nông dân được tính bằng giá lúa thị nhân với hệ số).

Hai là, các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng đều là chủ thể độc lập trong kinh doanh, được quyền chủ động xây dựng các phương án sản xuất và thực hiện các giải pháp kinh tế để tăng cường hiệu quả sản xuất đồng thời phải tự chịu trách nhiệm về hoạt động sản xuất kinh doanh của mình. Xuất phát từ yêu cầu bù đắp để thực hiện quá trình tái sản xuất, bản thân từng doanh nghiệp phải có trách nhiệm tính đúng, tính đủ các khoản chi phí cấu thành giá của sản phẩm được sản xuất ra dù chi phí đó phát sinh ở đâu, vào thời điểm nào trong cơ cấu giá thành sản phẩm. Từ đó xác định cách phân loại chi phí, phương pháp tập hợp chi phí, phân bổ chi phí, phương pháp tính giá thành sản phẩm theo đặc điểm và yêu cầu quản trị một cách khoa học, hợp lý trong từng doanh nghiệp.

Ba là, việc chi phối các chính sách tài chính, chiến lược kinh doanh của doanh nghiệp ngành giống cây trồng tùy thuộc vào thành phần kinh tế của doanh nghiệp đó, với doanh nghiệp nhà nước là cơ quan chủ quản, công ty cổ phần thông qua việc kiểm soát vốn điều lệ, với công ty liên doanh thông qua nắm tỷ lệ vốn góp, với công ty tư nhân do chủ doanh nghiệp quyết định.

Bốn là, mặc dù các doanh nghiệp ngành giống cây trồng đều là các chủ thể độc lập song tồn tại nhiều thành phần kinh tế trong đó hầu hết là các doanh nghiệp Nhà nước, công ty cổ phần được cổ phần hoá từ doanh nghiệp Nhà nước. Trong đó còn nhiều công ty đã cổ phần hoá nhưng đơn vị chủ quản là các Bộ, Sở ban ngành quản lý Nhà nước (công ty cổ phần giống cây trồng Trung ương - cơ quan chủ quản là Bộ nông nghiệp và phát triển nông thôn; công ty cổ phần giống cây trồng Nghệ An - cơ quan chủ quản là sở nông nghiệp và phát triển nông thôn Nghệ An). Vì vậy kế toán quản trị của các doanh nghiệp này không hoàn toàn chủ động như các doanh nghiệp thuộc thành phần kinh tế khác.

2.2. THỰC TRẠNG TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ GIÁ THÀNH SẢN PHẨM CỦA CÁC DOANH NGHIỆP THUỘC NGÀNH GIỐNG CÂY TRỒNG VIỆT NAM

Thực tế hệ thống kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam chịu ảnh hưởng của hai yếu tố chính, đó là các quy định của chế độ kế toán chi phí, giá thành và sự vận dụng các quy định đó vào đặc thù của ngành giống cây trồng. Trong phần này luận án sẽ khái quát thực tế kế toán chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp sản xuất qua các thời kỳ và thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam.

2.2.1. Khái quát thực tế tổ chức kế toán chi phí, giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp sản xuất nông nghiệp

Ngay sau khi giành được độc lập, Nhà nước Việt Nam đã quan tâm đến công tác kế toán, thống kê, thông qua các quy định và chế độ kế toán đã ban hành.

Chế độ kế toán đầu tiên của Việt nam phải kể đến đó là: “thể lệ thu chi và kế toán đại cương” được Nhà nước Việt nam dân chủ cộng hoà ban hành ngày 25 tháng 9 năm 1948. Và dấu mốc đầu tiên thể hiện sự thống nhất và tiêu chuẩn hoá công tác kế toán phục vụ yêu cầu quản lý của doanh nghiệp Nhà nước đó là năm 1957 Nhà nước ban hành chế độ kế toán bao gồm 27 lệnh nhật ký dùng cho các đơn vị kinh tế thuộc sở hữu Nhà nước, trong mỗi nhật ký đã kết hợp cả yêu cầu thông tin cho quản lý và yêu cầu kiểm tra hoạt động tài chính. Chế độ kế toán và các văn bản pháp luật có liên quan từ thời kỳ này cho đến những năm 70 chủ yếu với mục đích tăng cường tính pháp lý và quyền lực của Nhà nước đối với hệ thống kế toán, đảm bảo nâng cao tính thống nhất, tiêu chuẩn hoá chế độ kế toán phục vụ cho việc kiểm tra kiểm soát của Nhà nước.

Sau khi đất nước hoàn toàn thống nhất, nền kinh tế nước ta thực hiện cơ chế quản lý kế hoạch hoá tập trung. Vì vậy kế toán là công cụ quản lý phục vụ cho cơ chế quản lý kinh tế đó. Nhìn chung hệ thống kế toán doanh nghiệp của nước ta là kế toán tài chính, còn kế toán quản trị chưa được phát triển. Đặc biệt kế toán quản trị

chi phí giá thành mới chỉ giới hạn ở mức độ tính giá thành và phân tích kết quả hoạt động, còn thiếu sự hoạch định và dự toán cho các kế hoạch sản xuất kinh doanh trong tương lai cũng như các thông tin phục vụ yêu cầu xác định giá mua, giá bán trên thị trường. Do doanh nghiệp phải tuân thủ nghiêm ngặt các chỉ tiêu kế hoạch từ khâu sản xuất đến khâu tiêu thụ. Vì vậy việc đánh giá chỉ đơn thuần là việc đánh giá việc hoàn thành chỉ tiêu kế hoạch do Nhà nước giao. Nhu cầu thông tin chỉ được trình bày duy nhất trên một hệ thống mẫu biểu thống nhất do nhà nước quy định. Trong thời kỳ này kế toán chủ yếu chỉ thực hiện việc ghi chép theo hướng dẫn của chế độ kế toán nói chung, chưa đặt vấn đề quản lý nội bộ của từng doanh nghiệp, việc quản lý nội bộ chỉ mới dừng lại ở mức độ quản lý ngành. Trên cơ sở chế độ kế toán do Nhà nước ban hành các ngành căn cứ vào đặc điểm của ngành mình để tổ chức vận dụng và hướng dẫn cho các doanh nghiệp thuộc ngành mình.

Trong các ngành có quy định và hướng dẫn hạch toán theo nội dung của kế toán doanh nghiệp. Đặc biệt quy định hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành của từng loại hình doanh nghiệp, quy định các khoản mục tính giá thành. Trong ngành Nông nghiệp ở các nông trường quốc doanh chi phí sản xuất được chia theo ngành: Trồng trọt gồm 14 khoản mục, chăn nuôi gồm 12 khoản mục, chế biến 11 khoản mục. Cụ thể ngành trồng trọt gồm các khoản mục sau:

- 1- Tiền lương của công nhân sản xuất
- 2- Bảo hiểm xã hội tính theo tiền lương của công nhân sản xuất
- 3- Hạt giống
- 4- Phân bón
- 5- Vật liệu phụ
- 6- Nhiên liệu, động lực dùng vào sản xuất
- 7- Khấu hao tài sản cố định
- 8- Chi phí vận chuyển
- 9- Chi phí sửa chữa tài sản cố định
- 10- Chi phí tưới tiêu nước
- 11- Chi phí công việc bằng máy kéo

12- Chi phí trực tiếp khác

13- Chi phí quản lý đội

14- Chi phí quản lý nông trường

Về phân loại chi phí theo yếu tố hay theo tính chất kinh tế cũng được quy định theo ngành kinh tế, ngành Nông nghiệp có 12 yếu tố. Bên cạnh đó để có những yếu tố chi phí khác ngành Nông nghiệp còn quy định có thể tổng hợp, thống kê từ các khoản mục của chi phí sản xuất kinh doanh mà chưa được thể hiện trên các tài khoản kế toán. Mặt khác do cơ chế quản lý tập trung, bao cấp mà các ngành kinh tế sử dụng giá chỉ đạo như: giá chỉ đạo thu mua, giá chỉ đạo bán buôn, giá chỉ đạo bán lẻ... Vì vậy khi tính giá thành sản phẩm ở nhiều doanh nghiệp thuộc các ngành kinh tế thường sử dụng phương pháp hệ số, tỷ lệ, ít quan tâm đến hạch toán chi tiết phục vụ cho kế toán quản trị.

Việc tập hợp và phân bổ chi phí cho các đối tượng chịu chi phí, việc đánh giá sản phẩm dở dang và tính giá thành ở nhiều doanh nghiệp còn thiếu chặt chẽ, việc thực hiện thường được dồn vào cuối tháng, cuối quý, cuối năm mà hầu hết thực hiện công việc này chỉ mang tính chất đối phó với các cấp quản lý nhà nước.

Đến những năm cuối thập kỷ 80, Đại hội đảng toàn quốc lần thứ VI đã đề ra đường lối đổi mới toàn diện nền kinh tế, mở ra bước ngoặt mới trong phát triển kinh tế đất nước. Nước ta bắt đầu mạnh dạn thử nghiệm, tìm tòi định hướng cho cơ chế kinh tế hàng hoá. Chính sách kinh tế nhiều thành phần với kinh tế Nhà nước làm chủ đạo đã làm thay đổi cơ chế kế hoạch hoá tập trung bao cấp. Thời kỳ này nền kinh tế Việt Nam có sự chuyển biến căn bản từ nền kinh tế kế hoạch hoá tập trung sang nền kinh tế thị trường có sự điều tiết của Nhà nước theo định hướng XHCN. Việc sử dụng pháp luật, tiếp tục đổi mới cơ chế và chính sách kế hoạch hoá giá cả, tài chính, nhân hàng... đã từng bước tạo điều kiện thuận lợi cho các doanh nghiệp phát huy tính năng động, tự chủ chịu trách nhiệm trong hoạt động sản xuất kinh doanh.

Cùng với các chính sách mở cửa nền kinh tế đất nước, các chế độ quản lý tài chính kế toán đã được cải cách phù hợp hơn. Việc thay đổi hệ thống kế toán cũ

bằng hệ thống kế toán mới của Bộ Tài chính: Quyết định số 212 TC/CĐKT ngày 25/12/1989 “ban hành Hệ thống tài khoản kế toán thống nhất áp dụng trong nền kinh tế quốc dân”; Quyết định số 224 TC/CĐKT ngày 18/4/1990 “Chế độ báo cáo kế toán định kỳ áp dụng thống nhất cho các xí nghiệp công nghiệp quốc doanh” và chế độ kế toán thử nghiệm theo quyết định số 1025 ngày 14/12/1994. Hệ thống kế toán này có nhiều thay đổi, bổ sung nhiều mục, nhiều chỉ tiêu nên nó đáp ứng được yêu cầu cầu cơ chế quản lý mới, thừa nhận nền kinh tế hàng hoá với nhiều thành phần kinh tế hoạt động theo cơ chế thị trường, qua đó việc tập hợp chi phí, phân bổ chi phí, tính giá thành sản phẩm được xem như một yêu cầu bắt buộc và thường xuyên đối với đơn vị sản xuất kinh doanh.

Đặc trưng của kế toán chi phí giai đoạn này như sau:

Quan niệm về chi phí sản xuất: Chi phí sản xuất là toàn bộ hao phí về lao động sống và lao động vật hoá và các chi phí khác phát sinh trong quá trình sản xuất trong một thời kỳ nhất định được biểu hiện bằng tiền.

Chi phí sản xuất được biểu hiện trên hai mặt:

- Về mặt định tính: Nó thể hiện các yếu tố vật chất phát sinh và tiêu hao trong quá trình sản xuất sản phẩm.

- Về mặt định lượng: Thể hiện việc tiêu hao cụ thể của từng yếu tố vật chất trong quá trình sản xuất kinh doanh và được biểu hiện thông qua thước đo tiền tệ tức là phụ thuộc vào nhân tố khối lượng và giá cả.

Về phân loại chi phí: Trong ngành Nông nghiệp ở các nông trường quốc doanh chi phí được chia thành 12 yếu tố:

1. Tiền lương
2. Trích bảo hiểm xã hội
3. Nhiên liệu và năng lượng mua ngoài
4. Vật liệu mua ngoài
5. Giống mua ngoài
6. Thức ăn gia súc mua ngoài
7. Phân bón mua ngoài

8. Nguyên liệu chế biến mua ngoài
9. Phụ tùng thay thế mua ngoài
10. Khấu hao tài sản cố định
11. Phân bổ công cụ dụng cụ
12. Các chi phí khác bằng tiền

Về sổ kế toán, thời kỳ này kế toán tiếp tục phải mở các sổ chi tiết theo từng khoản mục trong giá thành sản phẩm và các doanh nghiệp vẫn tiếp tục áp dụng chủ yếu hình thức Nhật ký – Chứng từ. Các sổ sách liên quan tới hạch toán chi phí và giá thành thời kỳ này bao gồm:

Bảng phân bổ: Bảng phân bổ số 1 – Bảng phân bổ tiền lương và bảo hiểm xã hội; Bảng phân bổ số 2 – Bảng phân bổ nguyên liệu, vật liệu và công cụ lao động nhỏ; Bảng phân bổ số 3 – Bảng tính và phân bổ khấu hao tài sản cố định; Bảng phân bổ số 4 – Tính giá thành và phân bổ lao vụ sản xuất kinh doanh phụ.

Bảng kê: Bảng kê số 4 (TK 30, 31, 32) – Tập hợp chi phí sản xuất theo phân xưởng; Bảng kê số 5 (TK 33, 34, 35) – Tập hợp chi phí quản lý xí nghiệp, chi phí lưu thông và chi phí đầu tư xây dựng cơ bản; Bảng kê số 6 (TK 36) – Chi phí theo dự toán; Bảng kê số 7 (TK 37) – Bảng kê thiệt hại trong sản xuất.

Ngày ký chứng từ: Nhật ký chứng từ số 7 – Tập hợp chi phí sản xuất toàn xí nghiệp, tổng hợp chi phí sản xuất theo yếu tố và số liệu chi tiết về luân chuyển nội bộ.

Về phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang, thời kỳ này vẫn áp dụng phổ biến phương pháp đánh giá bằng sản lượng ước tính tương đương theo cách tính bình quân, và có thể lựa chọn tính theo giá thành thực tế, giá thành định mức hoặc giá thành kế hoạch.

Về phương pháp tính giá thành sản phẩm hoàn thành, các phương truyền thống như: Phương pháp giản đơn, phương pháp phân bước, phương pháp đơn đặt hàng hoặc phương pháp định mức vẫn được áp dụng một cách thích hợp đối với đặc điểm của từng đơn vị cụ thể.

Về báo cáo chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm, theo Quyết định số 224

TC/CĐKT ngày 18/4/1990, Bộ Tài chính quy định chế độ báo cáo kế toán định kỳ áp dụng thống nhất cho các xí nghiệp quốc doanh bao gồm các báo cáo sau:

Biểu 01/BCKT – Bảng tổng kết tài sản

Biểu 02/BCKT – Kết quả kinh doanh

Biểu 03/BCKT – Chi phí sản xuất theo yếu tố

Biểu 04/BCKT – Bản giải trình kết quả sản xuất kinh doanh

Từ giữa thập niên 1990 nền kinh tế Việt Nam có những phát triển vượt bậc so với giai đoạn trước, trong giai đoạn này hệ thống kế toán Việt Nam có rất nhiều đổi mới. Ngày 1/1/1995 Bộ Tài chính ban hành Chế độ kế toán doanh nghiệp theo Quyết định 1141-TC/QĐ/CĐKT sau khi đã được nghiên cứu từ năm 1994 và áp dụng thử nghiệm từ năm 1995 trong 642 doanh nghiệp với qui mô, lĩnh vực kinh doanh và thành phần kinh tế khác nhau. Quá trình đổi mới hệ thống kế toán Việt Nam không dừng lại ở đó, ngày 30/10/1998 Ban chỉ đạo nghiên cứu soạn thảo chuẩn mực kế toán Việt Nam được thành lập theo Quyết định số 1503/1998/QĐ-BTC với nhiệm vụ chỉ đạo việc nghiên cứu, soạn thảo các chuẩn mực kế toán Việt Nam trên cơ sở các chuẩn mực kế toán quốc tế do Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC) ban hành và vận dụng phù hợp với điều kiện thực tiễn của nền kinh tế Việt Nam với thời hạn cần hoàn thành là năm 2003. Ngày 14/3/2000 Bộ trưởng Bộ Tài chính quyết định ban hành và công bố áp dụng Hệ thống chuẩn mực kế toán, chuẩn mực kiểm toán Việt Nam theo Quyết định số 38/2000/QĐ-BTC, tính đến ngày 28/12/2005 đã có 26 chuẩn mực kế toán được ban hành. Bên cạnh đó, một điểm đổi mới cơ bản của hệ thống kế toán thời kỳ này là Pháp lệnh Kế toán thống kê năm 1988 đã được thay thế bằng Luật Kế toán được Quốc hội thông qua ngày 17/6/2003, tạo cơ sở pháp lý tốt hơn cho các hoạt động kế toán. Trên cơ sở tổng hợp các thông tư hướng dẫn thực hiện các chuẩn mực kế toán đã ban hành, ngày 20/3/2006 Bộ Tài chính đã ban hành chế độ kế toán doanh nghiệp mới theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC thay thế cho quyết định 1141 TC/QĐ/CĐKT. Chế độ kế toán mới này có rất nhiều điểm đổi mới căn bản và tiến bộ hơn so với chế độ kế toán năm 1995, tuy nhiên các nội dung về kế toán chi phí hầu như không thay đổi.

Đặc điểm hệ thống kế toán chi phí thời kỳ này như sau:

Về phân loại chi phí, thời kỳ này có sự phân định rõ ràng giữa nội dung kinh tế và công dụng của chi phí. Nếu xem xét theo nội dung kinh tế, toàn bộ chi phí sản xuất kinh doanh của một doanh nghiệp được chia ra thành 5 yếu tố, bao gồm:

1. Chi phí nguyên liệu, vật liệu
2. Chi phí nhân công
3. Chi phí khấu hao tài sản cố định
4. Chi phí dịch vụ mua ngoài
5. Các chi phí khác bằng tiền

Nếu xem xét theo công dụng của chi phí thì chi phí sản xuất kinh doanh được sắp xếp thành 5 khoản mục, bao gồm:

1. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
2. Chi phí nhân công trực tiếp
3. Chi phí sản xuất chung
4. Chi phí bán hàng
5. Chi phí quản lý doanh nghiệp

Trong đó ba khoản mục đầu được tính vào giá thành sản xuất sản phẩm, hai khoản mục sau không được tính vào giá thành sản xuất sản phẩm mà được tính trực tiếp vào chi phí kinh doanh để xác định lãi, lỗ trong kỳ. Có thể nhận thấy các khoản mục chi phí trong giá thành sản phẩm thời kỳ này đã phù hợp theo các khoản mục chi phí trong giá thành sản phẩm theo thông lệ kế toán quốc tế và đó là điểm khác biệt rất cơ bản so với các hệ thống kế toán trước đây. Một điểm khác biệt quan trọng nữa là chi phí quản lý doanh nghiệp (trước đây gọi là chi phí quản lý xí nghiệp) đã không còn được tính vào giá thành sản xuất của sản phẩm.

Điểm đổi mới đặc biệt trong phương pháp hạch toán chi phí thời kỳ này là việc xử lý chi phí sản xuất chung. Theo chuẩn mực kế toán Hàng tồn kho (VAS 02) ban hành theo Quyết định số 149/2001/QĐ-BTC ngày 31/12/2001 và thông tư số 89/2002/TT-BTC ban hành ngày 09/10/2002 hướng dẫn việc thực hiện chuẩn mực này, lần đầu tiên trong lịch sử kế toán Việt Nam khái niệm chi phí biến đổi và chi

phí cố định được đề cập đến một cách chính thống. Theo VAS 02, chi phí sản xuất chung cố định được phân bổ vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm dựa trên công suất bình thường của máy móc thiết bị sản xuất, nếu mức sản xuất thấp hơn công suất bình thường thì phần chi phí sản xuất chung cố định không được phân bổ vào chi phí chế biến sản phẩm sẽ được ghi nhận là chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ. Ngoài ra, VAS 02 (đoạn 10) còn cho phép ghi nhận các khoản chi phí có liên quan trực tiếp tới sản phẩm sản xuất ngoài các khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung vào giá thành (giá gốc) sản phẩm. Có thể nói đây là những manh mối đầu tiên cho việc tổ chức hệ thống kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp.

Về phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang và phương pháp tính giá thành sản phẩm hoàn thành, thời kỳ này không có điểm khác biệt nào đáng kể so với các thời kỳ trước.

Hệ thống báo cáo tài chính trong thời kỳ này có rất nhiều điểm mới so với hệ thống báo cáo tài chính trước, tuy nhiên thông tin về chi phí sản xuất kinh doanh theo yếu tố vẫn được báo cáo trên thuyết minh báo cáo tài chính.

Xét trên khía cạnh kế toán tài chính, rõ ràng là hệ thống kế toán chi phí giai đoạn này đã đạt được bước tiến dài so với các giai đoạn trước. Quan điểm về chi phí, phân loại chi phí, phương pháp hạch toán chi phí khá phù hợp với thông lệ kế toán quốc tế. Sự quản lý tập trung của Nhà nước về chi phí và giá thành đã được gỡ bỏ nên ưu điểm cơ bản của hệ thống kế toán chi phí thời kỳ này là phương pháp kế toán chi phí được hướng dẫn chung cho các doanh nghiệp trên cơ sở các chuẩn mực và thông tư hướng dẫn thực hiện chuẩn mực, còn cách vận dụng cụ thể, tổ chức hạch toán chi tiết chi phí và giá thành, báo cáo chi tiết về chi phí và giá thành do các doanh nghiệp chủ động thực hiện để phục vụ cho hoạt động quản trị nội bộ. Tuy nhiên theo tác giả, điều này là một trong những nguyên nhân làm cho hệ thống kế toán chi phí trong các doanh nghiệp ngày càng chỉ tập trung vào mục đích kế toán tài chính và bỏ qua mục đích kế toán quản trị.

Điều 10 của Luật Kế toán khẳng định “Kế toán ở đơn vị kế toán gồm kế toán

tài chính và kế toán quản trị” và Điều 4 của Luật Kế toán giải thích “kế toán quản trị là việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính theo yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế, tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán”, tuy nhiên hệ thống kế toán chi phí hiện nay hầu như mới chỉ đạt được một mục tiêu là cung cấp thông tin để lập các báo cáo tài chính còn phần phục vụ cho quản trị nội bộ thì hầu như chưa có. Điều 10 Luật Kế toán cũng yêu cầu Bộ Tài chính có những hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị cho từng lĩnh vực cụ thể.

Ngày 12/6/2006 Bộ Tài chính đã ban hành thông tư số 53/2006/TT-BTC hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp, văn bản này hướng dẫn khá chi tiết từ các khái niệm cơ bản đến việc vận dụng chứng từ, tài khoản kế toán, sổ kế toán, báo cáo kế toán quản trị, nội dung kế toán quản trị chủ yếu. Tuy nhiên đó chỉ là những định hướng ban đầu cho việc thực hiện kế toán quản trị trong các doanh nghiệp.

Có thể đánh giá khái quát về hệ thống kế toán chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất Nông nghiệp qua các thời kỳ như sau:

Hệ thống kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp chịu sự ảnh hưởng mạnh mẽ của môi trường kinh tế.

Hệ thống kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp cả trong quá khứ và hiện tại đều chủ yếu phục vụ việc lập các báo cáo tài chính cho các đối tượng quan tâm bên ngoài doanh nghiệp, phần phục vụ cho quản trị nội bộ hầu như chưa thể hiện rõ rệt trên cả hai phương diện văn bản hướng dẫn và thực thi.

Hệ thống kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp hiện nay đã bắt đầu nảy sinh các khái niệm về kế toán quản trị chi phí và nhu cầu đối với hệ thống kế toán quản trị chi phí, tuy nhiên ranh giới giữa hai bộ phận kế toán này chưa được phân định rõ ràng và nội dung của bộ phận kế toán quản trị chi phí trong hệ thống kế toán chi phí cũng chưa được định hình cụ thể.

2.2.2. Thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam

Luận án trích dẫn, minh hoạ tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm tại ba doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam: Công ty cổ phần giống cây trồng Thái Bình, công ty cổ phần giống cây trồng Nghệ An, công ty cổ phần giống cây trồng Trung Ương.

2.2.2.1. Phân loại chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm

Hiện nay các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt nam mới chỉ tiến hành phân loại chi phí theo công dụng kinh tế. Việc phân loại chi phí của các doanh nghiệp thành các khoản mục chi phí và chi tiết các khoản mục chi phí này theo các yếu tố chi phí nhằm đáp ứng yêu cầu cung cấp thông tin của kế toán tài chính. Chi phí sản xuất được các doanh nghiệp phân thành 3 khoản mục: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung, cụ thể:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: Bao gồm toàn bộ những chi phí về nguyên liệu, vật liệu dùng trực tiếp trong quá trình trồng trọt, cụ thể:

+ Chi phí hạt giống: là chi phí bản thân hạt giống bao gồm giá mua giống và chi phí thu mua (trường hợp mua giống ở bên ngoài). Nếu hạt giống tự sản xuất thì tính theo giá tiêu thụ nội bộ. Các chi phí liên quan đến hạt giống như: làm sạch; phân loại, xử lý trước khi gieo trồng; vận chuyển từ nơi bảo quản đến nơi sản xuất không ghi vào khoản mục này mà tính vào các khoản mục tương ứng. Khoản mục chi phí về giống chỉ có đối với cây ngắn ngày.

+ Ngoài chi phí hạt giống, chi phí phân bón cũng là loại chi phí nguyên vật liệu trực tiếp bao gồm: chi phí về phân hữu cơ; phân bón hoá học kể cả chi phí gieo trồng cây phân xanh trên diện tích sản xuất và vùi để làm phân (không kể chi phí chuẩn bị phân trước khi đem bón như đánh tơi, vận chuyển ra ruộng, những chi phí này được ghi vào khoản mục khác có liên quan như tiền lương, chi phí vận chuyển); chi phí thu mua lúa của nông dân theo hình thức khoán gọn.

- Chi phí nhân công trực tiếp: Bao gồm toàn bộ tiền lương và các khoản trích theo lương của người lao động tham gia trực tiếp vào quá trình trồng trọt, chăn nuôi từ giai đoạn đầu đến khi thu hoạch sản phẩm trong kỳ.

- Chi phí sản xuất chung: Bao gồm toàn chi phí sản xuất sản phẩm nông

nghiệp nhưng không thuộc hai khoản mục trên liên quan đến việc phục vụ, quản lý trồng trọt, chăn nuôi ở các đội, trại, như: Chi phí lương và các khoản trích theo lương bộ phận quản lý đội, trại; chi phí nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ dùng trong việc phục vụ quản lý ở các đội, trại; chi phí khấu hao máy móc thiết bị trồng trọt, chăn nuôi, vườn cây, súc vật sinh sản; chi phí thuê ngoài hoặc tự sản xuất trong kỳ như chi phí về dịch vụ tưới tiêu, bảo vệ, y tế; các chi phí bằng tiền khác; các khoản thuế liên quan như thuế tài nguyên, thuế đất, tiền thu sử dụng đất.

- Giá thành trong doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng gồm các loại: Giá thành sản xuất và giá thành toàn bộ.

- Kỳ tính giá thành: Do đặc thù của ngành nên kỳ tính giá thành sản phẩm trong nông nghiệp không thể xác định hàng tháng, hàng quý như trong doanh nghiệp công nghiệp mà phải là cuối vụ, cuối năm.

- Đơn vị tính giá thành : Là kg, tấn, cây....

2.2.2.2. Hệ thống định mức vật tư chủ yếu trong sản xuất giống cây trồng

Qua khảo sát trực tiếp các doanh nghiệp giống cây trồng (công ty cổ phần giống cây trồng Thái Bình, công ty cổ phần giống cây trồng Trung ương, công ty cổ phần giống cây trồng Nghệ An) và gửi phiếu điều tra tới các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng, tác giả nhận thấy các doanh nghiệp này đã có hệ thống định mức vật tư cho sản xuất nhưng chưa đầy đủ và đồng bộ, hệ thống định mức mà các doanh nghiệp xây dựng chỉ mới có định mức cho vật tư (giống, phân hữu cơ, đạm, lân, kali, vôi bột, thuốc bảo vệ thực vật) mà chưa có định mức cho các yếu tố khác. Mặt khác hệ thống định mức vật tư cũng chỉ mới được thực hiện đối với các trại giống, đội sản xuất của doanh nghiệp (chiếm khoảng 30% đối với công ty cổ phần giống cây trồng Thái Bình và khoảng 12% đối với công ty cổ phần giống cây trồng Nghệ An) còn đối với trường hợp khoán cho nông dân thì không thực hiện, bên cạnh đó hệ thống định mức còn mang tính chất chung chung chưa gắn với điều kiện thổ nhưỡng, phương thức sản xuất, tập quán canh tác của từng vùng. Do đó hệ thống định mức của các doanh nghiệp này chưa phát huy hết vai trò, tác dụng và ý nghĩa của nó.

2.2.2.3. Tổ chức lập và thực hiện dự toán

Việc lập dự toán sản xuất kinh doanh có ý nghĩa rất quan trọng trong hệ thống kế toán quản trị doanh nghiệp, nó là một khâu trong chu kỳ hoạch định, kiểm soát và ra quyết định của các nhà quản trị doanh nghiệp. Tuy nhiên qua khảo sát thực tế tại 3 doanh nghiệp (công ty cổ phần giống cây trồng Thái Bình, công ty cổ phần giống cây trồng Trung ương) và kết quả gửi phiếu điều tra tới các doanh nghiệp, tác giả nhận thấy: Do chưa chú trọng đến tổ chức kế toán quản trị, mặt khác quá trình dự toán chi phí sản xuất kinh doanh khá phức tạp, bởi đó là mối quan hệ với định mức chi phí, sự liên kết các mục tiêu ở từng khâu của quá trình sản xuất kinh doanh, vì vậy hiện tại các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt nam chưa lập dự toán chi phí sản xuất kinh doanh (trừ trường hợp thực hiện sản xuất kinh doanh theo kinh phí của sở nông nghiệp giao cho đơn vị)

2.2.2.4. Phương pháp xác định và tập hợp chi phí

a. Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất và đối tượng tính giá thành sản phẩm

Xác định đối tượng tập hợp chi phí sản xuất là khâu đầu tiên và đặc biệt quan trọng trong toàn bộ công tác kế toán nói chung và kế toán tập hợp chi phí ở mỗi doanh nghiệp. Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng là từng loại hạt giống, cây giống (hạt giống, cây ngắn ngày, cây dài ngày), vật nuôi, từng phạm vi, từng địa bàn sản xuất, từng trại, đội sản xuất. Đối tượng tính giá thành là các loại hạt giống, cây giống, vật nuôi.

b. Phương pháp kế toán tập hợp chi phí sản xuất

Kế toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Trong kế hoạch chi phí cũng như trong quá trình thực hiện thì chi phí nguyên vật liệu trực tiếp luôn chiếm tỷ trọng lớn nhất. Mặt khác, nguyên vật liệu thường bao gồm nhiều loại khác nhau nên vật liệu đưa vào sản xuất phải đảm bảo đầy đủ và hợp lý nếu không sẽ ảnh hưởng đến chất lượng sản phẩm. Đặc biệt tại các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng nếu vật liệu được sử dụng không đúng tiêu chuẩn định mức thì một mặt dẫn đến tình trạng lãng phí, thất thoát trong quá trình sản xuất làm cho chi phí nguyên vật liệu tăng lên, mặt khác làm cho năng suất và

chất lượng sản phẩm giống cây trồng giảm. Vì vậy, việc quản lý nguyên vật liệu chặt chẽ trong quá trình sản xuất là một yêu cầu tất yếu.

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp bao gồm: giống, phân bón hữu cơ, đạm, lân, kali, vôi bột, thuốc bảo vệ thực vật, chi phí mua lại giống của nông dân (mang tính chất khoán gọn cho nông dân về sản xuất lúa giống).

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được tập hợp như sau: Căn cứ vào kế hoạch sản xuất được triển khai thực hiện thì trại trưởng, đội trưởng các trại sản xuất làm giấy xin lĩnh vật tư lên phòng vật tư, phòng vật tư căn cứ vào dự toán và tình hình thực tế để viết phiếu xuất kho (Bảng số 2.1) thành 3 liên, trên phiếu xuất kho mới chỉ ghi cột số lượng không theo dõi về mặt giá trị. Sau đó các chứng từ cũng được chuyển đến kế toán vật tư để ghi chép sổ sách kế toán.

Bảng số 2.1. Phiếu xuất kho

Đơn vị: Cty CP giống cây
trồng Nghệ an
Bộ phận:.....

PHIẾU XUẤT KHO

Số:

Mẫu số: 02 - VT
QĐ số: 15/2006/QĐ-BTC
ngày 20 tháng 3 năm 2006
của Bộ trưởng BTC

Nợ: 621

Ngày tháng 06 năm 2008

Có: 152

Họ và tên người nhận hàng: Địa chỉ(bộ phận):

Lý do xuất kho: **Xuất cho sản xuất**

Xuất tại kho (ngăn lô): Công ty.....Địa điểm:.....

Số TT	Tên nhãn hiệu, quy cách phẩm chất vật tư, sản phẩm hàng hoá	Mã số	Đơn vị tính	Số lượng		Đơn giá	Thành tiền
				Yêu cầu	Thực xuất		
A	B	C	D	1	2	3	4
1	Đạm URE		Kg	20	25	7.000	175.000
	Cộng:						

Tổng số tiền (viết bằng chữ):

Số chứng từ gốc kèm theo:.....

Ngày tháng 06 năm 2008

Người lập phiếu

Người nhận hàng

Thủ kho

Kế toán trưởng

Giám đốc

Đối với trường hợp khoán gọn cho nông dân sản xuất thì giống, phân bón, thuốc bảo vệ thực vật được các doanh nghiệp hạch toán về tiêu thụ thành phẩm, hàng hoá. Đến khi thu mua giống của nông dân thì toàn bộ chi phí mua được doanh

ngành hạch toán vào chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (giá thu mua được tính theo hệ số so với thóc thặt. Công ty cổ phần giống Thái Bình, công ty cổ phần giống cây trồng Trung Ương thu mua với hệ số 1,3; công ty cổ phần giống cây trồng Nghệ An thu mua với hệ số 1,28).

Hạch toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp ở các doanh nghiệp này đều được tiến hành khá qui củ với việc hạch toán chi tiết cho từng loại sản phẩm sản xuất. Sở dĩ các doanh nghiệp có thể hạch toán chi tiết được chi phí nguyên vật liệu trực tiếp cho từng loại sản phẩm vì mỗi loại sản phẩm giống cây trồng có quy trình sản xuất khác nhau và tại một khoảng thời gian và không gian nhất định doanh nghiệp chỉ tiến hành sản xuất một loại sản phẩm. Theo kết quả khảo sát và điều tra của tác giả hầu hết các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam đều tiến hành mở các sổ chi tiết của tài khoản 621 cho từng loại sản phẩm để tập hợp trực tiếp các chi phí nguyên vật liệu xuất sử dụng cho từng loại sản phẩm trên cơ sở các chứng từ xuất kho nguyên vật liệu (bảng 2.2 “Bảng phân bổ vật liệu công cụ dụng cụ” và bảng 2.3 “Sổ chi tiết chi phí nguyên vật liệu trực tiếp”).

Kế toán chi phí nhân công trực tiếp

Bên cạnh chi phí về nguyên vật liệu trực tiếp thì chi phí về lao động trực tiếp cũng chiếm một phần đáng kể trong giá thành. Các doanh nghiệp rất chú trọng đến việc hạch toán và quản lý chặt chẽ khoản chi phí này vì nó không những ảnh hưởng đến độ chính xác của giá thành sản phẩm mà nó còn ảnh hưởng đến thu nhập của cán bộ công nhân viên trong doanh nghiệp.

Chi phí nhân công trực tiếp tại các doanh nghiệp này là các khoản tiền lương, phụ cấp, trợ cấp, tiền ăn ca... phải trả cho công nhân trực tiếp sản xuất, cho cán bộ kỹ thuật. Tiền lương, tiền công cho các bộ phận trực tiếp sản xuất chủ yếu theo hình thức khoán sản phẩm, mức tiền lương khoán sản phẩm được căn cứ vào đặc điểm từng sản phẩm. Ngoài ra đối với một số sản phẩm không xác định được cụ thể giá trị để khoán thì các doanh nghiệp trả lương cho lao động theo hình thức khoán giờ công.

Đối với các khoản trích theo lương, hiện tại các doanh nghiệp trích theo tỷ lệ

quy định, cụ thể: BHXH là 15%, BHYT là 2% trên lương cơ bản tính vào chi phí sản xuất trong kỳ, còn KPCĐ tính trên 2% tiền lương thực tế (không tính tiền ăn ca).

Chi phí nhân công trực tiếp được hạch toán như sau: Trên cơ sở các chứng từ về tiền lương và các khoản trích theo lương (hợp đồng khoán việc, bảng chấm công, phiếu báo khối lượng sản phẩm hoàn thành, bảng tính bảo hiểm xã hội...) lập vào bảng 2.4 “Bảng phân bổ tiền lương và bảo hiểm xã hội”. Để tập hợp chi phí nhân công trực tiếp các doanh nghiệp sử dụng tài khoản 622 “chi phí nhân công trực tiếp”, tài khoản này được mở chi tiết cho từng trại, đội sản xuất, từng công đoạn. bảng 2.5 “Sổ chi tiết chi phí nhân công trực tiếp”

Kế toán chi phí sản xuất chung

Chi phí sản xuất chung phát sinh trong quá trình sản xuất tại doanh nghiệp, là những khoản chi phí liên quan đến nhiều đối tượng chịu chi phí như chi phí khấu hao tài sản cố định, chi phí bảo hộ lao động, chi phí điện năng...

Tuy chi phí sản xuất chung không được tập hợp trực tiếp vào từng đối tượng chịu chi phí song nó được phân bổ và nằm trong khoản mục chi phí tính giá thành nên tiết kiệm hợp lý chi phí sản xuất chung là hướng tốt để hạ giá thành sản phẩm.

Để phân bổ được chi phí sản xuất chung cho các đối tượng chịu chi phí cần phải xác định được tiêu thức phân bổ cho phù hợp. Hầu hết các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam tiêu thức được chọn để phân bổ chi phí sản xuất chung là chi phí nhân công trực tiếp. Tiêu thức này là tương đối phù hợp vì tuy chi phí nhân công trực tiếp không phải là khoản mục chi phí chiếm tỷ trọng lớn nhất trong tổng chi phí sản xuất kinh doanh của công ty nhưng nó có tính ổn định cao ít chịu sự tác động của thị trường và được chi tiết theo từng sản phẩm.

Do đặc điểm hoạt động của các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam (công ty cổ phần giống cây trồng Thái Bình, công ty cổ phần giống cây trồng Nghệ An, công ty cổ phần giống cây trồng Trung ương) có nhiều trại, trung tâm vì vậy chi phí sản xuất chung được tập hợp theo từng trại, trung tâm. Cuối kỳ phân bổ cho các loại sản phẩm theo công thức sau:

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí sản xuất} \\ \text{chung phân bổ} \\ \text{cho từng loại sản} \\ \text{phẩm} \end{array} = \frac{\begin{array}{l} \text{Tổng chi phí sản xuất chung cần} \\ \text{phân bổ} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Tổng chi phí nhân công trực tiếp} \end{array}} \times \begin{array}{l} \text{Chi phí nhân} \\ \text{công trực tiếp} \\ \text{của từng loại} \\ \text{sản phẩm} \end{array} \quad (2.1)$$

Chẳng hạn phân bổ chi phí sản xuất chung cho lúa thuần tại Công ty cổ phần giống cây trồng Thái Bình với số liệu cụ thể:

- Tổng chi phí sản xuất chung trong 6 tháng đầu năm 2008: 1.089.809.957 đồng

- Tổng chi phí nhân công trực tiếp trong 6 tháng đầu năm 2008: 4.401.205.487 đồng

- Chi phí nhân công trực tiếp sản xuất giống lúa thuần trong 6 tháng đầu năm 2008: 1.869.800.522 đồng

Vậy chi phí sản xuất chung phân bổ cho giống lúa thuần trong 6 tháng đầu năm 2008 là:

$$\frac{1.089.809.957}{4.401.205.487} \times 1.869.800.522 = 462.992.976 \text{ đồng}$$

Trong kỳ toàn bộ chi phí sản xuất chung phát sinh thực tế được kế toán tập hợp vào tài khoản 627- “Chi phí sản xuất chung”. Đây là khoản mục chi phí tính giá thành bao gồm nhiều yếu tố chi phí với nội dung kinh tế khác nhau do đó mà TK 627 được các doanh nghiệp mở thành các tài khoản cấp 2, cấp 3 để phản ánh theo từng yếu tố chi phí như chi phí lương nhân viên quản lý trại giống, chi phí khấu hao tài sản cố định ...

Minh họa số liệu theo bảng 2.6 “Bảng phân bổ khấu hao; bảng 2.7 “sổ chi tiết chi phí sản xuất chung” tại Công ty cổ phần giống cây trồng Trung Ương

Kế toán tập hợp chi phí sản xuất toàn doanh nghiệp

Cuối mỗi kỳ hạch toán chi phí và tính giá thành (tháng, quý), toàn bộ chi phí sản xuất sản phẩm phát sinh trong kỳ đều được tổng hợp vào tài khoản 154 – Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang. Tất cả các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam đều mở chi tiết tài khoản 154 theo từng loại sản phẩm và tổng hợp

toàn đơn vị (bảng 2.8 “Sổ chi tiết tài khoản 154” và bảng 2.9 “Bảng tổng hợp chi phí sản xuất”).

2.2.2.5. Đánh giá chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ, tính giá thành sản phẩm

Xác định chi phí sản xuất chuyển sang năm sau trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng là khâu cực kỳ quan trọng trong công tác kế toán, một mặt giúp cho việc tính giá thành sản phẩm giống cây trồng được chính xác, mặt khác giúp cho việc kiểm tra, giám sát quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh ở các khâu (các giai đoạn) sản xuất giống.

Việc đánh giá chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ được các doanh nghiệp thực hiện khá tốt, công ty cổ phần giống cây trồng Nghệ An đã thành lập một bộ phận với đầy đủ các thành phần có liên quan để xác định sản lượng ước thu của doanh thu chưa thu hoạch, từ đó số liệu được xác định là đáng tin cậy và khách quan.

Xuất phát từ đặc điểm sản xuất kinh doanh của ngành, việc xác định chi phí sản xuất chuyển năm sau và giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng chủ yếu được xác định theo công thức sau:

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí sản xuất chuyển sang năm sau} = \frac{\text{CP năm trước chuyển sang} + \text{CP phát sinh trong năm} - \text{CP thu hoạch trong năm}}{\text{Sản lượng đã thu hoạch trong năm} + \text{Sản lượng ước thu của diện tích chưa thu hoạch}} \times \text{Sản lượng ước thu của doanh thu chưa thu hoạch} \quad (2.2) \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{Tổng giá thành sản phẩm hoàn thành trong năm} = \text{Chi phí sản xuất dở dang đầu năm} + \text{Toàn bộ chi phí sản xuất phát sinh trong năm} - \text{Chi phí sản xuất chuyển sang năm sau} - \text{Giá trị sản phẩm phụ} \quad (2.3) \end{array}$$

$$\text{Giá thành đơn vị sản phẩm} = \frac{\text{Tổng giá thành sản phẩm hoàn thành trong năm}}{\text{Khối lượng sản phẩm hoàn thành trong năm}} \quad (2.4)$$

Minh họa số liệu: Tại công ty cổ phần giống cây trồng nghệ An sản xuất giống lúa lai tại trung tâm giống Yên thành với tổng diện tích 1.000m² với chi tiết kinh phí như sau:

Tổng chi phí phát sinh trong năm 2008: 7.210.000

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: 1.910.000

- Chi phí nhân công trực tiếp: 3.900.000

- Chi phí sản xuất chung: 1.400.000

Trong năm 2008 trung tâm giống Yên thành thu hoạch xong 800 m², 200 m² thu hoạch trong năm 2009, chi phí thu hoạch chiếm 20% trong chi phí sản xuất phát sinh trong năm, dự kiến giá thành kế hoạch 1kg lúa giống là 18.000, khối lượng lúa giống thu hoạch trong năm là 320kg.

Vậy chi phí thu hoạch = 7.210.000 x 20% = 1.442.000

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí sản} \\ \text{xuất chuyển} \\ \text{sang năm sau} \end{array} = \frac{0 + 7.210.000 - 1.442.000}{800 + 200} \times 200 = 1.153.600$$

Tổng giá thành sản xuất lúa trong năm 2009 là = 7.210.000 – 1.153.600 = 6.056.400

Giá thành đơn vị 1kg = 6.056.400/320 = 18.926,25

Bảng tính giá thành giống lúa lai (bảng 2.10)

2.2.2.6. Tổ chức vận dụng hệ thống chứng từ, tài khoản, sổ và báo cáo kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm

Hệ thống chứng từ: Phần lớn nguồn thông tin đầu vào của kế toán quản trị được cung cấp từ nguồn thông tin của kế toán tài chính, còn lại là các thông tin thuộc về vĩ mô như các chính sách kinh tế của Nhà nước, tình hình kinh tế xã hội, thị trường, thị hiếu người tiêu dùng, các chính sách khuyến mại của các đối thủ cạnh tranh... Chính vì vậy hệ thống chứng từ kế toán trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam hiện nay đang sử dụng đều theo quy định của các cơ quan Nhà nước có liên quan như Bộ tài chính, Tổng cục thuế... và gần như chưa có sự chỉnh sửa bổ sung nào cho phù hợp với yêu cầu quản lý của từng doanh nghiệp.

Vận dụng chế độ chứng từ kế toán phục vụ cho kế toán tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng, bao gồm:

- Hàng tồn kho

+ Phiếu nhập kho	01-VT
+ Phiếu xuất kho	02-VT
+ Biên bản kiểm nghiệm vật tư, công cụ, sản phẩm, hàng hoá	03-VT
+ Phiếu báo vật tư còn lại cuối kỳ	04-VT
+ Biên bản kiểm kê vật tư, công cụ, sản phẩm, hàng hoá	05-VT
+ Bảng kê mua hàng	06-VT
+ Bảng phân bổ nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ	07-VT

- Lao động tiền lương

+ Bảng chấm công	01a-LĐTL
+ Bảng chấm công làm thêm giờ	01b-LĐTL
+ Bảng thanh toán tiền lương	02-LĐTL
+ Bảng thanh toán tiền thưởng	03-LĐTL
+ Giấy đi đường	04-LĐTL
+ Phiếu xác nhận sản phẩm hoặc công việc hoàn thành	05-LĐTL
+ Bảng thanh toán tiền làm thêm giờ	06-LĐTL
+ Bảng thanh toán tiền thuê ngoài	07-LĐTL
+ Hợp đồng giao khoán	08-LĐTL
+ Biên bản thanh lý (kiểm thu) hợp đồng giao khoán	09-LĐTL
+ Bảng kê trích nộp các khoản theo lương	10-LĐTL
+ Bảng phân bổ tiền lương và bảo hiểm xã hội	11-LĐTL

- Bán hàng

+ Hoá đơn Giá trị gia tăng	01GTKT-3LL
+ Hoá đơn bán hàng thông thường	02GTGT-3LL
+ Phiếu xuất kho kiêm vận chuyển nội bộ	03 P XK-3LL
+ Phiếu xuất kho hàng gửi đại lý	04 HDL-3LL

+ Hoá đơn dịch vụ cho thuê tài chính	05 TTC-LL
+ Bảng kê thu mua hàng hoá mua vào không có hoá đơn	04/GTGT
- Tiền tệ	
+ Phiếu chi	02-TT
+ Giấy đề nghị tạm ứng	03-TT
+ Giấy thanh toán tiền tạm ứng	04-TT
+ Giấy đề nghị thanh toán	05-TT
- Tài sản cố định	
+ Biên bản bàn giao TSCĐ sửa chữa lớn hoàn thành	03-TSCĐ
+ Bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ	06-TSCĐ

Hệ thống tài khoản kế toán: Về cơ bản các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt nam vẫn dựa vào hệ thống tài khoản theo quyết định 15/2006/QĐ-BTC. Các tài khoản hạch toán chi phí sản xuất vẫn được các doanh nghiệp theo dõi trên TK 621- “chi phí nguyên vật liệu trực tiếp”, TK 622- “chi phí nhân công trực tiếp”, TK 627- “chi phí sản xuất chung”, tài khoản 627 được mở chi tiết đến các tài khoản cấp 2, TK 154- “chi phí sản xuất kinh doanh dở dang”.

Hệ thống sổ kế toán: Hầu hết các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam áp dụng hệ thống sổ kế toán gồm:

- Hệ thống sổ chi tiết: Gồm các sổ chi tiết theo dõi chi phí phát sinh cho từng đối tượng tập hợp chi phí, bảng phân bổ các khoản mục chi phí.

- Hệ thống sổ tổng hợp: Bao gồm sổ cái tài khoản 621, tài khoản 622, tài khoản 627, tài khoản 154...

Hệ thống báo cáo quản trị chi phí, giá thành sản phẩm: Hầu hết các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam mới chỉ dừng lại ở báo cáo chi tiết giá thành sản phẩm dịch vụ.

2.2.2.7. Tổ chức bộ máy kế toán quản trị

Theo kết quả khảo sát tại 3 doanh nghiệp (công ty cổ phần giống cây trồng Thái Bình, công ty cổ phần giống cây trồng Nghệ An, công ty cổ phần giống cây trồng Trung ương) và tổng hợp phiếu điều tra nhận được cho thấy các doanh nghiệp

thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam đã lựa chọn mô hình kế toán tập trung (ngoại trừ công ty cổ phần giống cây trồng trung ương, công ty cổ phần giống cây trồng Miền Nam theo mô hình vừa tập trung vừa phân tán), điều này đã tạo thuận lợi cho việc tập trung thông tin kế toán, phục vụ cho các quyết định quản lý, cùng với đó là sự phân công chức năng nhiệm vụ đến từng nhân viên kế toán được rõ ràng. Bộ máy kế toán của các doanh nghiệp đã thực hiện đầy đủ chế độ kế toán hiện hành và quy chế của doanh nghiệp, từ việc ghi chép đầy đủ tình hình hoạt động sản xuất kinh doanh cho đến việc lập báo cáo tài chính, báo cáo thuế, lưu trữ hồ sơ kế toán. Bên cạnh đó, việc triển khai ứng dụng phần mềm kế toán tạo điều kiện cho việc cập nhật, xử lý và cung cấp thông tin một cách nhanh chóng, chính xác. Tuy nhiên do tổ chức bộ máy kế toán theo mô hình tập trung, các doanh nghiệp chưa có sự kết nối mạng nội bộ nên các chi nhánh, các đội ở xa việc cập nhật chứng từ và hạch toán ban đầu vẫn phải làm thủ công và định kỳ gửi bảng tổng hợp chứng từ để kế toán trung tâm cập nhật, xử lý, điều này gây ra sự chậm trễ trong việc cung cấp thông tin phục vụ cho việc quản lý ở các chi nhánh, đội sản xuất. Ngoài ra các doanh nghiệp chưa bố trí nhân viên chuyên về kế toán quản trị mà mới chỉ bố trí nhân viên thực hiện kế toán chi phí, giá thành với mục đích cung cấp thông tin cho kế toán tài chính.

2.3. ĐÁNH GIÁ THỰC TRẠNG TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ GIÁ THÀNH SẢN PHẨM CỦA CÁC DOANH NGHIỆP THUỘC NGÀNH GIỐNG CÂY TRỒNG VIỆT NAM

Qua tìm hiểu, qua khảo sát thực tế tại ba doanh nghiệp (công ty cổ phần giống cây trồng Thái Bình, công ty cổ phần giống cây trồng Nghệ An, công ty cổ phần giống cây trồng Trung ương) và kết quả gửi phiếu điều tra tới các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam, mặc dù có sự khác nhau về quy mô vốn, về loại hình doanh nghiệp, đặc điểm quản lý. Nhưng nhìn chung tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp đều có những ưu nhược điểm sau:

2.3.1. Những ưu điểm

Thứ nhất, hầu hết các doanh nghiệp đều tiến hành phân loại chi phí theo khoản mục phí đã giúp cho việc quản lý chi phí được thuận lợi hơn, đảm bảo được yêu cầu cung cấp các thông tin chi phí trên báo cáo tài chính theo quy định của Nhà nước.

Thứ hai, Việc xác định đối tượng tập hợp chi phí và tính giá thành ở các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng khá phù hợp với đặc điểm tổ chức sản xuất và quy trình sản xuất của từng doanh nghiệp

Thứ ba, hệ thống chứng từ kế toán về cơ bản được tổ chức hợp lý, chặt chẽ trong toàn bộ quá trình luân chuyển, các chứng từ đảm bảo tính hợp pháp, hợp lệ phục vụ công tác kế toán tài chính một cách chính xác, kịp thời.

Thứ tư, hệ thống tài khoản để tổ chức kế toán chi phí, giá thành sản phẩm dựa trên hệ thống tài khoản kế toán do Bộ tài chính ban hành theo quyết định số 15/2006-QĐ/BTC ngày 20/03/2006 và được chi tiết tương đối hợp lý nhằm cung cấp thông tin cần thiết phục vụ nhu cầu quản trị doanh nghiệp.

Thứ năm, hệ thống sổ kế toán chi tiết và tổng hợp đảm bảo đúng quy định của Bộ tài chính và khá đầy đủ, phần lớn các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng áp dụng hình thức chứng từ ghi sổ nên khá phù hợp với năng lực và trình độ của cán bộ kế toán hiện nay.

Thứ sáu, việc lập báo cáo tài chính trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng được thực hiện một cách đầy đủ, kịp thời theo quy định (báo cáo tài chính năm, báo cáo tài chính giữa niên độ).

2.3.2. Những nhược điểm

Một là, về tổ chức bộ máy kế toán và việc xác định ranh giới giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị hiện nay. Hầu hết các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam chưa xây dựng được mô hình kế toán quản trị nói chung và kế toán quản trị chi phí giá thành nói riêng. Tổ chức bộ máy kế toán thường gồm các bộ phận chính sau đây:

- + Bộ phận kế toán các phần hành
- + Bộ phận kế toán tổng hợp, chi phí giá thành

- + Bộ phận kiểm tra nội bộ
- + Bộ phận thống kê
- +....

Đặc biệt bộ phận kế toán chi phí giá thành được tổ chức ở bộ phận kế toán tổng hợp, bộ phận này sử dụng thông tin của các bộ phận khác như vật liệu, tiền lương, tài sản cố định... vì vậy thông tin nhận được ở bộ phận này thường chậm hơn các bộ phận khác. Điều này làm suy giảm chức năng quản lý chi phí và giá thành, dẫn đến giá thành sản phẩm còn cao, chưa hợp lý và do giá bán sản phẩm chưa phù hợp với điều kiện nền kinh tế dẫn đến khó có thể cạnh tranh được với sản phẩm nhập khẩu từ nước ngoài đặc biệt là từ Trung Quốc. Đây cũng chính là nguyên nhân dẫn đến nguyên nhân của các tồn tại khác.

Hai là, công tác nhận diện, phân loại chi phí sản xuất và phân tích chi phí sản xuất. Hiện nay việc phân loại chi phí tại các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam chủ yếu phân loại theo nội dung để phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính là chủ yếu, đây là cách phân loại dựa trên những quy định của Nhà nước, những chi phí này được phân loại và ghi chép trên các tài khoản kế toán nhằm tổng hợp để tính toán và lập bảng tính giá thành sản phẩm, báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. Đó chính là những phần hành của kế toán tài chính. Còn các cách phân loại khác như: phân loại chi phí theo mối quan hệ với khối lượng hoạt động, phân loại chi phí theo trách nhiệm quản lý... để phục vụ trực tiếp cho yêu cầu quản trị của doanh nghiệp thì chưa được quan tâm. Điều này chứng tỏ mức độ coi trọng, đầu tư vào việc hạch toán nội bộ ở doanh nghiệp chưa cao, chưa thấy hết tầm quan trọng của các thông tin do kế toán quản trị cung cấp trong việc ra quyết định quản trị ở doanh nghiệp.

Ba là, về xác định đối tượng, phương pháp tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm. Việc tập hợp chi phí ở nhiều doanh nghiệp cũng chỉ mới giới hạn tập hợp chi phí theo địa điểm phát sinh (trại, chi nhánh, công nghệ) mà chưa tập hợp chi tiết theo đối tượng chịu chi phí như sản phẩm, đơn đặt hàng, chủng loại sản phẩm... Việc kiểm tra quản lý chi phí theo các trung tâm chi phí còn nhiều hạn chế.

Khá nhiều doanh nghiệp chưa xây dựng được định mức chi phí, kế hoạch chi phí cho từng sản phẩm, trại, chi nhánh...

Phương pháp tập hợp và phân bổ chi phí cho từng đối tượng chưa thực sự đáp ứng yêu cầu quản trị doanh nghiệp. Nhìn chung các phương pháp xác định chi phí để tính giá thành sản phẩm được các doanh nghiệp sử dụng chủ yếu chỉ đơn thuần là phương pháp chi phí sản xuất toàn bộ bao gồm ba khoản mục: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung đã thực hiện theo đúng nguyên tắc quy định. Tuy nhiên vẫn còn một số doanh nghiệp việc tập hợp và phân bổ chi phí sản xuất vẫn còn nhiều hạn chế và chưa đúng quy định như: Chi phí khấu hao tài sản cố định sử dụng cho nhiều mục đích khác nhau nhưng không phân bổ cho các đối tượng chịu chi phí, việc phân bổ chi phí sản xuất chung nhiều doanh nghiệp chỉ chọn duy nhất một tiêu thức phân bổ là chi phí nhân công trực tiếp cho tất cả các yếu tố chi phí sản xuất chung, việc làm này sẽ làm cho giá thành sản phẩm không được chính xác, bởi vì chi phí sản xuất chung gồm nhiều yếu tố, nội dung khác nhau, chịu ảnh hưởng của nhiều hoạt động khác nhau và bản thân chúng lại bao gồm cả các yếu tố thuộc về biến phí và các yếu tố thuộc về định phí, cho nên nếu chỉ lấy một tiêu thức để phân bổ cho tất cả các yếu tố sản xuất chung sẽ không phản ánh chính xác chi phí sản xuất chung phân bổ cho từng sản phẩm.

Các phương pháp tính giá thành sản phẩm hiện nay ở các doanh nghiệp mới chỉ dừng lại ở các phương pháp truyền thống, chưa thực sự phù hợp với đặc điểm sản xuất cũng như yêu cầu sử dụng thông tin của chỉ tiêu giá thành trong nền kinh tế hiện đại.

Bốn là, về việc tổ chức vận dụng hệ thống chứng từ, hệ thống tài khoản kế toán quản trị chi phí giá thành. Nhìn chung việc vận dụng hệ thống chứng từ và hệ thống tài khoản kế toán tại các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam chưa đáp ứng được yêu cầu của kế toán quản trị nói chung và kế toán quản trị chi phí giá thành nói riêng. Các chứng từ và tài khoản vận dụng tại các doanh nghiệp này đều theo quyết định 15/2006/QĐ-BTC và chủ yếu phục vụ cho kế toán tài chính còn chưa có sự bổ sung và vận dụng theo thông tư 53/2006/TT-BTC để đáp ứng yêu

cầu thu thập thông tin phục vụ yêu cầu quản trị sản xuất kinh doanh ở doanh nghiệp.

Năm là, hệ thống sổ kế toán chi tiết phục vụ cho công tác kế toán tập hợp chi phí và tính giá thành chưa đầy đủ, đặc biệt là kế toán chi tiết theo dõi từng địa điểm phát sinh, từng nhóm sản phẩm, từng sản phẩm, từng trung tâm chi phí. Do đó dẫn đến hạn chế trong việc kiểm soát chi phí và giá thành sản phẩm tại các doanh nghiệp.

Sáu là, việc lập dự toán chi phí, định mức chi phí. Kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm mới chỉ dừng lại ở chức năng cung cấp thông tin quá khứ mà chưa phục vụ cho mục đích kiểm tra giám sát tình hình tuân thủ các định mức kinh tế kỹ thuật và dự toán chi phí sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Tuy có một số doanh nghiệp có dự toán và định mức chi phí, song chưa đầy đủ và không đồng bộ không sát với thực tế thị trường cũng như tình hình kinh doanh của doanh nghiệp. Do đó thông tin mà nó cung cấp phục vụ cho mục đích kiểm tra, giám sát và ra quyết định không sát thực, dẫn đến khó khăn trong việc ra quyết định của các nhà quản trị doanh nghiệp.

Bảy là, chưa thiết lập được hệ thống báo cáo nội bộ phục vụ cho quản trị doanh nghiệp. Nhìn chung hiện nay các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt nam mới chỉ chủ yếu thực hiện báo cáo tài chính bắt buộc của kế toán tài chính chứ chưa thực hiện vận dụng, sửa đổi bổ sung các mẫu biểu để phục vụ quản trị nội bộ doanh nghiệp.

Tám là, chế độ kế toán Việt nam ban hành theo quyết định 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 và quyết định 48/2006/QĐ-BTC ngày 14/09/2006 đã có những cải tiến một cách sâu rộng, khá hoàn chỉnh, song chế độ kế toán này chủ yếu được áp dụng phù hợp với các doanh nghiệp thuộc các ngành sản xuất công nghiệp, xây dựng còn đối với ngành nông nghiệp thì chưa thực sự hợp lý, vì vậy các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng vận dụng vẫn còn gặp một số khó khăn và đôi khi không thống nhất.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Trên cơ sở nghiên cứu đặc điểm tổ chức quản lý, đặc điểm sản xuất kinh

doanh, thông qua tìm hiểu và phản ánh thực tế tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm tại các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam (Công ty cổ phần giống cây trồng Trung ương, Công ty cổ phần giống cây trồng Thái Bình, Công ty cổ phần giống cây trồng Nghệ An), tác giả đã tập trung làm rõ thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp, từ đó luận án đã đánh giá, phân tích những tồn tại của việc tổ chức kế toán quản trị chi phí giá thành sản phẩm từ việc phân loại chi phí, giá thành, hệ thống báo cáo nội bộ đến tổ chức bộ máy kế toán.

CHƯƠNG 3

NGUYÊN TẮC VÀ GIẢI PHÁP TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ, GIÁ THÀNH SẢN PHẨM TRONG CÁC DOANH NGHIỆP THUỘC NGÀNH GIỐNG CÂY TRỒNG VIỆT NAM

3.1. SỰ CẦN THIẾT VÀ NGUYÊN TẮC HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ SẢN XUẤT, GIÁ THÀNH SẢN PHẨM TRONG CÁC DOANH NGHIỆP THUỘC NGÀNH GIỐNG CÂY TRỒNG VIỆT NAM

3.1.1. Sự cần thiết hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam

Việt Nam đang trong quá trình chuyển sang nền kinh tế thị trường cùng với các chính sách, đổi mới các công cụ quản lý kinh tế, khuyến khích phát triển sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp thuộc tất cả các thành phần kinh tế, trong cơ chế thị trường, doanh nghiệp phải tự lo tất cả các yếu tố đầu vào đầu ra, tự cân đối đầu vào - đầu ra sao cho đạt được lợi nhuận tối đa. Trước tình hình đó đặt ra cho các doanh nghiệp nói chung và đặc biệt là các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam nói riêng (theo điều tra năm 2006 các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh trong lĩnh vực nông nghiệp có tốc độ phát triển kém nhất với trên 30% doanh nghiệp sản xuất kinh doanh thua lỗ) phải nhanh chóng thích nghi, tạo cơ hội để tồn tại và phát triển. Tuy nhiên, muốn thích nghi được, trước hết doanh nghiệp phải nắm được các quy luật trong cơ chế thị trường, bên cạnh đó doanh nghiệp còn phải biết sử dụng tốt các nguồn lực có sẵn của mình để tham gia vào quá trình sản xuất kinh doanh. Để tăng cường sức cạnh tranh của mình các nhà quản trị doanh nghiệp sử dụng nhiều công cụ quản lý khác nhau, mà một trong những công cụ quản lý không thể thiếu được đó là kế toán. Kế toán cung cấp những thông tin hữu ích cho việc hoạch định và ra các quyết định quản lý, đặc biệt là thông tin về chi phí – giá thành một trong những yếu tố quyết định trong việc hoạch định giá bán, khối lượng sản xuất. Kế toán chi phí và giá thành sẽ giúp cho nhà quản trị có cách nhìn cụ thể về chi phí, nhận diện chi phí theo cách khác nhau, đặc biệt là nhận

diện chi phí theo cách ứng xử, nhằm giúp cho các nhà quản trị có thông tin cụ thể, chi tiết theo các mức cần thiết phục vụ cho việc ra quyết định trong sản xuất kinh doanh, lập dự toán. Mặc dù hệ thống kế toán hiện nay tuy đã có nhiều sửa đổi nhưng vẫn nghiêng nhiều về kế toán tài chính, đáp ứng yêu cầu quản lý kinh tế tài chính vĩ mô, các yêu cầu quản trị chi phí và giá thành có đặt ra nhưng chủ yếu là cho các bộ phận chức năng khác trong doanh nghiệp (bộ phận kế hoạch, kỹ thuật nghiệp vụ, trại) mà không phải là bộ phận kế toán. Do vậy, khó có thể kiểm tra được các định mức kinh tế kỹ thuật, lao động.

Mặc dù kế toán chi phí và giá thành có tầm quan trọng đặc biệt trong các doanh nghiệp nhất là các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh trong lĩnh vực nông nghiệp, chịu nhiều ảnh hưởng của điều kiện tự nhiên, đặc điểm sinh học của cây trồng vật nuôi. Song hiện nay các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam vẫn chưa nhận thức đầy đủ điều đó. Trong khi những hạn chế trong quản lý của các doanh nghiệp đặc biệt là doanh nghiệp nhà nước vẫn còn và cuộc cạnh tranh gay gắt ngày càng quyết liệt thì vai trò của kế toán nói chung và kế toán chi phí giá thành nói riêng trong doanh nghiệp đặc biệt là doanh nghiệp kinh doanh trong lĩnh vực nông nghiệp ngày càng quan trọng. Do vậy, xây dựng, vận dụng và đề ra các giải pháp tổ chức kế toán chi phí, giá thành sản phẩm tại các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam là điều cần thiết và có ý nghĩa thực tiễn.

3.1.2. Nguyên tắc hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam

Xuất phát từ thực trạng, tình hình vận dụng tổ chức kế toán quản trị nói chung và tổ chức kế toán chi phí và giá thành nói riêng tại các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam, luận án đề cập một số nguyên tắc cần quán triệt để định hướng cho các biện pháp tổ chức kế toán quản trị chi phí và giá thành tại các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam.

Một là, tổ chức kế toán quản trị chi phí giá thành phải phù hợp với đặc điểm tổ chức sản xuất, đặc điểm quy trình công nghệ, đặc điểm quản lý, cơ chế quản lý

kinh tế tài chính của từng doanh nghiệp, phải đảm bảo tính khả thi đối với doanh nghiệp.

Hai là, về mặt cơ cấu tổ chức bộ máy kế toán không làm xáo trộn quá nhiều về mặt tổ chức hay nói cách khác là không nên phá vỡ hoàn toàn cơ cấu tổ chức hiện tại của đơn vị. Khi bổ sung thêm những nội dung kế toán quản trị cũng như yêu cầu và nhiệm vụ mới cho bộ máy kế toán cũng như bộ máy quản lý của doanh nghiệp, dĩ nhiên cần có sự sắp xếp tổ chức bộ máy, phân công công việc bổ sung cho các bộ phận, nhưng không được làm xáo trộn nhiều cơ cấu tổ chức hay phá vỡ cơ cấu bộ máy quản lý, vì điều đó sẽ không có lợi về mặt tâm lý, đồng thời không dựa trên nguyên tắc kế thừa và chọn lọc phát triển trên nền cơ cấu tổ chức cũ. Vì vậy cần phải dựa vào bộ máy kế toán hiện tại của đơn vị để sắp xếp, phân công hoặc điều chỉnh nội dung công việc cho hợp lý với yêu cầu và công việc mới bổ sung.

Ba là, tổ chức Kế toán quản trị chi phí và giá thành phải được xây dựng và hoàn thiện trên cơ sở xác định rõ phạm vi, giới hạn, chức năng và mục tiêu của kế toán tài chính và kế toán quản trị, đồng thời giải quyết tốt mối quan hệ giữa kế toán tài chính với kế toán quản trị. Từ bản chất vai trò của kế toán tài chính và kế toán quản trị, từ mối liên hệ của hai loại kế toán là chúng hoạt động, thu thập và xử lý thông tin trên cùng một hiện tượng, một quá trình kinh tế. Chúng có mối quan hệ chặt chẽ về số liệu, thông tin của chúng đều xuất phát từ chứng từ gốc, một bên phản ánh tổng quát, một bên phản ánh chi tiết. Cả hai đều là công cụ quản lý, một bên quản lý toàn doanh nghiệp một bên quản lý từng bộ phận cụ thể. Tuy nhiên chúng lại có những đặc trưng riêng có của mỗi loại. Chính vì vậy, khi xây dựng hệ thống kế toán doanh nghiệp nói chung và kế toán quản trị nói riêng cần phải giải quyết được sự hài hoà có khoa học giữa kế toán tài chính với kế toán quản trị để tránh chồng chéo, trùng lặp.

Bốn là, tổ chức kế toán quản trị chi phí và giá thành khi xây dựng và hoàn thiện cần phải học hỏi kinh nghiệm của các nước tiên tiến trong khu vực và trên thế giới, song phải đảm bảo tính kế thừa có chọn lọc những vấn đề phù hợp điều kiện Việt Nam.

Năm là, tổ chức kế toán quản trị chi phí và giá thành khi xây dựng và hoàn thiện phải dựa trên nguyên tắc phù hợp, hài hoà giữa lợi ích của nó và chi phí để tổ chức hoạt động. Đó là nguyên tắc của bất kỳ một vấn đề tổ chức nào vì mục đích kinh tế. Vì vậy cần phải quán triệt nguyên tắc tiết kiệm, sự hài hoà giữa lợi ích và chi phí.

3.2. GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ GIÁ THÀNH SẢN PHẨM TRONG CÁC DOANH NGHIỆP THUỘC NGÀNH GIỐNG CÂY TRỒNG VIỆT NAM

3.2.1. Hoàn thiện tổ chức bộ máy kế toán kế toán quản trị

Qua nghiên cứu mô hình kế toán quản trị của một số nước và tình hình thực tế công tác kế toán tại các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam, chúng tôi nhận thấy các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam nên áp dụng mô hình tổ chức bộ máy kế toán kết hợp, theo mô hình này, phòng kế toán của các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam bao gồm các bộ phận kế toán đảm nhiệm các phần hành kế toán tài chính cụ thể như:

- Bộ phận kế toán tài sản cố định và vật tư
- Bộ phận kế toán tiền và thanh toán
- Bộ phận kế toán chi phí và giá thành
- Bộ phận kế toán nguồn vốn, quỹ
- Bộ phận kế toán thuế
- Bộ phận kế toán tổng hợp

Mô hình này được khái quát theo sơ đồ 3.1

Tương ứng với mỗi bộ phận của kế toán tài chính nói trên bao gồm các phần hành của kế toán quản trị. Nhân viên kế toán thực hiện các công việc của kế toán tài chính đồng thời được giao nhiệm vụ của kế toán quản trị.

Công việc của kế toán quản trị ở các bộ phận này căn cứ vào yêu cầu quản lý cụ thể đối với từng chỉ tiêu lựa chọn trong quản lý doanh nghiệp.

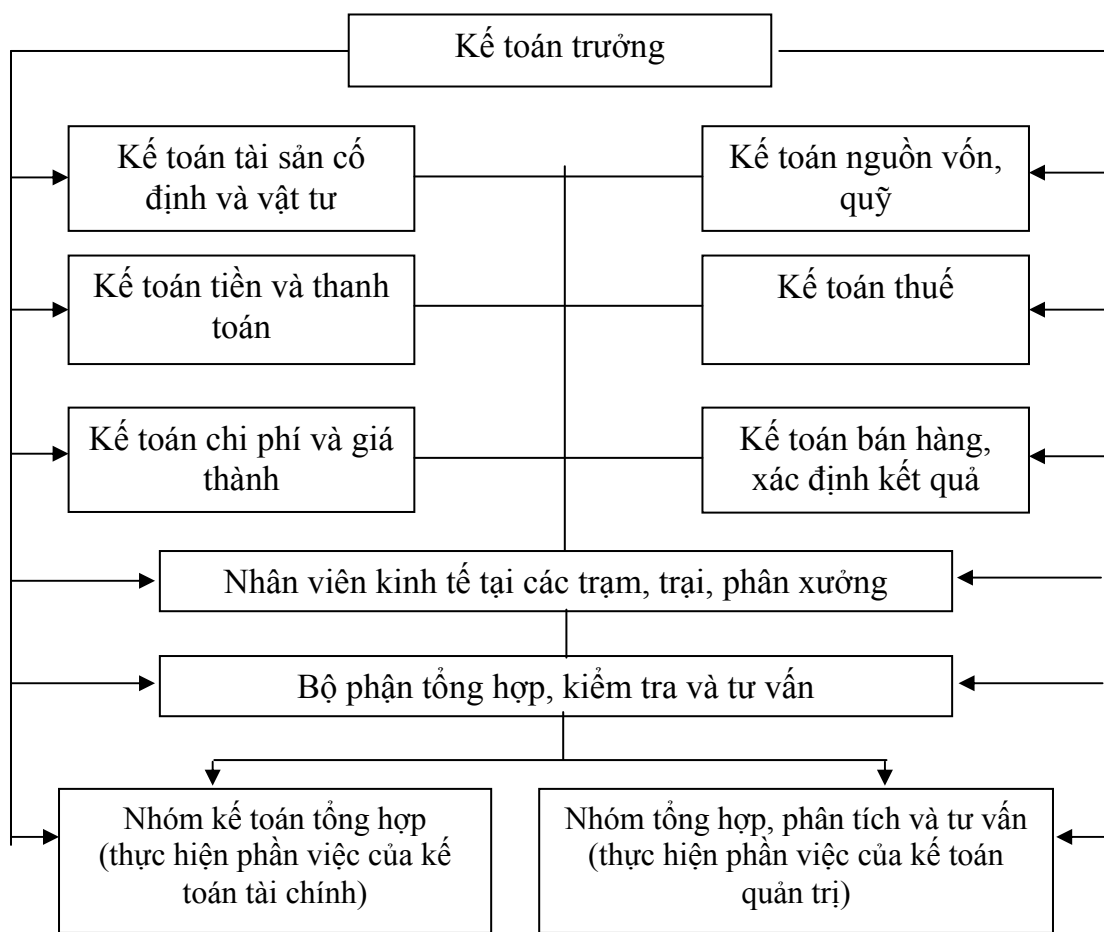
Nhiệm vụ cụ thể của kế toán viên trong các bộ phận kế toán theo mô hình kết hợp giữa kế toán tài chính với kế toán quản trị như sau:

- Bộ phận kế toán tài sản cố định và vật tư

+ Kế toán tài chính ghi sổ tổng hợp tài sản cố định và các loại vật tư. Số liệu kế toán tài chính cung cấp cho việc lập báo cáo tài chính.

+ Kế toán quản trị, căn cứ vào các yêu cầu quản trị doanh nghiệp, lựa chọn các chỉ tiêu chi tiết phù hợp phục vụ cho yêu cầu kế toán quản trị, cụ thể:

Mở sổ chi tiết theo dõi tài sản cố định, sửa chữa tài sản cố định, khấu hao tài sản cố định.



Chú thích: —————> Quan hệ chỉ đạo

-----> Quan hệ tác nghiệp

Sơ đồ 3.1: Tổ chức bộ máy kế toán quản trị tại các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam

Lập dự toán tình hình tăng, giảm tài sản cố định theo từng nguồn đầu tư, từng nơi sử dụng.

Phân tích tình hình thực hiện các chỉ tiêu liên quan đến tài sản cố định đã được dự toán.

Cung cấp số liệu cho việc lập báo cáo quản trị.

- Bộ phận kế toán tiền và thanh toán

+ Kế toán tài chính ghi sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết các loại tiền, các khoản thanh toán với người bán, người mua, với các đơn vị phụ thuộc.

+ Kế toán quản trị căn cứ vào yêu cầu cụ thể đối với từng chỉ tiêu để mở sổ kế toán nhằm thu nhận được các thông tin phục vụ cho kế toán quản trị và lập báo cáo quản trị, cụ thể:

Lập dự toán thu, chi tiền theo mục đích khác nhau và theo từng bộ phận sử dụng tiền.

Lập dự toán tình hình công nợ đối với từng đối tượng theo từng khoản nợ và theo từng kỳ hạn nợ.

Tính toán và so sánh các phương án vay, trả vay, mua bán chịu hoặc trả tiền ngay để hưởng chiết khấu thanh toán.

Phân tích tình hình công nợ và khả năng thanh toán tiền thường xuyên.

Cung cấp số liệu cho việc lập báo cáo quản trị về các chỉ tiêu công nợ và thanh toán.

- Bộ phận kế toán chi phí và giá thành

+ Kế toán tài chính ghi sổ tổng hợp và sổ kế toán chi tiết chi phí sản xuất, kinh doanh, tính giá thành sản phẩm theo từng loại sản phẩm... nhằm cung cấp số liệu tổng hợp phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính và các chỉ tiêu chi phí và giá thành.

+ Kế toán quản trị căn cứ vào yêu cầu quản lý cụ thể để thực hiện các nhiệm vụ cụ thể sau:

Lựa chọn phương pháp tập hợp chi phí, lập dự toán chi phí sản xuất kinh doanh theo từng sản phẩm, chi tiết sản phẩm.

Phân loại chi phí sản xuất theo tiêu chuẩn phù hợp với yêu cầu quản trị.

Lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí phù hợp cho các đối tượng chịu chi phí.

Lập kế hoạch giá thành theo công việc, theo địa điểm kinh doanh.

Mở sổ kế toán thu thập, ghi chép cụ thể, chi tiết số liệu liên quan để tính toán giá thành sản phẩm theo yêu cầu quản trị.

Phân tích chi phí và giá thành.

Cung cấp số liệu cho việc lập báo cáo quản trị về các chỉ tiêu liên quan đến chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm.

- Bộ phận kế toán nguồn vốn, quỹ

+ Kế toán tài chính ghi sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết nguồn vốn, các quỹ của doanh nghiệp và cung cấp số liệu tổng hợp để lập báo cáo tài chính liên quan đến các chỉ tiêu này.

+ Kế toán quản trị căn cứ vào yêu cầu cụ thể của doanh nghiệp về quản lý các nguồn vốn để thực hiện các nhiệm vụ sau đây:

Lập dự toán về khả năng khai thác và sử dụng nguồn vốn quỹ.

Tính toán các chỉ tiêu như tỷ suất tài trợ, tỷ suất doanh thu trên nguồn vốn chủ sở hữu, lợi nhuận trên vốn chủ sở hữu

Phân tích các chỉ tiêu thuộc nguồn vốn, quỹ để có biện pháp khai thác và sử dụng có hiệu quả các nguồn vốn, quỹ của doanh nghiệp.

Cung cấp số liệu cho việc lập báo cáo quản trị liên quan đến nguồn vốn, quỹ.

- Bộ phận kế toán thuế

+ Kế toán tài chính ghi sổ kế toán tổng hợp, sổ kế toán chi tiết liên quan đến các khoản thuế phải nộp cho nhà nước, các khoản thuế được khấu trừ, được hoàn lại, được miễn giảm, còn được khấu trừ và cung cấp số liệu tổng hợp để lập báo cáo tài chính liên quan đến các chỉ tiêu này.

+ Kế toán quản trị căn cứ vào yêu cầu quản lý cụ thể của doanh nghiệp thực hiện các nhiệm vụ sau:

Lập dự toán các khoản thuế phải nộp cho nhà nước

Tiến hành kê khai thuế hàng tháng, báo cáo với cơ quan thuế theo định kỳ

quy định.

Theo dõi các biểu thuế của nhà nước hiện hành, tính đúng, tính đủ các khoản thuế phải nộp, đốc thúc việc nộp thuế đúng kỳ hạn.

Phân tích các ảnh hưởng của các quyết định liên quan đến các luật thuế và chi phí thuế.

Cung cấp số liệu cho việc lập báo cáo quản trị liên quan đến các chỉ tiêu này.

- Kế toán bán hàng, xác định kết quả

+ Kế toán tài chính ghi sổ tổng hợp và sổ kế toán chi tiết chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp, doanh thu, kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh cung cấp số liệu tổng hợp phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính và các chỉ tiêu về doanh thu, chi phí và kết quả.

+ Kế toán quản trị căn cứ vào yêu cầu quản lý cụ thể để thực hiện các nhiệm vụ cụ thể sau:

Lập dự toán doanh thu, dự toán chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp theo từng ngành hàng, từng loại hạt giống, cây giống, vật nuôi...

Lập báo cáo thu nhập thực hiện, cung cấp thông tin cho quản trị doanh thu, chi phí, kết quả.

- Bộ phận tổng hợp kiểm tra và tư vấn, bộ phận này được tách thành hai nhóm:

+ Nhóm kế toán tổng hợp (thực hiện việc tổng hợp, kiểm tra thuộc phần việc của kế toán tài chính): Nhóm này có nhiệm vụ tổng hợp số liệu, tài liệu từ các bộ phận kế toán có liên quan và thực hiện việc ghi chép kế toán tổng hợp và chi tiết các phần hành kế toán tài chính còn lại để lập báo cáo tài chính.

+ Nhóm tổng hợp, phân tích và tư vấn (thực hiện phần việc của kế toán quản trị): Nhóm này có nhiệm vụ lập dự toán sản xuất, dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung; cung cấp thông tin cho quản trị chi phí, giá thành; thực hiện việc kiểm tra các dự toán chi tiết do các bộ phận kế toán khác lập để tổng hợp hoàn chỉnh hệ thống dự toán ngân sách của doanh nghiệp; kiểm tra các báo cáo thực hiện, phân tích các thông tin trong các báo

cáo này; soạn thảo và phân tích các dự án quản trị để tư vấn cho các nhà quản trị doanh nghiệp.

Theo mô hình này các bộ phận kế toán có mối quan hệ chặt chẽ với nhau trong việc cung cấp thông tin, xử lý số liệu phục vụ cho kế toán tài chính và kế toán quản trị cũng như yêu cầu của các nhà quản trị doanh nghiệp, chẳng hạn: Bộ phận kế toán tiền và thanh toán, cung cấp thông tin về các loại tiền hiện có và tình hình thanh toán công nợ, trên cơ sở đó nhà quản trị nắm chắc tình hình tài chính của doanh nghiệp mình, các thông tin này được dùng để ra các quyết định mua hàng, mua tài sản cố định và vật tư, đồng thời xem xét tình hình chi phí bởi số liệu được cung cấp từ bộ phận kế toán chi phí và giá thành sản phẩm.

3.2.2. Hoàn thiện việc phân loại chi phí sản xuất và xác định chi phí sản xuất tính giá thành sản phẩm

Việc lập các báo cáo quản trị cần đòi hỏi những thông tin có giá trị là cơ sở cho việc tổng hợp phân tích phục vụ cho hoạt động quản trị. Vì vậy, việc đầu tiên đòi hỏi các doanh nghiệp phải phân biệt được rõ ràng và nhận diện được các cách phân loại chi phí.

Việc phân loại chi phí sản xuất trong doanh nghiệp có thể thực hiện theo nhiều tiêu thức khác nhau. Mỗi phương pháp phân loại chi phí đều có ý nghĩa và tác dụng đến hoạt động quản trị. Trên mỗi góc độ khác nhau, nhà quản trị cần những thông tin khác nhau về chi phí sản xuất kinh doanh. Vì vậy, để phục vụ tốt yêu cầu của hoạt động quản trị cần phải đa dạng hoá việc phân loại chi phí sản xuất kinh doanh.

Để đáp ứng được các nội dung của kế toán quản trị như lập kế hoạch, kiểm soát chi phí, phân tích chi phí nhà quản trị cần phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí. Mục tiêu của cách phân loại này là trang bị cho người lập báo cáo quản trị những nguyên tắc cơ bản của quá trình lập kế hoạch và ra các quyết định. Theo cách phân loại này, toàn bộ chi phí sản xuất kinh doanh được chia thành biến phí, định phí và chi phí hỗn hợp. Chi phí hỗn hợp được sử dụng các phương pháp khác nhau như: Phương pháp cực đại – cực tiểu, phương pháp bình phương bé nhất để

phân tích thành biến phí và định phí, từ đó lập phương trình chi phí, biểu đồ chi phí và lập dự toán chi phí với từng mức hoạt động cụ thể. Tuy nhiên việc nhận định khoản mục nào là biến phí và khoản mục nào là định phí còn phụ thuộc vào quan điểm nhận thức của từng nhà quản trị. Thông thường thì có thể nhận định biến phí và định phí căn cứ trên các tài khoản thể hiện qua bảng 3.1.

- Toàn bộ chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp; là chi phí biến đổi

- Chi phí biến đổi trong chi phí sản xuất chung là: Chi phí vật liệu cho các trại, đội sản xuất, chi phí điện, chi phí sửa chữa trang thiết bị phục vụ sản xuất. Thiết bị dụng cụ và chi phí bằng tiền khác.

- Các khoản chi phí còn lại trong chi phí sản xuất chung và chi phí quản lý là chi phí cố định.

Bảng số 3.1: Phân loại chi phí theo cách ứng xử chi phí

Khoản mục chi phí	Tài khoản	Biến phí	Định phí	Chi phí hỗn hợp
1. Giá vốn hàng bán	632	X		
1. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	621	X		
- Giống (hạt giống, cây giống...)	Chi tiết TK 621	X		
- Phân hữu cơ (phân chuồng, phân xanh...)	Chi tiết TK 621	X		
- Đạm urê	Chi tiết TK 621	X		
- Supe lân	Chi tiết TK 621	X		
- Kali	Chi tiết TK 621	X		
- Vôi bột	Chi tiết TK 621	X		
- Thuốc BVTV	Chi tiết TK 621	X		
2. Chi phí nhân công trực tiếp	622	X		

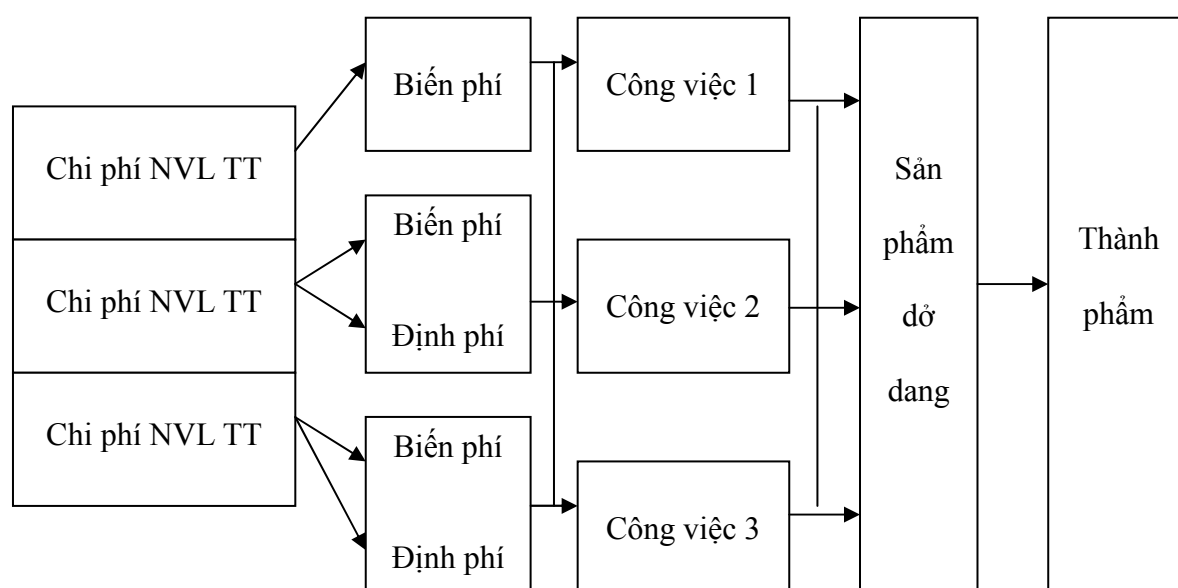
- Tiền lương, tiền công, phụ cấp của công nhân sản xuất trực tiếp (làm đất, gieo trồng, chăm sóc, thu hoạch...)	Chi tiết TK 622	X		
- Tiền lương, tiền công, phụ cấp của cán bộ kỹ thuật	Chi tiết TK 622	X		
- Các khoản trích theo lương của công nhân sản xuất, cán bộ kỹ thuật	Chi tiết TK 622	X		
3. Chi phí sản xuất chung	627			X
- Chi phí nhân viên phân xưởng	6271		X	
- Chi phí vật liệu	6272			X
- Chi phí công cụ dụng cụ	6273			X
- Chi phí khấu hao tài sản cố định	6274		X	
- Chi phí sửa chữa thiết bị, dụng cụ	6277			X
- Chi phí điện	6277	X		
- Chi phí bảo hộ lao động	6277		X	
- Chi phí bằng tiền khác	6278	X		
4. Chi phí quản lý doanh nghiệp	642			X
- Chi phí nhân viên	6421		X	
- Chi phí vật liệu	6422			X
- Chi phí công cụ dụng cụ	6723			X
- Chi phí khấu hao tài sản cố định	6424		X	
- Chi phí sửa chữa thiết bị, dụng cụ	6427			X
- Chi phí bằng tiền khác	6428	X		
5. Chi phí bán hàng	641			X
- Chi phí nhân viên	6411		X	

- Chi phí vận chuyển, bốc dỡ	6412	X		
- Chi phí công cụ dụng cụ	6413			X
- Chi phí khấu hao tài sản cố định	6414		X	
- Chi phí sửa chữa thiết bị, dụng cụ	6417			X
- Chi phí bằng tiền khác	6418	X		

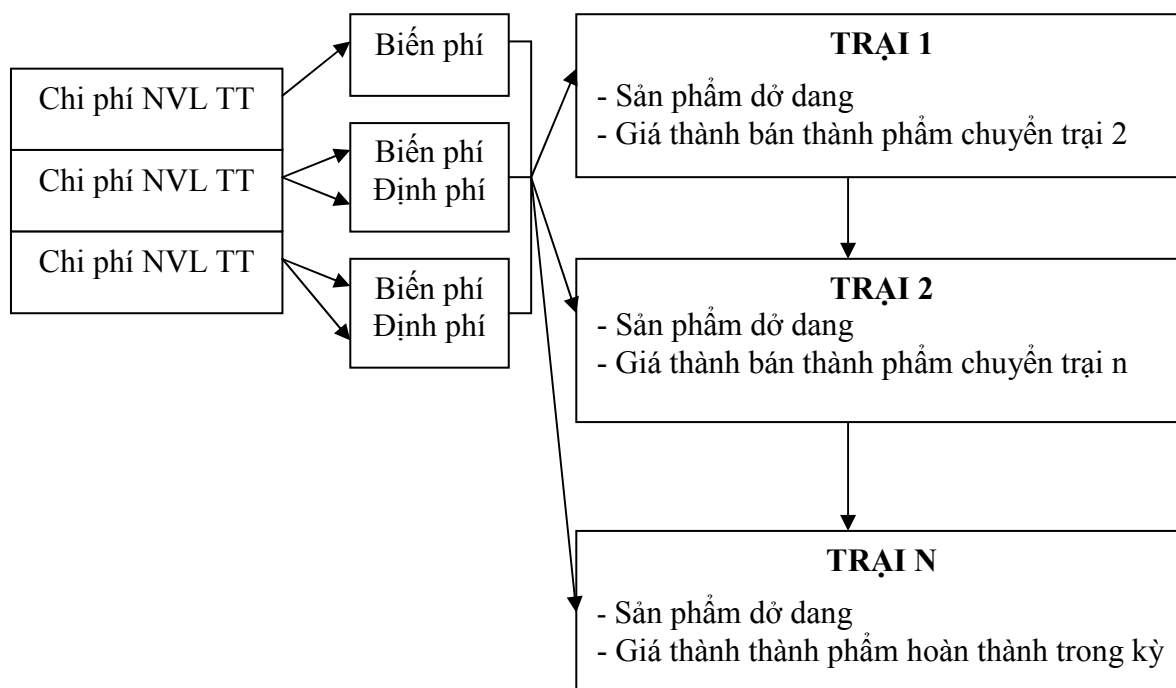
Ngoài ra cần phải vận dụng cách phân loại chi phí trong quá trình ra quyết định như: Chi phí cơ hội, chi phí chìm, chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được trong quá trình ra quyết định nhất là quyết định lựa chọn các phương án sản xuất kinh doanh.

Xác định chi phí sản xuất là quá trình tổng hợp chi phí sản xuất có liên quan đến việc sản xuất chế tạo sản phẩm với mục đích cung cấp thông tin về chi phí và giá thành đơn vị phục vụ cho các nhà quản trị doanh nghiệp nhằm giúp cho các nhà quản trị doanh nghiệp điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh có hiệu quả. Tùy thuộc vào đặc điểm tổ chức quản lý, quy trình công nghệ và đặc điểm của sản phẩm sản xuất mà có thể vận dụng một trong các phương pháp sau đây:

- Phương pháp các định chi phí theo công việc (sơ đồ 3.2)
- Phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất (sơ đồ 3.3)



Sơ đồ 3.2: Kế toán xác định chi phí sản phẩm theo công việc



Sơ đồ 3.3: Kế toán xác định chi phí sản phẩm theo quá trình sản xuất

Ngoài việc xác định chi phí tính giá thành sản phẩm việc đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ có ảnh hưởng trực tiếp đến giá thành sản phẩm trong kỳ của doanh nghiệp. Để đảm bảo cho việc tính giá thành sản phẩm được chính xác, yêu cầu đặt ra đối với kế toán quản trị chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm là phải xác định được chính xác giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ. Với các doanh nghiệp có đặc điểm kinh doanh, quy trình công nghệ sản xuất khác nhau có thể áp dụng các phương pháp khác nhau, do đặc thù các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt nam sản phẩm chủ yếu là giống cây trồng với nhiều đặc tính khác nhau, tuy nhiên có thể chia ra làm hai loại cơ bản: Sản phẩm cây ngắn ngày và sản phẩm cây dài ngày.

Cây ngắn ngày bao gồm các loại cây trồng có thời gian canh tác từ khi làm đất, gieo trồng đến khi thu hoạch sản phẩm chỉ trong vòng một năm như lúa, ngô...tuy nhiên do đặc điểm sinh học của sản phẩm và sản xuất kinh doanh chịu ảnh hưởng nhiều của thời tiết vì vậy, để tính giá thành sản phẩm hoàn thành cần phải xác định chi phí sản xuất chuyển sang năm sau.

Chi phí sản xuất chuyển năm sau của cây ngắn ngày được xác định theo công

thức:

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí sản} \\ \text{xuất chuyển} \\ \text{sang năm} \\ \text{sau} \end{array} = \frac{\begin{array}{l} \text{CP năm trước} \\ \text{chuyển sang} \end{array} + \begin{array}{l} \text{CP phát sinh} \\ \text{trong năm} \end{array} - \begin{array}{l} \text{CP thu hoạch} \\ \text{trong năm} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Tổng DT thu hoạch trong năm và chưa thu hoạch chuyển} \\ \text{sang năm sau} \end{array}} \times \begin{array}{l} \text{DT chưa} \\ \text{thu hoạch} \\ \text{chuyển} \\ \text{sang năm} \\ \text{sau} \end{array} \quad (3.1)$$

Hoặc có thể tính theo công thức:

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí sản} \\ \text{xuất chuyển} \\ \text{sang năm} \\ \text{sau} \end{array} = \frac{\begin{array}{l} \text{CP năm trước} \\ \text{chuyển sang} \end{array} + \begin{array}{l} \text{CP phát sinh} \\ \text{trong năm} \end{array} - \begin{array}{l} \text{CP thu} \\ \text{hoạch trong} \\ \text{năm} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Sản lượng đã thu hoạch} \\ \text{trong năm} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Sản lượng ước thu của} \\ \text{diện tích chưa thu hoạch} \end{array}} \times \begin{array}{l} \text{Sản lượng} \\ \text{ước thu} \\ \text{của doanh} \\ \text{thu chưa} \\ \text{thu hoạch} \end{array} \quad (3.2)$$

Cây lâu năm là loại cây cho sản phẩm trong thời gian dài, thời gian từ khi làm đất đến khi thu hoạch trên một năm. Chi phí chăm sóc cây lâu năm liên quan đến sản phẩm đã thu hoạch trong năm và sẽ thu hoạch năm sau, nên cần phải xác định chi phí chuyển năm sau.

Chi phí sản xuất chuyển năm sau của cây lâu năm được xác định theo công thức:

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí sản} \\ \text{xuất chuyển} \\ \text{sang năm sau} \end{array} = \frac{\begin{array}{l} \text{Chi phí năm trước} \\ \text{chuyển sang} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Chi phí phát sinh trong năm} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Sản lượng đã thu hoạch} \\ \text{trong năm} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Sản lượng ước thu của} \\ \text{diện tích chưa thu} \\ \text{hoạch} \end{array}} \times \begin{array}{l} \text{Sản lượng} \\ \text{dự kiến thu} \\ \text{hoạch thuộc} \\ \text{năm sau} \end{array} \quad (3.3)$$

Ngoài ra các doanh nghiệp tùy thuộc vào đặc điểm sản xuất kinh doanh, quy trình công nghệ, trình độ quản lý có thể vận dụng các phương pháp khác như: Phương pháp bình quân, phương pháp định mức....

3.2.3. Hoàn thiện quy trình luân chuyển chứng từ kế toán liên quan đến kế toán quản trị chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm

Theo quy định hiện hành của chế độ kế toán doanh nghiệp, hệ thống chứng từ kế toán gồm có hai loại: Loại chứng từ kế toán bắt buộc là loại chứng từ kế toán

phản ánh mối quan hệ kinh tế giữa các pháp nhân, do Nhà nước quy định thống nhất về mẫu, quy cách, chỉ tiêu và phương pháp lập. Còn loại chứng từ kế toán mang tính chất hướng dẫn chủ yếu sử dụng trong nội bộ doanh nghiệp. Đối với loại chứng từ này Nhà nước chỉ hướng dẫn các chỉ tiêu cơ bản (điều 17 luật kế toán) các doanh nghiệp phải căn cứ vào đặc điểm, điều kiện cụ thể để vận dụng mà có thể thêm, bớt hoặc thay đổi các chỉ tiêu. Như vậy đối với kế toán quản trị việc tổ chức hệ thống chứng từ kế toán liên quan đến kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm một cách khoa học, hợp lý có ý nghĩa cực kỳ quan trọng trong công tác quản lý chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm. Một mặt phục vụ cho việc thu thập đầy đủ, chính xác thông tin về chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm trong quá khứ và dự báo cho tương lai. Mặt khác, giúp cho việc kiểm tra, kiểm soát chặt chẽ chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ, kiểm soát việc chấp hành dự toán, các định mức chi phí đã xây dựng. Từ đó, có những giải pháp, biện pháp phù hợp để quản lý chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp.

Hệ thống chứng từ kế toán của các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng hiện nay đang thực hiện theo quyết định 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng Bộ tài chính mà chưa có sự bổ sung sửa đổi nào. Vì vậy chưa phản ánh được các chỉ tiêu cần phải kiểm soát về chi phí và so sánh với các định mức kinh tế kỹ thuật, dự toán chi phí theo nội dung của từng nghiệp vụ phát sinh.

Tuỳ thuộc vào đặc điểm từng loại hình doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam để có sự hoàn thiện hệ thống chứng từ cho phù hợp với doanh nghiệp mình. Tuy nhiên nhìn chung các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam cần hoàn thiện hệ thống chứng từ kế toán liên quan đến kế toán quản trị chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm các nội dung cơ bản sau:

- Xây dựng hệ thống chứng từ kế toán liên quan đến kế toán quản trị chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm phải đảm bảo các yêu cầu sau:

+ Xác định các loại chứng từ cho từng hoạt động, từng loại nghiệp vụ và từng bộ phận liên quan, từng trung tâm trách nhiệm quản lý, xác định rõ chức năng của từng bộ phận trong quá trình lập chứng từ (hoạt động trồng trọt, hoạt động chăn

nuôi, hoạt động chế biến, trung tâm chi phí, trung tâm kinh doanh...).

+ Xây dựng các chứng từ kế toán liên quan đến chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm cần phải đảm bảo tính so sánh, đối chiếu giữa chi phí thực tế phát sinh với dự toán chi phí, định mức chi phí, định phí, biến phí, chi phí hỗn hợp, nguyên nhân tăng giảm, đồng thời phải phản ánh đầy đủ các yếu tố có liên quan như: tên và địa chỉ cá nhân lập chứng từ, đối tượng chịu chi phí, nội dung nghiệp vụ, ngày tháng lập chứng từ, chỉ tiêu về hiện vật, chỉ tiêu về giá trị.

+ Quy định rõ trách nhiệm của từng bộ phận và cá nhân lập chứng từ, thời điểm lập chứng từ.

Hệ thống chứng từ mang tính chất hướng dẫn liên quan đến chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam chủ yếu mới phản ánh, cung cấp các thông tin quá khứ. Để đảm bảo yêu cầu chứng từ kế toán quản trị cung cấp thông tin có tính so sánh với dự toán, định mức chi phí, định phí hay biến phí ...thì hệ thống chứng từ cần hoàn thiện thêm các chỉ tiêu về định mức dự toán, định mức kinh tế kỹ thuật, định phí, biến phí để làm cơ sở so sánh với định mức, dự toán và tổng hợp theo từng loại chi phí.

Các chứng từ liên quan đến xuất nguyên nhiên vật liệu, động lực có thể hoàn thiện theo các mẫu: Bảng 3.2 “Mẫu phiếu xuất kho theo hạn mức”; bảng 3.3 “Mẫu phiếu xuất kho”

Phiếu xuất kho theo hạn mức và phiếu xuất kho có nội dung kết cấu tương tự như chế độ kế toán (quyết định 15/QĐ-BTC ngày 20/03/2006), nhưng cần thêm cột “hạn mức được duyệt”, “định mức”, “chênh lệch”, “biến phí”, “định phí” để phản ánh các loại nguyên vật liệu, nhiên liệu xuất dùng cho các hoạt động sản xuất kinh doanh. Nhằm quản lý chặt chẽ, đúng hạn mức, dự toán chi phí, số vượt trên mức bình thường và số tiết kiệm được.

Bảng 3.2. Mẫu phiếu xuất kho theo hạn mức**PHIẾU XUẤT KHO THEO HẠN MỨC**

Ngày.....tháng.....năm.....

Họ tên người nhận:.....

Số:.....

Bộ phận sử dụng.....

Định khoản

Lý do xuất.....

TK nợ:.....

Xuất tại kho.....

TK có:.....

T	Tên nhãn hiệu, quy cách phẩm chất vật tư, sản phẩm hàng hoá	Mã số	ĐVT	Hạn mức được duyệt	Số lượng thực xuất	Chênh lệch (\pm)	Đơn giá xuất	Thành tiền	Định phí	Biến phí
A	B	C	D	1	2	3	4	5	E	G
	Cộng									

Ngày tháng.....năm.....

Phụ trách bộ phận sử dụng
(Ký, họ tên)**Phụ trách cung tiêu**
(Ký, họ tên)**Người nhận**
(Ký, họ tên)**Thủ kho**
(Ký, họ tên)**Bảng 3.3. Mẫu phiếu xuất kho****PHIẾU XUẤT KHO**

Ngày.....tháng.....năm.....

Họ tên người nhận:.....

Số:.....

Bộ phận sử dụng.....

Định khoản

Lý do xuất.....

TK nợ:.....

Xuất tại kho.....

TK có:.....

TT	Tên nhãn hiệu, quy cách phẩm chất vật tư, sản phẩm hàng hoá	Mã số	ĐVT	Số lượng			Đơn giá xuất	Thành tiền			Định phí	Biến phí
				Theo mức	Thực xuất	Chênh lệch (\pm)		Theo mức	Thực xuất	Chênh lệch (\pm)		
A	B	C	D	1	2	3	4				E	G
	Cộng											

Ngày tháng.....năm.....

Phụ trách bộ phận sử dụng
(Ký, họ tên)**Phụ trách cung tiêu**
(Ký, họ tên)**Người nhận**
(Ký, họ tên)**Thủ kho**
(Ký, họ tên)

Đối với chi phí sản xuất chung: Đặc điểm quan trọng của chi phí sản xuất chung là phải phân loại chi phí theo định phí, biến phí, chi phí hỗn hợp, các chi phí sản xuất chung được tổng hợp theo địa điểm phát sinh chi phí, theo yếu tố chi phí và cần phải lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ phù hợp với từng yếu tố.

- Tổ chức luân chuyển chứng từ liên quan đến kế toán quản trị chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm một cách khoa học, hợp lý, phù hợp với đặc điểm và yêu cầu quản lý của từng doanh nghiệp. Đây là một trong hai nội dung quan trọng của phương pháp chứng từ, nó tạo điều kiện cho các bộ phận liên quan, các trung tâm trách nhiệm trong việc kiểm tra, kiểm soát chi phí và giá thành sản phẩm. Bên cạnh đó các doanh nghiệp cần phải quy định rõ thời gian luân chuyển ở từng bộ phận có liên quan.

- Tổ chức lưu trữ chứng từ theo đúng chế độ quy định và khoa học như xác định rõ quy trình phân loại, tổng hợp đóng gói, bảo quản, thời hạn lưu trữ.

3.2.4. Xây dựng và hoàn thiện hệ thống định mức kinh tế kỹ thuật và lập dự toán chi phí sản xuất, giá thành kế hoạch trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng

3.2.4.1. Hoàn thiện các định mức chi phí sản xuất

Việc xây dựng các định mức chi phí là một điều cần thiết vì nó là một phần không thể thiếu được trong các dự toán chi phí của doanh nghiệp, phục vụ cho yêu cầu quản lý chặt chẽ nguồn lực đầu vào, kiểm tra kiểm soát chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm và ngăn ngừa các hiện tượng tiêu cực, lãng phí các nguồn lực trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt nam.

Việc xây dựng hệ thống định mức và kiểm tra việc thực hiện định mức là một biện pháp khuyến khích công nhân có gắng thực hiện công việc được giao với định mức đặt ra về chất lượng sản phẩm, tiết kiệm so với định mức nếu đó là chi phí, việc so sánh, phân tích giữa định mức và thực hiện sẽ giúp cho nhà quản trị tìm ra nguyên nhân để đưa ra các quyết định kinh doanh kịp thời, hợp lý.

Việc xây dựng định mức chính xác đòi hỏi đội ngũ nhân viên kỹ thuật có trình độ am hiểu kỹ thuật kết hợp với bộ phận kế toán chi phí giá thành có đủ trình

độ thực hiện. Việc tính toán các chuỗi số liệu phục vụ xây dựng định mức đòi hỏi phải được xem xét tính toán trong nhiều kỳ sản xuất sản phẩm, trong nhiều điều kiện khác nhau về thổ nhưỡng, khí hậu, phong tục tập quán gieo trồng, phương án khác nhau.

▪ *Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp*

Để tính được định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp phải tính được định mức giá và định mức lượng vật liệu tiêu hao.

Lượng nguyên vật liệu tiêu chuẩn của một sản phẩm thường được kỹ sư, kỹ thuật viên có kinh nghiệm của doanh nghiệp tính toán dựa trên cơ sở công nghệ, quy trình sản xuất và điều kiện sản xuất có tính đến hao hụt cho phép và có tính đến định lượng mức hỏng trong giới hạn cho phép. Ví dụ hạt giống cây trồng cho độ nảy mầm khoảng 85-90%.

$$\begin{array}{l} \text{Định mức} \\ \text{lượng NVL} \\ \text{cho một đơn} \\ \text{vị sản phẩm} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Lượng NVL cần} \\ \text{thiết để sản xuất} \\ \text{một sản phẩm} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Mức hao} \\ \text{hụt cho} \\ \text{phép} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Mức NVL tiêu} \\ \text{hao cho sản phẩm} \\ \text{hỏng trong định} \\ \text{mức} \end{array} \quad (3.4)$$

Định mức giá một đơn vị nguyên liệu bằng giá mua cộng với chi phí thu mua nguyên vật liệu. Định mức này do nhân viên kỹ thuật kết hợp với nhân viên tính giá thành phòng kế toán xác định. Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp sẽ được tính như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Định mức chi phí} \\ \text{nguyên vật liệu} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định mức lượng nguyên} \\ \text{vật liệu} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Định mức giá} \\ \text{nguyên vật liệu} \end{array} \quad (3.5)$$

Ví dụ: Xây dựng định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp gieo trồng trên 1.650m² đất sản xuất lúa lai tại công ty cổ phần giống cây trồng Thái Bình: Bảng 3.5

Bảng 3.5: Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

TT	Hạng mục	ĐVT	Số lượng	Vật liệu chính	Vật liệu phụ
1	Giống	Kg	25		
2	Phân chuồng	Tạ	25		
3	Đạm urê	Kg	30		
4	Supe lân	Kg	75		
5	Kali	Kg	30		
6	Vôi bột	Kg	125		
7	Thuốc BVTV	m ²	1.650		
	Tổng cộng				

- *Định mức chi phí nhân công trực tiếp*

Để tính được định mức chi phí nhân công trực tiếp cần tính toán được mức giá nhân công trực tiếp và định mức lượng nhân công trực tiếp tham gia sản xuất một đơn vị sản xuất.

Định mức giá nhân công trực tiếp bao gồm cả lương cơ bản, phụ cấp theo lương và các khoản ngoài lương mà công nhân được hưởng.

Định mức lượng thời gian nhân công trực tiếp sản xuất một đơn vị sản phẩm được xác định dựa trên công nghệ sản xuất sản phẩm và mức độ kỹ thuật của công đoạn sản xuất. Khi xác định được mức giá nhân công trực tiếp và định mức lượng thời gian nhân công trực tiếp sẽ xây dựng được định mức.

$$\begin{array}{l} \text{Định mức chi phí lao} \\ \text{động trực tiếp cho một} \\ \text{sản phẩm} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định mức lượng lao} \\ \text{động trực tiếp cho} \\ \text{một đơn vị sản} \\ \text{phẩm} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Định mức giá lao} \\ \text{động trực tiếp cho} \\ \text{một đơn vị sản} \\ \text{phẩm} \end{array} \quad (3.6)$$

- *Định mức CPSX chung.*

Định mức chi phí sản xuất chung bao gồm định mức biến phí và định mức định phí.

Định mức biến phí sản xuất chung được xây dựng theo định mức giá và định mức lượng thời gian cho phép. Định mức giá phản ánh biến phí của đơn giá chi phí

sản xuất chung phân bổ. Định mức thời gian phản ánh số giờ hoạt động được chọn làm căn cứ phân bổ chi phí sản xuất chung cho một đơn vị sản phẩm.

Sau khi xây dựng được các định mức chi phí thích hợp, tiến hành xây dựng định mức tổng hợp chi phí cho một đơn vị sản phẩm

Số liệu định mức chi phí cho một đơn vị sản phẩm là cơ sở để lập dự toán chi phí sau này, là căn cứ để kiểm soát, điều hành và phân tích kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

3.2.4.2. Xây dựng các dự toán chi phí sản xuất

Để xây dựng kế hoạch phải sử dụng nhiều thông tin, trong đó quan trọng nhất là dự toán. Dự toán là phương tiện phản ánh một cách có hệ thống toàn bộ các mục tiêu của doanh nghiệp và nó là căn cứ để đánh giá việc thực hiện sau này.

Dự toán chi phí SXKD là việc làm không thể thiếu cho kế hoạch SXKD của doanh nghiệp. Thông qua việc lập các dự toán chi phí để đưa ra các mục tiêu về sản phẩm, về kế hoạch sản xuất... cần đạt được trong kỳ kế hoạch và các bước cần thực hiện để đạt được các mục tiêu đó.

So với khái niệm định mức hao phí thì khái niệm dự toán chi phí mang một nội dung tổng hợp hơn, định mức hao phí tạo nên chi phí tiêu chuẩn cho một đơn vị công việc tiêu chuẩn còn dự toán là xác định trước tổng chi phí cho một khối lượng công việc đã dự kiến thực hiện.

Khi lập dự toán chi phí thì trước hết người lập dự toán phải xuất phát từ tác dụng của nó, đó là cung cấp thông tin để làm tiêu chuẩn kiểm soát chi phí cho nhà quản trị. Chính vì vậy, khi xác định phạm vi lập dự toán thì cần chú ý một số đặc điểm như sau:

Các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng có thể sử dụng phương pháp phân tích – tính toán, phương pháp quan sát thực tế, phương pháp thực nghiệm hay phương pháp hỗn hợp để xây dựng các chuẩn mực chi phí.

Căn cứ vào lượng tiêu chuẩn đã xác định với giá của từng đơn vị, ta xác định được phần biến phí trong chi phí nguyên vật liệu, chi phí nhân công. Nó chính là nội dung trong đơn giá chi tiết cho từng sản phẩm.

Khác với các khoản mục chi phí trực tiếp, hầu hết chi phí chung không trực tiếp liên quan đến từng đơn vị sản phẩm. Do đó đối với chi phí chung liên quan đến nhiều sản phẩm và bao gồm cả biến phí, định phí, chi phí hỗn hợp. Doanh nghiệp thường phải áp dụng phương pháp phân tích hỗn hợp để tách chi phí sản xuất chung thành định phí và biến phí và sử dụng phương pháp thích hợp để phân bổ chi phí cho các đối tượng sử dụng.

Chi phí tiêu chuẩn là công cụ quan trọng để lập kế hoạch, kiểm soát và đánh giá các bộ phận chi phí. Trên cơ sở những thông tin thực hiện, các nhà quản trị đánh giá được hiệu quả hoạt động SXKD của đơn vị mình.

Xây dựng các tiêu chuẩn phân bổ chi phí: Các biến phí cũng như các chi phí trực tiếp là loại chi phí có thể kiểm soát được, chúng trực tiếp phát sinh cùng với mức độ hoạt động của từng sản phẩm. Như vậy chỉ có cộng các loại chi phí gián tiếp, là các chi phí phát sinh liên quan đến nhiều loại sản phẩm, hoặc nhiều bộ phận khác trong doanh nghiệp, cần phải lựa chọn tiêu thức phân bổ loại chi phí này sao cho hợp lý nhất. Căn cứ phân bổ chi phí tốt nhất là hoạt động gây ra chi phí, hoạt động phản ánh mối quan hệ nguyên nhân của việc sử dụng chi phí. Nghĩa là, nếu hoạt động của đối tượng sử dụng khiến chi phí tăng lên thì chi phí phải được tính theo đó. Một căn cứ để phân bổ chi phí là sự phản ánh lợi ích mà đối tượng sử dụng nhận được. Khi cả căn cứ mức độ hoạt động và lợi ích sử dụng không sẵn có thì việc phân bổ thường được thực hiện dựa trên khả năng chịu đựng của một bộ phận với các chi phí gián tiếp.

Xây dựng định mức hao phí: Định mức hao phí là mức chi tiêu theo tiêu chuẩn để thực hiện một đơn vị công việc tiêu chuẩn. Muốn xây dựng một định mức hao phí hợp lý thì công tác xây dựng định mức phải đáp ứng được các yêu cầu sau:

Phải lập dự toán cho từng đơn vị nội bộ trong doanh nghiệp vì cuối cùng công tác kiểm soát chi phí của nhà quản trị là kiểm soát tình hình chi tiêu của từng đơn vị nội bộ.

Xác định đúng loại chi phí nào cần phải được dự toán. Chức năng kiểm soát chi phí của nhà quản trị thực chất là hướng vào những khoản chi tiêu sẽ thực hiện

trong kỳ, vì vậy những khoản chi tiêu trong kỳ sẽ không còn là đối tượng kiểm soát của kỳ này. Xuất phát từ lý do này, người lập dự toán xác định khoản chi tiêu cần phải dự toán là các khoản chi tiêu có tính chất biến phí và định phí thời kỳ ở từng bộ phận.

Đối với khoản chi tiêu có tính chất biến phí thì doanh nghiệp đã xây dựng được định mức hao phí cho nên người lập dự toán sẽ xác định chi phí dự toán theo phương pháp trực tiếp, bộ phận này tạo nên chi phí dự toán trực tiếp.

Đối với khoản chi tiêu có tính chất định phí thời kỳ thì người lập dự toán sẽ xác định theo phương pháp tổng quát, tức là dựa vào mức khoán, hoặc lấy số liệu thực tế của kỳ trước và điều chỉnh cho phần mà doanh nghiệp dự kiến tiết kiệm hoặc chi thêm trong kỳ. Khoản chi tiêu được dự toán tổng quát tạo nên chi phí dự toán chung.

Sau đây chúng tôi xin được giới thiệu một số dự toán cơ bản:

Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được xác định trên cơ sở dự toán khối lượng nguyên vật liệu trực tiếp cần dùng trong kỳ dự toán và định mức giá cho một đơn vị khối lượng. Khối lượng nguyên vật liệu trực tiếp được tính trên cơ sở định mức khối lượng nguyên vật liệu trực tiếp cho một đơn vị sản phẩm và khối lượng sản phẩm dự kiến sản xuất trong kỳ dự toán.

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán chi phí} \\ \text{nguyên vật liệu trực} \\ \text{tiếp} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Dự toán về khối} \\ \text{lượng nguyên vật} \\ \text{liệu trực tiếp cần sử} \\ \text{dụng} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Định mức giá cho} \\ \text{một đơn vị khối} \\ \text{lượng nguyên vật} \\ \text{liệu} \end{array} \quad (3.7)$$

Trong đó:

$$\begin{array}{l} \text{Khối lượng nguyên} \\ \text{vật liệu trực tiếp cần} \\ \text{sử dụng} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định mức lượng nguyên} \\ \text{vật liệu trực tiếp tiêu hao} \\ \text{cho một đơn vị sản phẩm} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Khối lượng sản} \\ \text{phẩm dự kiến sản} \\ \text{xuất trong kỳ} \end{array} \quad (3.8)$$

Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được lập cho từng loại sản phẩm, theo từng chủng loại nguyên vật liệu sau đó tổng hợp lại toàn doanh nghiệp, từ đó

làm cơ sở để lập dự toán về khối lượng nguyên vật liệu cần mua vào trong kỳ, dự toán về lượng tiền cần cho doanh nghiệp trong kỳ dự toán.

Dự toán chi phí nhân công trực tiếp

Dự toán chi phí nhân công trực tiếp được lập trên cơ sở dự toán về thời gian lao động trực tiếp, sản phẩm sản xuất của công nhân sản xuất trực tiếp và mức giá của một đơn vị thời gian lao động, đơn vị sản phẩm.

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán chi phí} \\ \text{nhân công trực tiếp} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Dự toán về thời gian} \\ \text{lao động trực tiếp} \\ \text{trong kỳ} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Định mức giá cho} \\ \text{một đơn vị thời gian} \\ \text{lao động trực tiếp} \end{array} \quad (3.9)$$

Trong đó:

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán về thời gian} \\ \text{lao động trực tiếp} \\ \text{trong kỳ} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định mức lượng thời} \\ \text{gian lao động trực tiếp} \\ \text{cho một đơn vị sản phẩm} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Khối lượng sản} \\ \text{phẩm dự kiến sản} \\ \text{xuất trong kỳ} \end{array} \quad (3.10)$$

Dự toán chi phí nhân công trực tiếp được lập cho từng loại sản phẩm sau đó tổng hợp lại toàn doanh nghiệp, từ đó làm cơ sở cho doanh nghiệp chủ động thuê nhân công trong kỳ dự toán.

Dự toán chi phí sản xuất chung

Dự toán chi phí sản xuất chung được xây dựng theo biến phí và định phí sản xuất chung.

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán chi phí sản xuất} \\ \text{chung trong kỳ dự toán} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định mức về biến phí} \\ \text{sản xuất chung} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Dự toán về định} \\ \text{phí sản xuất chung} \end{array} \quad (3.11)$$

Dự toán chi phí sản xuất chung được lập cho từng loại sản phẩm sau đó tổng hợp lại toàn doanh nghiệp.

Ví dụ: Xây dựng dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp gieo trồng trên 330m² đất sản xuất lúa thuần tại công ty cổ phần giống cây trồng Trung ương: Bảng 3.6

Bảng 3.6. Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

TT	Hạng mục	ĐVT	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền
1	Giống	Kg	5	20.000	100.000
2	Phân chuồng	Tạ	4	50.000	200.000
3	Đạm urê	Kg	9	7.000	63.000
4	Supe lân	Kg	17	3.000	51.000
5	Kali	Kg	6	13.000	78.000
6	Vôi bột	Kg	15	2.000	30.000
7	Thuốc BVTV	m ²	330	30.000	30.000
	Tổng cộng				552.000

Ví dụ: Xây dựng bảng tổng hợp kế hoạch chi phí năm 2009 cho công ty cổ phần giống cây trồng Nghệ An: Bảng 3.7

Bảng 3.7. BẢNG TỔNG HỢP KẾ HOẠCH CHI PHÍ SẢN XUẤT
NĂM 2009

Khoản mục	Số tiền	Tỷ trọng (%)
1. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	7,796,023,839	23,5
- Chi phí nguyên vật liệu chính	7,094,381,693	
- Chi phí nguyên vật liệu phụ	701,642,146	
- Chi phí nhiên liệu	0	
2. Chi phí nhân công trực tiếp	17,033,329,396	51,5
- Chi phí tiền lương	14,699,763,269	
- Chi phí BHXH, BHYT, KPCD	2,333,566,127	
3. Chi phí sản xuất chung	8,232,775,875	25,0
- Chi phí nhân viên phân xưởng	3,199,096,082	
- Chi phí vật liệu	237,272,000	
- Chi phí công cụ dụng cụ	165,585,000	
- Chi phí khấu hao tài sản cố định	259,272,755	

- Chi phí sửa chữa thiết bị, dụng cụ	384,254,425	
- Chi phí điện	497,110,145	
- Chi phí bảo hộ lao động	104,300,000	
- Chi phí bằng tiền khác	3,623,157,468	
Tổng cộng chi phí	33,062,129,110	

3.2.4.3. Xây dựng giá thành kế hoạch

Ngoài việc xây dựng định mức chi phí, dự toán chi phí các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam cần xây dựng và lập giá thành kế hoạch. Giá thành kế hoạch phản ánh định mức chi phí do nội bộ doanh nghiệp lập ra và đưa ra kế hoạch hạ giá thành. Do đó giá thành kế hoạch là tiền đề và là điều kiện cần thiết để hạ giá thành sản phẩm, là biện pháp quan trọng để thúc đẩy sản xuất, tiết kiệm các yếu tố đầu vào. Giá thành kế hoạch nhất thiết phải được xây dựng đồng bộ với các kế hoạch kỹ thuật, tài chính, vật tư, tiền vốn, nó là một trong những công cụ giúp cho các nhà quản trị doanh nghiệp điều hành các hoạt động trong doanh nghiệp.

Chính vì vậy các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam cần nhận thức đầy đủ ý nghĩa của nó trong cơ chế quản lý kinh tế mới. Khi lập giá thành kế hoạch cần phải đảm bảo quán triệt các nguyên tắc sau đây:

- Cần nắm vững đường lối phát triển kinh tế của đảng và Nhà nước (chính sách khuyến khích phát triển nông nghiệp, chính sách hỗ trợ giá, bù giá nông sản...), đồng thời phải xuất phát từ thực tế của thị trường, thực tế của doanh nghiệp, xác định rõ các nhân tố ảnh hưởng, giá cả tại thời điểm lập.

- Giá thành kế hoạch phải được xây dựng trên cơ sở đáng tin cậy và phù hợp với đặc điểm của ngành, của doanh nghiệp và phải có tính đến sự biến động của các nhân tố ảnh hưởng, ảnh hưởng của thị trường.

- Giá thành kế hoạch phải được xây dựng chi tiết cho từng loại sản phẩm, giống cây trồng càng chi tiết theo nhiều công đoạn càng tốt.

- Căn cứ để lập giá thành kế hoạch là các định mức chi phí hiện hành, đơn giá và dự toán chi phí đã xây dựng.

Tóm lại, định mức chi phí, dự toán chi phí và giá thành kế hoạch là một công cụ quan trọng để phân tích và giám sát thực hiện các mục tiêu đã đặt ra. Nhằm cung cấp thông tin một cách có hệ thống cho toàn bộ mục tiêu kế hoạch chi phí của doanh nghiệp, các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng cần lập các dự toán như: Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, dự toán nhân công trực tiếp, dự toán chi phí sản xuất chung, dự toán kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh. ...

3.2.5. Tổ chức vận dụng hệ thống tài khoản kế toán và hệ thống sổ kế toán trong kế toán quản trị chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm

3.2.5.1. Vận dụng hệ thống tài khoản kế toán và xây dựng các tài khoản chi tiết phục vụ cho kế toán quản trị chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm

Tổ chức vận dụng hệ thống tài khoản kế toán trong kế toán quản trị chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm có ý nghĩa cực kỳ quan trọng đối với toàn bộ tổ chức công tác kế toán tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm. Tổ chức vận dụng hệ thống tài khoản kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm bao gồm việc xác định số lượng tài khoản kế toán, nội dung phản ánh và phương pháp ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh vào tài khoản kế toán. Việc vận dụng hệ thống tài khoản kế toán trong các doanh nghiệp ngành giống cây trồng Việt Nam cần phải đáp ứng các yêu cầu cơ bản sau:

- Hệ thống tài khoản kế toán phản ánh chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm phải phù hợp với đặc điểm, yêu cầu, trình độ quản lý của từng đơn vị.

- Hệ thống tài khoản kế toán phản ánh chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm phải đầy đủ và hệ thống hoá được các nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan đến chi phí sản xuất trong từng đơn vị theo đối tượng tập hợp chi phí sản xuất và đối tượng tính giá thành.

- Hệ thống tài khoản kế toán chi phí sản xuất phải đảm bảo phản ánh chi phí sản xuất theo nhiều tiêu thức để phân loại và ghi nhận chi phí khác nhau nhằm giúp cho việc kiểm soát chi phí được tốt hơn.

- Hệ thống tài khoản kế toán chi phí sản xuất phải đảm bảo phù hợp với hệ thống các chỉ tiêu trên báo cáo quản trị về chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm và đáp ứng được các yêu cầu cung cấp thông tin trên máy tính và yêu cầu cung cấp thông tin về chi phí sản xuất cho các đối tượng có liên quan.

Trong điều kiện tổ chức bộ máy kế toán theo mô hình kết hợp (kế toán tài chính kết hợp với kế toán quản trị trong cùng một bộ máy kế toán chung ở đơn vị). Vì vậy hệ thống tài khoản kế toán sử dụng đồng thời cho kế toán quản trị và kế toán tài chính.

Xuất phát từ yêu cầu của kế toán quản trị chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm và đặc điểm của các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam và nền tảng hệ thống tài khoản kế toán của chế độ kế toán hiện hành (quyết định 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính) các tài khoản kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm cần phải mở chi tiết để phục vụ cho công tác quản lý, khả năng mở chi tiết là vô hạn nhưng cần phải xem lợi ích thu được và chi phí bỏ ra. Khi mở chi tiết các doanh nghiệp ngành giống cây trồng có thể mã hoá các tài khoản cấp 1, cấp 2, cấp 3 và theo đối tượng chi phí sản xuất theo hướng sau:

Mở theo hướng các trung tâm chi phí (địa điểm phát sinh chi phí) sau đó mở theo đối tượng chịu chi phí: Sản phẩm, đơn đặt hàng.... Ví dụ:

Đối với TK 621 “Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp” được mở theo các cấp như sau:

Mở các tài khoản cấp 2

- + Tk 6211 – Chi phí vật liệu chính trực tiếp
- + Tk 6212 – Chi phí vật liệu phụ trực tiếp
- + Tk 6213 – Chi phí nhiên liệu trực tiếp
- + Tk 6214 – Chi phí phụ tùng trực tiếp

Mở các tài khoản cấp 3

- + Tk 62111 – Chi phí vật liệu chính trực tiếp sản xuất lúa lai
- + Tk 62112 – Chi phí vật liệu chính trực tiếp sản xuất lúa thuần

- + TK 62113 –
- + Tk 62121 – Chi phí vật liệu phụ trực tiếp sản xuất lúa lai
- + Tk 62122 – Chi phí vật liệu phụ trực tiếp sản xuất lúa thuần
- + TK 62123 –

Đối với TK 622 “Chi phí nhân công trực tiếp” được mở theo các cấp như sau:

Mở các tài khoản cấp 2

- + Tk 6221 – Chi phí tiền lương, phụ cấp của công nhân sản xuất trực tiếp
- + Tk 6222 – Chi phí trích BHXH của công nhân sản xuất trực tiếp
- + Tk 6223 – Chi phí trích BHYT của công nhân sản xuất trực tiếp
- + Tk 6224 – Chi phí trích KPCĐ của công nhân sản xuất trực tiếp

Mở các tài khoản cấp 3

+ Tk 62211 – Chi phí tiền lương, phụ cấp của công nhân sản xuất trực tiếp sản xuất lúa lai

+ Tk 62212 – Chi phí tiền lương, phụ cấp của công nhân sản xuất trực tiếp sản xuất lúa thuần

+ TK 62213 –

+ Tk 62221 – Chi phí trích BHXH của công nhân sản xuất trực tiếp sản xuất lúa lai

+ Tk 62222 – Chi phí trích BHXH của công nhân sản xuất trực tiếp sản xuất lúa thuần

+ TK 62223 –

Đối với TK 627 “Chi phí sản xuất chung” được mở theo các cấp như sau:

Mở các tài khoản cấp 3

- + Tk 62711 – Chi phí nhân viên quản lý ở đội sản xuất 1
- + Tk 62712 – Chi phí nhân viên quản lý ở đội sản xuất 2
- + Tk 62721 – Chi phí nguyên vật liệu ở đội sản xuất 1
- + Tk 62722 – Chi phí nguyên vật liệu ở đội sản xuất 2

Mở các tài khoản cấp 4

- + Tk 627111 – Chi phí nhân viên quản lý ở đội sản xuất 1 - Biến phí
- + Tk 627112 – Chi phí nhân viên quản lý ở đội sản xuất 1 - Định phí
- + Tk 627211 – Chi phí nguyên vật liệu ở đội sản xuất 1 - Biến phí
- + Tk 627212 – Chi phí nguyên vật liệu ở đội sản xuất 1 - Định phí

Ngoài ra các doanh nghiệp có thể kiến nghị mở thêm một số tài khoản cấp 2 như: TK6215 - “Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp vượt trên mức bình thường”, TK 6225 - “Chi phí nhân công trực tiếp vượt trên mức bình thường”, TK 6279 - “Chi phí sản xuất chung vượt trên mức bình thường”

Đối với TK 154 “Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang” mặc dù các doanh nghiệp ngành giống cây trồng Việt Nam có mở chi tiết theo từng địa điểm phát sinh chi phí, song để phục vụ cho kế toán quản trị chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm, tài khoản này cần được mở chi tiết thêm theo từng đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành sản phẩm. Cụ thể tài khoản 154 cần được mở thêm như sau:

- + Tk15411 - Đội sản xuất 1 - Giống lúa lai
- + Tk15412 - Đội sản xuất 1 - Giống lúa thuần
- + Tk15413 - Đội sản xuất 1 - Giống lúa ngô lai
- + Tk15414 - Đội sản xuất 1 - Giống lúa ngô cao sản
- + Tk15414 -.....

3.2.5.2. Xây dựng các mẫu sổ kế toán chi tiết phục vụ cho kế toán quản trị chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm

Theo chế độ hiện hành Nhà nước quy định thống nhất về mẫu sổ, nội dung và phương pháp ghi chép đối với sổ kế toán tổng hợp, còn sổ kế toán chi tiết chỉ mang tính hướng dẫn, tùy thuộc vào đặc điểm sản xuất kinh doanh, đặc điểm quy trình công nghệ và đặc điểm, trình độ quản lý của từng doanh nghiệp mà có thể thiết kế, bổ sung cho phù hợp với đặc điểm của từng doanh nghiệp. Tuy nhiên trên cơ sở mẫu sổ theo hướng dẫn của chế độ kế toán tài chính doanh nghiệp, hướng dẫn kế toán quản trị và trên cơ sở đặc thù riêng của kế toán quản trị các sổ kế toán cần phải đảm bảo các nội dung cơ bản: địa điểm phát sinh chi phí, đối tượng chịu chi phí, nội

Người lập **Phụ trách kỹ thuật** **Bộ phận SX** **Kế toán trưởng**
(Ký, họ tên) (Ký, họ tên) (Ký, họ tên) (Ký, họ tên)

Sổ này dùng để phản ánh định mức và dự toán chi phí tính cho một đơn vị sản phẩm cho từng công việc (như làm đất, chăm sóc...) từng sản phẩm (lúa lai, lúa thuần, ngô lai...)

Bảng 3.9. Sổ chi tiết chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

SỔ CHI TIẾT CHI PHÍ NGUYÊN VẬT LIỆU TRỰC TIẾP

- Đội sản xuất, trại.....
- Sản phẩm, công việc.....

Chứng từ		Diễn giải	Đ V T	TK đổi ứng	Số lượng			Đơn giá	Thành tiền					Chênh lệch	
Ngày tháng	Số hiệu				Định mức	Dự toán	Thực tế		Vật liệu chính	Vật liệu phụ	Nhiên liệu	Phụ tùng thay thế	Công	TH/DM	TH/DT
		Cộng													
		Lũy kế từ đầu năm													

Ngàythángnăm.....

Kế toán ghi sổ

(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng

(Ký, họ tên)

Giám đốc

(Ký, họ tên)

Sổ này được sử dụng để tổng hợp chi phí về nguyên vật liệu trực tiếp đã dùng trong phạm vi trại, đội sản xuất.....theo tổng chi phí thực tế phát sinh, tổng chi phí theo định mức, theo dự toán phát sinh trong kỳ và lũy kế từ đầu năm, xác định chênh lệch giữa thực tế với định mức, giữa thực tế với dự toán. Sổ này được lập trên cơ sở phiếu xuất kho theo hạn mức, phiếu xuất kho, và một số chứng từ khác.

Bảng 3.10. Sổ chi tiết chi phí làm đất chuẩn bị sản xuất

SỔ CHI TIẾT CHI PHÍ LÀM ĐẤT CHUẨN BỊ SẢN XUẤT

- Đội sản xuất, trại.....
- Sản phẩm, công việc.....
- Ngày bắt đầu.....Ngày hoàn thành.....
- Khối lượng.....

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp			Chi phí nhân công trực tiếp			Chi phí sản xuất chung				Tổng cộng
Ngày tháng	Phiếu xuất, chứng từ khác	Thành tiền	Ngày tháng	Chứng từ tiền lương, chứng từ khác	Thành tiền	Ngày tháng	Phiếu xuất, chứng từ liên quan	Biến phí	Định phí	
A	B	1	C	D	2	E	G	3	4	5
Cộng										
Lũy kế từ đầu năm										

Ngàythángnăm.....

Kế toán ghi sổ
(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(Ký, họ tên)

Giám đốc
(Ký, họ tên)

Bảng 3.11: Sổ chi tiết chi phí nhân công trực tiếp

SỔ CHI TIẾT CHI PHÍ NHÂN CÔNG TRỰC TIẾP

- Đội sản xuất, trại.....
- Sản phẩm, công việc.....

Chứng từ		Diễn giải	ĐVT	Tài khoản đối ứng	Chi phí nhân công trực tiếp					Biến phí	Định phí
Ngày tháng	Số hiệu				Tiền lương sản phẩm	Tiền lương thời gian	Phụ cấp	Các khoản trích theo lương	Cộng		
A	B	C	D	E	1	2	3	4	5	6	7
Cộng											
Lũy kế từ đầu năm											

Ngàythángnăm.....

Kế toán ghi sổ
(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(Ký, họ tên)

Giám đốc
(Ký, họ tên)

Bảng 3.12: Sổ chi tiết chi phí sản xuất chung

SỔ CHI TIẾT CHI PHÍ SẢN XUẤT CHUNG

- Đội sản xuất, trại.....

		dầu năm															
--	--	------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Ngàythángnăm.....

Kế toán ghi số
(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(Ký, họ tên)

Giám đốc
(Ký, họ tên)

Bảng 3.14: Thẻ tính giá thành sản phẩm**THẺ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM**

Doanh nghiệp:.....Bộ phận.....

Loại sản phẩm:.....Ngày bắt đầu sản xuất:.....

Số lượng sản xuất:.....Ngày hoàn thành:...../

Khoản mục	CPSX SPDD đầu kỳ	CPSX trong kỳ	CPSX SPDD cuối kỳ	Tổng giá thành	Giá thành đơn vị
1. CP NVLTT - Giống - Phân chuồng - Đạm urê - Supe lân - Kali - Vôi bột - Thuốc BVTV					
2. CPNC TT - Chi phí nhân công làm đất - Chi phí nhân công gieo trồng - Chi phí nhân công chăm sóc - Chi phí nhân công thu hoạch - Chi phí BHXH, BHYT, KPCĐ					
2. CP SXC - Chi phí nhân viên + Biến phí + Định phí - Chi phí vật liệu + Biến phí + Định phí					
Cộng					

Ngày,..... tháng.....năm.....

Kế toán trưởng

(Ký, họ tên)

Người lập và ghi phiếu

(Ký, họ tên)

3.2.6. Hoàn thiện hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng

Hiện nay các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam mới chỉ lập một số báo cáo đơn giản mang tính chất thống kê để kiểm soát chi phí còn phần lớn hệ thống báo cáo được lập là báo cáo phục vụ cho kế toán tài chính, hệ thống báo cáo kế toán quản trị không được các doanh nghiệp chú trọng do đó đã làm hạn chế việc cung cấp thông tin cho quá trình ra quyết định của các nhà quản trị. Vì vậy, việc xây dựng và hoàn thiện hệ thống báo cáo kế toán quản trị nói chung và báo cáo kế toán quản trị chi phí giá thành nói riêng là việc làm hết sức cần thiết và mang ý nghĩa thực tế.

Hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng có thể được thiết kế theo các mẫu sau đây:

Báo cáo cung cấp thông tin phục vụ cho việc xây dựng kế hoạch

Để xây dựng kế hoạch chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm các doanh nghiệp cần phải sử dụng rất nhiều thông tin, trong đó quan trọng nhất là dự toán chi phí, nó là phương tiện thông tin phản ánh một cách có hệ thống toàn bộ các mục tiêu của doanh nghiệp. Vì vậy để phục vụ cho công tác lập kế hoạch về chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm cần phải lấy thông tin từ các bảng dự toán sau:

- Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
- Dự toán chi phí nhân công trực tiếp
- Dự toán chi phí sản xuất chung

Báo cáo kiểm soát chi phí

Các báo cáo này được lập với mục đích kiểm soát tình hình thực hiện dự toán chi phí thông qua việc phân tích những chênh lệch giữa chi phí thực tế với chi phí định mức, từ đó nhà quản trị doanh nghiệp sẽ đánh giá sự tiết kiệm hay lãng phí trong quá trình sản xuất kinh doanh để đề ra các biện pháp nhằm tiết kiệm chi phí, tăng hiệu quả sử dụng các nguồn lực nhằm hạ giá thành sản phẩm, tăng lợi nhuận cho doanh nghiệp, các báo cáo kiểm soát chi phí có thể được lập theo mẫu sau đây:

- Báo cáo tình hình thực hiện định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.
- Báo cáo tình hình thực hiện định mức chi phí nhân công trực tiếp.
- Báo cáo tình hình thực hiện dự toán biến phí sản xuất chung.
- Báo cáo tình hình thực hiện dự toán định phí sản xuất chung.

Báo cáo đánh giá trách nhiệm quản lý

Trong doanh nghiệp gồm nhiều bộ phận thực hiện chức năng khác nhau và hình thành các trung tâm quản trị như các phân xưởng, trại sản xuất, bộ phận vật tư... Trong mỗi bộ phận đều phát sinh một số chi phí nhằm đạt để thực hiện mục tiêu đề ra. Để đạt được một quá trình dự toán toàn diện cần phải cố định trách nhiệm của các bộ phận và tập hợp thành các trung tâm trách nhiệm. Các trung tâm trách nhiệm phải xác định rõ các lĩnh vực chi phí chịu trách nhiệm với hoạt động mà họ kiểm soát.

Trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng có thể chia thành 3 trung tâm trách nhiệm như sau:

Trung tâm chi phí: là một bộ phận ở đó nhà quản lý phải có trách nhiệm đối với các chi phí phát sinh thuộc phạm vi quản lý của mình ví dụ như các trại sản xuất... Trách nhiệm của trung tâm này là báo cáo tình hình biến động giữa chi phí thực hiện với chi phí dự toán.

Trung tâm kinh doanh: là một bộ phận mà nhà quản lý trung tâm có trách nhiệm đối với sự phát sinh của cả doanh thu và chi phí. Trách nhiệm của trung tâm này là báo cáo các biến động của kết quả kinh doanh bộ phận (theo số dư đảm phí) giữa thực hiện với kế hoạch.

Trung tâm đầu tư: Là bộ phận mà các nhà quản lý kiểm soát không chỉ lợi nhuận mà còn sự đầu tư vào tài sản....

Các báo cáo có thể được thiết kế theo mẫu:

Báo cáo trách nhiệm của trung tâm chi phí (Bảng 3.15)

Báo cáo trách nhiệm của trung tâm kinh doanh (Bảng 3.16)

Báo cáo trách nhiệm của trung tâm đầu tư (Bảng 3.17)

Báo cáo phục vụ cho quá trình kiểm tra và đánh giá

Để kiểm tra tình hình thực hiện dự toán chi phí, đánh giá kết quả thực hiện của từng đơn vị nội bộ doanh nghiệp cần lập các báo cáo chi phí. Thông qua báo cáo chi phí này các nhà quản trị sẽ đánh giá việc tiết kiệm hay lãng phí chi phí ở từng bộ phận từ đó đưa ra các biện pháp tiết kiệm chi phí, tăng hiệu quả kinh doanh, thúc đẩy hạch toán nội bộ doanh nghiệp, sử dụng đòn bẩy kinh tế có hiệu quả...

Báo cáo chi phí phản ánh chi phí thực tế và dự toán của từng yếu tố chi phí phát sinh trong từng bộ phận để kiểm soát tình hình thực hiện chi phí dự toán của bộ phận đó và có kết cấu tương ứng với phương pháp xây dựng dự toán của từng bộ phận. Đối với những chi phí chiếm tỷ trọng lớn và ẩn chứa nhiều loại định mức khác nhau thì KTQT phải lập báo cáo riêng cho từng loại chi phí đó. Chẳng hạn chi phí nguyên vật liệu trực tiếp ở các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng bao gồm nhiều loại vật tư khác nhau do đó doanh nghiệp phải xây dựng mức hao phí của từng loại cho từng đơn vị sản phẩm, công việc.

Các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng có thể lập các báo cáo sau:

- Báo cáo chi phí sản xuất (Bảng 3.18)
- Báo cáo chi phí sản xuất theo phương pháp bình quân (Bảng 3.19)
- Báo cáo chi phí sản xuất theo phương pháp nhập trước - xuất trước (Bảng 3.20)
- Báo cáo giá thành sản phẩm (Bảng 3.21)
- Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (dạng theo biến phí) (Bảng 3.22)

3.3. ĐIỀU KIỆN THỰC HIỆN CÁC GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ, GIÁ THÀNH SẢN PHẨM TRONG CÁC DOANH NGHIỆP THUỘC NGÀNH GIỐNG CÂY TRỒNG VIỆT NAM

3.3.1. Đối với Nhà nước và các cơ quan chức năng

Trong điều kiện hiện nay sự nhận thức và các quan điểm về kế toán quản trị còn có những điểm khác nhau cả về lý luận và thực tiễn. Vì vậy về phía nhà nước mà cụ thể là các cơ quan chuyên ngành, các trường đào tạo chuyên ngành, các nhà khoa học kế toán có vai trò rất quan trọng trong việc tổ chức mô hình kế toán quản trị ở các doanh nghiệp. Cụ thể:

Một là, Nhà nước cần tạo môi trường cho kế toán quản trị phát triển: Hiện nay Việt nam, kế toán quản trị chỉ mới được biết đến về mặt lý thuyết, thực tế chưa có doanh nghiệp, tổ chức nào thực hiện đầy đủ kế toán quản trị, cán bộ kế toán tại các doanh nghiệp chưa hiểu kế toán quản trị là gì, vai trò của nó đối với hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp như thế nào. Chính vì vậy Nhà nước cần tổ chức tuyên truyền rộng rãi để cho các doanh nghiệp nhận thức được nội dung, vai trò quan trọng của kế toán quản trị cần thiết đối với hoạt động sản xuất kinh doanh, sự tồn tại và phát triển của doanh nghiệp trong cơ chế thị trường như hiện nay.

Hai là, cần có quan điểm nhất trí cơ bản về kế toán quản trị và sự cần thiết phải tổ chức kế toán quản trị cho các doanh nghiệp với những hình thức có tính chất quy định thích hợp, bước đầu cần yêu cầu các doanh nghiệp thực hiện.

Ba là, Bộ tài chính với tư cách là cơ quan quản lý Nhà nước về những hoạt động kế toán cần tiếp tục hoàn thiện các chính sách tài chính, chính sách kế toán, hoàn thiện về mặt lý luận kế toán quản trị doanh nghiệp, bao gồm:

- Xác định rõ phạm vi và nội dung của kế toán quản trị trong các doanh nghiệp

- Xác lập mô hình kế toán quản trị cho từng loại hình doanh nghiệp thuộc các thành phần kinh tế và theo quy mô của từng doanh nghiệp, đặc biệt là các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt nam

Bốn là, các trường đại học, trung học, cao đẳng chuyên ngành tài chính kế toán, các nhà khoa học tài chính kế toán cần nghiên cứu, biên soạn nhiều tài liệu, sách tham khảo về kế toán quản trị để tuyên truyền và hướng dẫn về tổ chức kế toán quản trị cho các doanh nghiệp. Đồng thời cần tăng cường việc giảng dạy, bồi dưỡng kiến thức và sự hiểu biết về kế toán quản trị cho sinh viên, cán bộ kế toán trong doanh nghiệp.

Năm là, thực tế hiện nay nhiều doanh nghiệp chưa tổ chức kế toán quản trị vì chưa hiểu về kế toán quản trị cũng như chưa có kiến thức về nó, nên các trường đại học, cao đẳng, các nhà nghiên cứu về lĩnh vực này cần phải có nhiệm vụ giúp các doanh nghiệp hiểu biết thêm về kế toán quản trị thì mới có thể vận dụng được (nên

mở các lớp tập huấn cho cán bộ kế toán các doanh nghiệp về kế toán quản trị).

3.3.2. Đối với các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam

Các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng là nơi trực tiếp vận dụng và thực hiện kế toán quản trị nói chung và kế toán quản trị chi phí giá thành sản phẩm nói riêng, theo ý kiến chúng tôi cần phải:

- Cần phải có sự nhận thức nhất định về kế toán quản trị cũng như sự cần thiết phải vận dụng tổ chức kế toán quản trị ở doanh nghiệp.

- Hoàn thiện cơ chế tổ chức quản lý sản xuất kinh doanh ở doanh nghiệp. Các doanh nghiệp cần căn cứ vào điều kiện, quy mô sản xuất kinh doanh của từng doanh nghiệp và cơ chế quản lý kinh tế, tài chính mới, các doanh nghiệp cần hoàn thiện cơ chế tổ chức quản lý sản xuất kinh doanh phù hợp với sự phân cấp quản lý, nhằm tăng cường hạch toán kinh tế nội bộ, xác định rõ mối quan hệ giữa các bộ phận trong đơn vị, giữa phòng kế toán với các bộ phận có liên quan trong toàn doanh nghiệp.

- Các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam cần rà soát, bổ sung, xây dựng hệ thống các định mức kinh tế kỹ thuật cho phù hợp và phải thường xuyên rà soát, bổ sung cho phù hợp với từng thời kỳ.

- Trong nền kinh tế mới, công nghệ thông tin phát triển mạnh mẽ, vì vậy các doanh nghiệp ngành giống cây trồng cần xây dựng và ứng dụng công nghệ thông tin trong quản lý sao cho phù hợp đặc thù của ngành, đặc thù và yêu cầu quản lý của đơn vị.

- Tổ chức bồi dưỡng kiến thức về kế toán quản trị cho cán bộ quản lý, cán bộ kế toán.

- Chủ động xây dựng mô hình tổ chức kế toán quản trị phù hợp với công ty, tổ chức sắp xếp, điều chỉnh và hoàn thiện tổ chức quản lý kinh doanh của công ty. Xây dựng và thiết kế hệ thống kiểm soát quản lý một cách phù hợp và hiệu quả.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

Trên cơ sở thực trạng của kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm tại các doanh nghiệp ngành giống cây trồng Việt Nam và xu hướng phát triển của các

doanh nghiệp trong nền kinh tế hội nhập với quốc tế, luận án khẳng định sự cần thiết phải tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm, đưa ra các nguyên tắc chung, nội dung cần hoàn thiện và có số liệu minh họa. Các nội dung chủ yếu cần hoàn thiện là:

- Hoàn thiện tổ chức bộ máy kế toán quản trị trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam theo mô hình kết hợp.

- Hoàn thiện tổ chức công tác lập, luân chuyển và lưu trữ chứng từ kế toán có liên quan đến kế toán quản trị chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm tại các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam.

- Hoàn thiện cách phân loại chi phí sản xuất để phục vụ cho kế toán quản trị và quản lý nội bộ doanh nghiệp.

- Xây dựng, bổ sung hệ thống định mức kinh tế kỹ thuật cho các sản phẩm trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam.

- Hoàn thiện hệ thống tài khoản kế toán, hoàn thiện hệ thống sổ kế toán chi tiết phục vụ cho kế toán quản trị chi phí giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam.

- Hoàn thiện hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng

Ngoài ra luận án cũng đã đưa ra các điều kiện và các giải pháp nhằm tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam, góp phần phát triển một cách bền vững ngành nông nghiệp và an ninh lương thực quốc gia.

KẾT LUẬN

Tháng 11 Năm 2006, Việt Nam chính thức gia nhập Tổ chức thương mại thế giới (WTO) đã đặt ra cho các doanh nghiệp nói chung và các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng nói riêng những vận hội và thách thức mới. Một mặt các doanh nghiệp có thể mở rộng thị trường và được đối xử bình đẳng với các nước trên thế giới. Mặt khác, cũng đặt ra cho các doanh nghiệp những thử thách mới cho các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng như: Phá bỏ hàng rào thuế quan, phá bỏ sự bảo hộ của Nhà nước, sự cạnh tranh của các doanh nghiệp nước ngoài...

Các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng cần phải tăng cường tính cạnh tranh của mình bằng cách sử dụng đồng bộ các giải pháp nhằm cải tiến nâng cao chất lượng sản phẩm, tiết kiệm chi phí, hạ giá thành sản phẩm. Sử dụng kế toán là công cụ quản lý kinh tế là một trong những giải pháp hữu hiệu nhất trong việc quản lý kinh tế của các doanh nghiệp.

Nhằm góp phần xây dựng và hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị nói chung và kế toán quản trị chi phí giá thành nói riêng luận án đã đạt được một số kết quả cụ thể như sau:

1. Qua việc nghiên cứu và phân tích luận án đã góp phần làm sáng tỏ hơn những vấn đề lý luận về tổ chức kế toán quản trị chi phí giá thành sản phẩm. Và rút ra được bài học qua nghiên cứu tổ chức kế toán quản trị chi phí của các nước trên thế giới.

2. Trên cơ sở nghiên cứu, phân tích lý luận và thực tế tại các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam luận án đã đánh giá sát đúng thực trạng kế toán chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm và phân tích được thực trạng kế toán chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm tại các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam.

3. Luận án đã đưa ra được những nguyên tắc cơ bản và sự cần thiết phải tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm tại các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam và đặc biệt là xác định được mô hình kết hợp cho bộ máy kế toán tại các doanh nghiệp.

4. Luận án đã đưa ra các giải pháp hoàn thiện từng nội dung cụ thể của tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt nam, những giải pháp này được đưa ra từ việc phân tích thực trạng kế toán chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm tại các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng, có căn cứ khoa học và tính khả thi cao.

5. Luận án đã đưa ra các điều kiện cơ bản về các cơ quan chức năng của nhà nước, của cơ sở đào tạo và của các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam để thực hiện các giải pháp nêu trên, nhằm góp phần phát triển bền vững ngành giống cây trồng, đảm bảo an ninh lương thực quốc gia.

Những nội dung cơ bản đã nêu trong luận án đã đạt được mục tiêu và yêu cầu nghiên cứu đặt ra. Tuy nhiên do Việt nam vừa mới gia nhập tổ chức thương mại thế giới, do đặc thù của ngành giống cây trồng do đó cơ chế quản lý, sự phát triển của ngành sẽ có những biến động, những vấn đề phát sinh cần phải tiếp tục nghiên cứu và hoàn thiện.

Tóm lại: Tổ chức kế toán quản trị chi phí giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng là một nội dung khá phức tạp, một mặt các doanh nghiệp chưa xác định rõ sự cần thiết của kế toán quản trị, mô hình kế toán quản trị cần vận dụng. Mặt khác về chính sách chế độ hướng dẫn về kế toán quản trị trong các doanh nghiệp chưa thực sự đầy đủ. Do vậy tác giả gặp rất nhiều khó khăn trong việc tìm hiểu, nghiên cứu về lý luận và thực tiễn, cho nên trong luận án sẽ không tránh khỏi những thiếu sót. Tác giả rất mong nhận được sự đóng góp, bổ sung ý kiến của các nhà khoa học, các chuyên gia quản lý, các cán bộ kế toán trong thực tiễn để luận án được hoàn thiện và thành công hơn./.

DANH MỤC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU CỦA TÁC GIẢ

1. Nguyễn Quốc Thắng (2008), “Một số giải pháp nhằm hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp”, *Thị trường giá cả* (11/2008), tr 27.
2. Nguyễn Quốc Thắng (2009), “Hoàn thiện hệ thống chứng từ kế toán phục vụ kế toán quản trị chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm tại các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt nam”, *Thị trường giá cả* (9/2009), tr 30.
3. Nguyễn Quốc Thắng (2009), “Kế toán quản trị chi phí và giá thành tại doanh nghiệp giống cây trồng”, *Kế toán* (80), tr 24.

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

Tiếng Việt

1. Nguyễn Tấn Bình (2005), *Kế Toán Quản Trị - Lý Thuyết Căn Bản Và Nguyên Tắc Ứng Dụng Trong Quyết Định Kinh Doanh*, NXB Thống kê, Hà Nội.
2. Nguyễn Tấn Bình (2008), *Tài chính Kế toán dành cho nhà quản trị*, NXB Thống kê, Hà Nội.
3. Bộ giáo dục và đào tạo (2006), *Giáo trình kinh tế chính trị Mác – Lênin*, NXB chính trị quốc gia.
4. Cục trồng trọt - Bộ nông nghiệp và phát triển nông thôn.
Website: <http://www.cuctrongtrot.gov.vn>.
5. Bộ Tài chính (1976), *Chế độ chứng từ và sổ kế toán*, NXB Thống kê.
6. Bộ Tài chính (1985), *Chế độ ghi chép ban đầu*, NXB Thống kê.
7. Bộ Tài chính (1990), *Hệ thống tài khoản thống nhất*, NXB Thống kê, Hà Nội.
8. Bộ Tài chính (2003), *Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam*, NXB Tài chính, Hà Nội.
9. Bộ Tài chính (2004), *Tài liệu bồi dưỡng kế toán trưởng doanh nghiệp*, NXB Tài chính, Hà Nội.
10. Bộ Tài chính (2006), *Chế độ kế toán doanh nghiệp (quyển 1, quyển 2)*, NXB Tài chính, Hà Nội.
11. Bộ Tài chính (2006), *Thông tư 53/2006/TT-BTC ngày 12 tháng 06 năm 2006*.
12. Bộ tài chính (1995 - 2008), Các quyết định, thông tư hướng dẫn các chuẩn mực kế toán Việt Nam, quy định về quản lý kinh tế tài chính và thuế trong doanh nghiệp.
Website: <http://www.mof.gov.vn>.
13. Vũ Huy Cẩm (1991), *Kế toán xí nghiệp sản xuất*, NXB Thống kê, Hà Nội.
14. Ngô Thế Chi (2002), *Chủ doanh nghiệp và kế toán trưởng trong điều kiện hội nhập kinh tế*, NXB Thống kê, Hà Nội.
15. Ngô Thế Chi, Vũ Công Ty (2001), *Đọc, lập, phân tích báo cáo tài chính*, NXB Thống kê, 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 (1998), *Kế toán chi phí, giá thành và kết quả kinh doanh dịch vụ*, NXB Thống kê, Hà Nội.
18. Ngô Thế Chi (1999), *Kế toán quản trị và các tình huống cho nhà quản lý*, NXB Thống kê, Hà Nội.
19. Ngô Thế Chi, Trương Thị Thủy (2003), *Kế toán doanh nghiệp theo luật kế toán mới*, NXB Thống kê, Hà Nội.
20. Ngô Thế Chi, Nguyễn Trọng Cơ, Trần Văn Hợi (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.
21. Ngô Thế Chi (1995), *Hướng dẫn thực hành kế toán doanh nghiệp*, NXB Thống kê, Hà Nội.
22. Ngô Thế Chi, Vũ Công Ty (1998), *Thuế và kế toán thuế GTGT, thuế TNDN*, NXB Tài chính, Hà Nội.
23. Nguyễn Văn Công, Trần Quý Liên (1996), *Kế toán doanh nghiệp trong kinh tế thị trường*, NXB Thống kê, Hà Nội.
24. Nguyễn Văn Công (2004), *Vận dụng chuẩn mực kế toán mới vào các phần hành doanh nghiệp*, NXB Tài chính, Hà Nội.
25. Công ty cổ phần giống cây trồng Nghệ An, *Báo cáo tài chính, sổ kế toán năm (2006, 2007, 2008)*.
26. Công ty cổ phần giống cây trồng Thái Bình, *Báo cáo tài chính, sổ kế toán năm (2006, 2007, 2008)*.
27. Công ty cổ phần giống cây trồng Trung Ương, *Báo cáo tài chính, sổ kế toán Năm (2006, 2007, 2008)*.
28. Cục trồng trọt (2007), *Báo cáo hiện trạng ngành giống cây trồng Việt Nam*, Lưu hành nội bộ.
29. Cục trồng trọt - Bộ nông nghiệp và phát triển nông thôn.
Website: <http://www.cuctrongtrot.gov.vn>.

30. Đặng Kim Cương, Phạm Văn Dược (2006), *Kế toán quản trị*, NXB Thống kê, Hà Nội.
31. Võ Thành Danh, Bùi Văn Tịnh, La Xuân Đào (2000), *Kế toán phân tích*, NXB Thống kê, Hà Nội.
32. Phạm Văn Dược (2000), *Kế toán quản trị và phân tích kinh doanh*, NXB Thống kê, Hà Nội.
33. Phạm Văn Dược (2009), *Mô hình và cơ chế vận hành kế toán quản trị*, NXB Tài chính.
34. Phan Đức Dũng (2007), *Hướng dẫn thực hành kế toán Mỹ*, NXB Thống kê, Hà Nội.
35. Nguyễn Thị Đông (1995), *Tổ chức hạch toán kế toán*, NXB Giáo dục, Hà Nội.
36. Vũ Hữu Đức (1997), Suy nghĩ về kế toán quản trị doanh nghiệp, *Tạp chí Tài chính*.
37. Phạm Thị Gái, Nguyễn Năng Phúc, Nguyễn Văn Công, Nguyễn Minh Phương (1997), *Giáo trình phân tích hoạt động kinh doanh*, NXB Giáo dục, Hà Nội.
38. Phạm Thị Gái (2004), *Phân tích hoạt động kinh doanh*, NXB Thống kê, Hà Nội.
39. Nguyễn Phú Giang (2005), *Kế toán quản trị và phân tích kinh doanh lý thuyết và bài tập*, NXB Tài chính, Hà Nội.
40. Hiệp hội thương mại giống cây trồng Việt Nam.
Website: <http://www.vietnamseed.com.vn>
41. Lê Thị Hoà (2005), *Hướng dẫn thực hành kế toán doanh nghiệp*, NXB Tài chính, Hà Nội.
42. Hội kế toán và kiểm toán Việt Nam, Tổng cục thuế (2008), *Tài liệu bồi dưỡng kiến thức kế toán cho cán bộ thuế*, lưu hành nội bộ, Hà Nội.
43. Vương Đình Huệ, Đoàn Xuân Tiên (1999), *Kế toán quản trị*, NXB Tài chính, Hà Nội.
44. Vương Đình Huệ, Đoàn Xuân Tiên (2002), *Kế toán quản trị*, NXB Tài chính, Hà Nội.
45. Nguyễn Thị Lãnh (11 - 2006), Xây dựng và phân tích chi phí định mức.

Website: <http://www.tapchiketoan.com/ke-toan/ke-toan-quan-tri/xay-dung-va-phan-tich-chi-phi-dinh-muc.html>.

46. Đặng Thị Loan (2004), *Giáo trình kế toán tài chính trong các doanh nghiệp*, NXB Thống kê, Hà Nội.
47. Huỳnh Lợi, Nguyễn Khắc Tâm (2001), *Kế toán quản trị*, NXB Thống kê, Hà Nội.
48. Huỳnh Lợi – Nguyễn Khắc Tâm (2002), *Kế toán chi phí*, NXB Thống kê, Hà Nội.
49. Huỳnh Lợi (9 -2008), *Kế toán quản trị trong DN sản xuất: từ kinh nghiệm thế giới đến áp dụng vào Việt Nam*.
Website: <http://www.tapchiketoan.com/ke-toan/ke-toan-quan-tri/ke-toan-quan-tri-trong-dn-san-xuat-tu-kinh-nghiem-the-gioi-den-ap-dung-vao-viet.html>
50. Lê Gia Lục (1999), *Tổ chức công tác kế toán*, NXB Tài chính, Hà Nội.
51. Trần Hoài Nam (1995), *Kế toán tài chính, quản trị giá thành*, NXB Thống kê, Hà Nội.
52. Võ Văn Nhị, Phạm Thanh Liêm, Lý Kim Huê (1999), *Hướng dẫn thực hành về kế toán chi phí sản xuất & tính giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp*, NXB Tài chính, Hà Nội.
53. Võ Văn Nhị (2004), *Hướng dẫn thực hành về kế toán chi phí sản xuất & tính giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp*, NXB Tài chính, Hà Nội.
54. Nguyễn Văn Nhiệm (2001), *Hướng dẫn thực hành ghi chép chứng từ và sổ kế toán trong các loại hình doanh nghiệp*, NXB Thống kê, Hà Nội.
55. Nguyễn Hữu Phú (11 -2006), *Tổ chức kế toán trách nhiệm trong các tổng công ty xây dựng*.
Website: <http://www.tapchiketoan.com/ke-toan/ke-toan-quan-tri/to-chuc-ke-toan-trach-nhiem-trong-cac-tong-cong-ty-xay.html>.
56. Nguyễn Minh Phương, Nguyễn Thị Đông (2002), *Kế toán quốc tế*, NXB Thống kê, Hà Nội.

57. Nguyễn Minh Phương (2004), *Giáo trình kế toán quản trị*, NXB Tài chính, Hà Nội.
58. Nguyễn Quang Quỳnh (1996), *Những vấn đề về tổ chức hạch toán kế toán*, NXB Thống kê, Hà Nội.
59. Phạm Rin (11 - 2006), *Kế toán chi phí dựa trên hoạt động (Activity-Based Costing - ABC)*.
Website: <http://www.tapchiketoan.com/ke-toan/ke-toan-quan-tri/ke-toan-chi-phi-dua-tren-hoat-dong-activity-based-costing.html>.
60. Đào Văn Tài, Võ Văn Nhị, Trần Anh Hoa (2003), *Kế toán quản trị áp dụng cho các doanh nghiệp Việt Nam*, NXB Tài chính, Hà Nội.
61. Đào Minh Tâm (4-2009), *Kế toán quản trị chi phí và ứng dụng của nó trong các doanh nghiệp chế biến thủy sản VN*.
Website: <http://www.tapchiketoan.com/ke-toan/ke-toan-quan-tri/ke-toan-quan-tri-chi-phi-va-ung-dung-cua-no-trong-cac-doanh-nghiep-che-bien-thuy-s.html>.
62. Đặng Văn Thanh, Đoàn Xuân Tiên, Vương Đình Huệ (1998), *Kế toán quản trị doanh nghiệp*, NXB Tài chính, Hà Nội.
63. Đặng Văn Thanh (1997), *Hệ thống kế toán doanh nghiệp vừa và nhỏ*, NXB Tài chính, Hà Nội.
64. Nguyễn Văn Thơm, Trần Văn Thảo, Lê Tuấn (1998), *Kế toán Mỹ*, NXB Tài chính, Hà Nội.
65. Vũ Xuân Tiên (2004), *Hướng dẫn thực hiện luật kế toán & thuế mới*, NXB Tài chính, Hà Nội.
66. Đoàn Xuân Tiên (2001), (chủ nhiệm đề tài), *Xây dựng mô hình tổ chức kế toán quản trị ở các DNSXKD trong điều kiện kinh tế thị trường (Đề tài nghiên cứu cấp trường)*, Đại học Tài chính kế toán Hà Nội.
67. Đoàn Xuân Tiên, Ngô Thế Chi, Nguyễn Đình Đỗ (2005), *Giáo trình kế toán quản trị doanh nghiệp*, NXB Tài chính, Hà Nội.
68. Nguyễn Trọng (1997), *Kế toán dành cho các nhà quản lý*, NXB Thống kê, Hà

Nội.

Tiếng Anh

69. Anthony A. Atkinson, Management Accounting, Hall International, Inc 1995.
70. Atkinson, Kaplan & Young (2004), Management Accounting, Prentice Hall, New Jersey
71. Drury (2001), Management Accounting for Business Decisions, Thomson Learning, United Kingdom.
72. Harold T. Amrine, Jonh A. Ritchey, Colin L. Moodie, Joseph F. Kmec (TS Vũ Trọng Hùng dịch 1995), tổ chức sản xuất và quản trị doanh nghiệp, Nhà xuất bản Thống kê
73. Howard Senter (2003), Kiểm soát chi phí nâng cao hiệu quả chi tiêu, NXB Trẻ, TPHCM.
74. Hilton (1997), Managerial Accounting, McGraw-Hill, USA.
75. Horngren, Foster & Datar (1997), Cost Accounting, Prentice Hall, New Jersey.
76. IFAC (1998), Management Accounting Concepts
77. John Dunn (2001), Kiểm toán lý thuyết và thực hành, TS Vũ Trọng Hùng dịch, NXB thống kê, Hà Nội.
78. Kaplan & Atkinson (1998), Advanced Management Accounting, Prentice Hall, New Jersey.
79. Ronald W. Hilton (1994), Managerial Accounting, second edition, McGraw-Hill, Inc

Bảng số 1.2. Báo cáo sản xuất theo phương pháp bình quân

Đơn vị:.....

Bộ phận:.....

BÁO CÁO SẢN XUẤT

Tháng.....Quý.....Năm....

(Phương pháp bình quân)

Đơn vị tính.....đ

Chi tiêu	Tổng số	Khối lượng tương đương		
		Nguyên vật liệu trực tiếp	Nhân công trực tiếp	Chi phí sản xuất chung
A	1	2	3	4
A – Khối lượng hoàn thành tương đương				
- Khối lượng hoàn thành				
- Khối lượng dở dang cuối kỳ				
+ Nguyên vật liệu trực tiếp				
+ Nhân công trực tiếp				
+ Chi phí sản xuất chung				
Cộng				
B - Tổng hợp chi phí và xác định giá thành đơn vị sản phẩm				
- Chi phí dở dang đầu kỳ				
- Chi phí phát sinh trong tháng				
Tổng cộng chi phí				
Giá thành đơn vị sản phẩm hoàn thành				
C - Cân đối chi phí				
- Nguồn chi phí đầu vào				
+ Chi phí dở dang đầu kỳ				
+ Chi phí phát sinh trong kỳ				
- Phân bổ chi phí (đầu ra)				
+ Giá thành khối lượng sản phẩm hoàn thành				
+ Chi phí dở dang cuối kỳ				
+ Nguyên vật liệu trực tiếp				
+ Nhân công trực tiếp				
+ Chi phí sản xuất chung				

Ngày.....tháng....năm...

Kế toán trưởng
(Ký, họ tên)Phụ trách
bộ phận báo cáo
(Ký, họ tên)Người lập
(Ký, họ tên)

Bảng số 1.3. Báo cáo sản xuất theo phương pháp nhập trước xuất trước

Đơn vị:.....

Bộ phận:.....

BÁO CÁO SẢN XUẤT

Tháng.....Quý.....Năm....

(Phương pháp nhập trước - xuất trước)

Đơn vị tính.....đ

Chi tiêu	Tổng số	Khối lượng tương đương		
		Nguyên liệu, vật liệu trực tiếp	Nhân công trực tiếp	Chi phí sản xuất chung
A	1	2	3	4
A – Khối lượng hoàn thành tương đương				
- Khối lượng dở dang đầu kỳ				
- Khối lượng mới đưa vào sản xuất				
- Khối lượng dở dang cuối kỳ				
Cộng				
B - Tổng hợp chi phí và tính giá thành đơn vị sản phẩm hoàn thành tương đương				
+ Chi phí phát sinh trong kỳ				
+ Giá thành đơn vị sản phẩm hoàn thành tương đương				
C - Cân đối chi phí				
- Nguồn chi phí (đầu vào)				
+ Chi phí dở dang đầu kỳ				
+ Chi phí phát sinh trong kỳ				
Cộng				
- Phân bổ chi phí (đầu ra)				
+ Chi phí dở dang đầu kỳ				
• Kỳ trước				
• Kỳ này: * Nhân công trực tiếp				
* Chi phí sản xuất chung				
Cộng				
+ Bắt đầu sản xuất và hoàn thành trong kỳ				
+ Chi phí dở dang cuối kỳ				
+ Nguyên vật liệu trực tiếp				
+ Nhân công trực tiếp				
Chi phí sản xuất chung				
Cộng				
Tổng cộng				

Ngày.....tháng....năm...

Kế toán trưởng
(Ký, họ tên)Phụ trách
bộ phận báo cáo
(Ký, họ tên)Người lập
(Ký, họ tên)

BẢNG 2.2

CÔNG TY CỔ PHẦN GIỐNG CÂY TRỒNG NGHỆ AN

BẢNG PHÂN BỐ NGUYÊN LIỆU VẬT LIỆU CÔNG CỤ DỤNG CỤ

Quý 2 Năm 2008

Loại vật liệu công cụ, dụng cụ sử dụng Đối tượng Sử dụng (ghi nợ các TK)	Tài khoản 152		Tài khoản 153		Tài khoản 142	Tài khoản 242
	Giá Hạch Toán	Giá Thực Té	Giá Hạch Toán	Giá Thực Té		
TK 621- CPNVLTT		1.324.710.00				
- Lúa lai F1		9.699.500				
- Lúa ƯU 725		145.800.000				
- Lạc L23		121.200.000				
-						
TK627- Chi phí sản xuất chung (6272)		87.246.000		108.330.000		
TK641:CPBH (6412)			
TK 642: Chi phí QLDN(6422)			

Người lập

Ngày 30 Tháng 06 Năm 2008.

Kế toán trưởng

BẢNG 2.3

CÔNG TY CỔ PHẦN GIỐNG CÂY TRỒNG NGHỆ AN

SỔ CHI TIẾT CHI PHÍ

Quý 2 năm 2008

Tài khoản 621 - Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Sản phẩm: Lúa lai F1

Chứng từ		Diễn giải	TK	Ghi nợ TK 621			
Ngày	Số			Tổng tiền	Chia ra		
	01	Xuất kho giống cho sản xuất sản phẩm	152	3.996.000			
	15	Xuất phân chuồng cho sản xuất sản phẩm	152	1.998.000			
	19	Xuất đạm URE cho sản xuất sản phẩm	152	1.165.500			
	27	Xuất Supe lân cho sản xuất sản phẩm	152	980.000			
	33	Xuất kali cho sản xuất sản phẩm	152	1.560.000			
						
		Tổng cộng		9.699.500			

Kế toán ghi sổ

Ngày 30 tháng 06 năm 2008

Kế toán trưởng

Đơn vị: Cty CP giống cây
trồng Thái bình

Bộ phận:.....

BẢNG 2.4
BẢNG PHÂN BỐ TIỀN LƯƠNG VÀ BHXH

Quý 2 năm 2008

Mẫu số : 11- LĐTĐ

(Ban hành theo QĐ số :15/2006/QĐ/BTC

Ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

STT	Ghi có các tài khoản Đối tượng sử dụng Ghi nợ các tài khoản	TK 334 - Phải trả người lao động			TK 338 - Phải trả, phải nộp khác				TK 335 chi phí phải trả	Tổng cộng
		Lương	Các khoản khác	Cộng có TK 334	Kinh phí công đoàn	Bảo hiểm xã hội	Bảo hiểm y tế	Cộng có TK 338 (3382,3383, 3384)		
A	B	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	TK 622- CP nhân công trực tiếp									
	- Phân xưởng (sản phẩm)	2.125.385.000	216.175.000	2.341.560.000	46.831.200	318.807.750	42.507.700	408.146.850		2.749.706.650
	+ Lúa thuần	1.445.261.800	146.999.000	1.592.260.800	31.845.216	216.789.270	28.905.236	277.539.722		1.869.800.522
	+ Lúa lai	680.123.200	69.176.000	749.299.984	14.985.984	102.018.480	13.602.464	130.606.928		879.906.128
	+									
2	TK 627- Chi phí sản xuất chung									
	Phân xưởng (sản phẩm)	233.792.350	23.779.250	257.571.600	5.151.432	35.068.853	4.675.487	44.896.132		302.467.732
									
3	TK 641- Chi phí bán hàng	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....		.....
4	TK 642- Chi phí QLDN	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....		.....
11										
	Cộng:									

Ngày 30 tháng 06 năm 2008

Ngời lập bảng
(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(Ký, họ tên)

BẢNG 2.5

CÔNG TY CP GIỐNG CÂY TRỒNG THÁI BÌNH

SỔ CHI TIẾT CHI PHÍ

Quý 2 năm 2008

Tài khoản 622 - Chi phí nhân công trực tiếp

Sản phẩm: Lúa thuần

Chứng từ		Diễn giải	TK	Ghi nợ TK 622			
Ngày	Số			Tổng tiền	Chia ra		
					Lương	PC	Khác
	07	Tính lương phải trả cho CNSXTT	334	1.592.260.800	1.445.261.800	146.999.000	
	07	Các khoản trích theo lương	3382	31.845.216			31.845.216
			3383	216.789.270			216.789.270
			3384	28.905.236			28.905.236
		Tổng cộng		1.869.800.522	1.445.261.800	146.999.000	302.467.732

Kế toán ghi sổ

Ngày 30 tháng 06 năm 2008

Kế toán trưởng

Đơn vị: Cty CP giống cây trồng

BẢNG 2.6

TW

Mẫu số : 06- TSCĐ

Bộ phận:.....

(Ban hành theo QĐ số :15/2006/QĐ/BTC)

Ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

BẢNG TÍNH VÀ PHÂN BỐ KHẤU HAO TSCĐ

Quý 2 năm 2008

TT	Chỉ tiêu	Tỷ lệ khấu hao % hoặc thời gian sử dụng	Nơi sử dụng		TK 627- chi phí sản xuất chung			TK 623 Chi phí sử dụng máy thi công	TK 641 Chi phí bán hàng	TK 642 Chi phí quản lý doanh nghiệp	TK 241 XDCB dở dang	TK 142	Tk 242	TK335
			Toàn DN		Phân xưởng (sản phẩm)	...	Tổng cộng							
			Nguyên giá TSCĐ	Số khấu hao										
A	B	1	2	3	4	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	I. Số khấu hao trích quý trước		17,258,729.538	425.998.737			115.268.240		.....	.....	.....
2	II. Số KHTSCĐ tăng trong quý													
3	III. Số KHTSCĐ giảm trong quý													
4	IV. Số KH trích quý này(I+II+III)		17,258,729.538	425.998.737			115.268.240		.....	.....	.....
	Cộng:		17,258,729.538	425.998.737			115.268.240		.....	.....		

Người lập biểu
(Ký, họ tên)

Ngày 30 tháng 06 năm 2008
Kế toán trưởng
(Ký, họ tên)

BẢNG 2.7

CÔNG TY CP GIỐNG CÂY TRỒNG TW

SỔ CHI TIẾT CHI PHÍ

Quý 2 năm 2008

Tài khoản 627 - Chi phí sản xuất chung

Chứng từ		Diễn giải	TK	Ghi nợ TK 627						
Ngày	Số			Tổng tiền	Chia ra					
					6271	6272	6273	6274	6277	6278
	21	Xuất nguyên vật liệu phục vụ đội, trại sản xuất	152	78.600.000		78.600.000				
	15	Xuất công cụ dụng cụ phục vụ đội, trại sản xuất	153	94.200.000			94.200.000			
	31	Chi phí chung bằng tiền mặt	111	79.800.000						79.800.000
	17	Tiền lương nhân viên quản lý, đội, trại, kỹ thuật	334	1.545.429.600	1.545.429.600					
	17	Các khoản trích theo lương	3382	30.908.000	30.908.000					
			3383	210.413.180	210.413.180					
			3384	28.052.000	28.052.000					
	23	Khấu hao tài sản cố định	214	230.536.480				230.536.480		
									
		Tổng cộng								

Ngày 30 .tháng 06 .năm 2008

Kế toán ghi sổ**Kế toán trưởng**

BẢNG 2.8
CÔNG TY CP GIỐNG CÂY TRỒNG THÁI BÌNH
SỔ CHI TIẾT CHI PHÍ

Quý 2 năm 2008

Tài khoản 154 - Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang

Sản phẩm: Lúa thuần

Chứng từ		Diễn giải	TK	Số phát sinh	
Ngày	Số			Nợ	Có
	27	Kết chuyển chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	621	13.369.656.428	
	28	Kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp	622	1,869,800,522	
	29	Kết chuyển chi phí sản xuất chung	627	462.992.976	
		Tổng cộng		15.702.449.926	

Kế toán ghi sổ

Ngày 30.tháng 06 năm 2008
Kế toán trưởng

BẢNG 2.9

CÔNG TY CP GIỐNG CÂY TRỒNG
THÁI BÌNH

BẢNG TỔNG HỢP CHI PHÍ SX THEO KHOẢN MỤC
QUÝ 2 NĂM 2008

Đơn vị tính: đồng

STT	Khoản mục cp Sản phẩm	621- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	622- Chi phí nhân công trực tiếp	627- chi phí sản xuất chung	Tổng cộng
1	- Lúa thuần	13.369.656.428	1,869,800,522	462.992.976	15.702.449.926
2	- Lúa lai	1,064,686,415	879,906,128	136,385,450	2,080,977,993
2	- Ngô lai	638,904,200	528,020,000	81,843,100	1,248,767,300

	Tổng cộng				

BẢNG 2.10**CÔNG TY CỔ PHẦN GIÓNG CÂY TRỒNG THÁI BÌNH****BÁO CÁO GIÁ THÀNH SẢN XUẤT SẢN PHẨM**

Quý 2 năm 2008

Đơn vị.....

STT	Khoản mục cp		621- chi phí vật liệu	622- chi phí nhân công	627- chi phí sản xuất chung	Tổng cộng	Giá thành đơn vị
	Sản phẩm						
1	- Lúa thuần		13.369.656.428	1,869,800,522	462.992.976	15.702.449.926	8.335
2	- Lúa lai		607.855.704	966.540.450	242.152.620	1,816,548,774	17.850
3	- Đậu tương (DT12)		68.866.184	158.566.688	25.885.827	253,318,699	16.390
	
	Tổng cộng						

BẢNG 3.15
BÁO CÁO ĐÁNH GIÁ TRÁCH NHIỆM CỦA TRUNG TÂM CHI PHÍ
Đơn vị tính: ngàn đồng

Chỉ tiêu	Tháng ....năm.....			Tính từ đầu năm		
	Dự toán	Thực hiện	Chênh lệch	Dự toán	Thực hiện	Chênh lệch
1-Báo cáo cho trạm trưởng, đội trưởng						
*Trung tâm SX giống lúa						
Nguyên vật liệu trực tiếp						
Nhân công trực tiếp						
CPSX chung						
Cộng						
*Trung tâm SX giống ngô						
... ..						
Tổng cộng các trung tâm						
2-Chi phí chung toàn doanh nghiệp						
- Điện, nước, điện thoại.. ..						
- Khấu hao TSCĐ						
- Chi phí quản lý chung						
Tổng chi phí chung toàn DN						
Tổng cộng chi phí toàn DN						

BẢNG 3.16

BÁO CÁO ĐÁNH GIÁ TRÁCH NHIỆM CỦA TRUNG TÂM KINH DOANH

Đơn vị tính: ngàn đồng

Chỉ tiêu	Tháng ....năm.....			Tính từ đầu năm		
	Dự toán	Thực hiện	Chênh lệch	Dự toán	Thực hiện	Chênh lệch
1- Báo cáo cho trạm trưởng, đội trưởng sản xuất						
- Doanh thu (a)						
- Biến phí (b)						
- Số dư đảm phí(c=a-b)						
- Định phí trực tiếp(d)						
- Số dư sản phẩm (c-d)						
2. Báo cáo cho giám đốc bộ phận						
- Số dư sản phẩm						
+ Lúa thuần						
+ Lúa lai						
.....						
- Tổng số dư của các sản phẩm						
- Chi phí chung cho tất cả các sản phẩm						
- Số dư toàn trại, đội, trung tâm						
3. Báo cáo cho giám đốc điều hành						
- Số dư các trạm, đội sản xuất						
+ Trung tâm sản xuất giống lúa						
+ Trung tâm sản xuất giống ngô						

Tổng số dư của các đội, trại, trung tâm						
- Chi phí toàn doanh nghiệp						
- Lợi nhuận thuần của DN						

BẢNG 3.17

BÁO CÁO ĐÁNH GIÁ TRÁCH NHIỆM CỦA TRUNG TÂM ĐẦU TƯ

Đơn vị tính: ngàn đồng

Chỉ tiêu	Tháng ....năm.....			Tính từ đầu năm		
	Dự toán	Thực hiện	Chênh lệch	Dự toán	Thực hiện	Chênh lệch
1- Quy mô hoạt động sản xuất kinh doanh						
- Doanh thu						
- Chi phí						
- Lợi nhuận để lại						
2. Hiệu suất hoạt động sản xuất kinh doanh						
- Tỷ suất lợi nhuận bộ phận trên vốn kinh doanh (%)						
- Tỷ suất lợi nhuận vốn đầu tư (%)						
3. Thông tin liên quan khác						

BẢNG 3.18

BÁO CÁO CHI PHÍ SẢN XUẤT

Trung tâm/đội/trại:.....

Đơn vị tính: triệu đồng

Yếu tố chi phí	Sản phẩm A			Sản phẩm B			...
	Dự toán	Thực hiện	Chênh lệch	Dự toán	Thực hiện	Chênh lệch	
(1)	(2)	(3)	(4)=(3)-(2)	(5)	(6)	(7)=(6)-(5)	
- Chi phí nguyên vật liệu							
- Chi phí nhân viên							
- Chi phí dịch vụ mua ngoài							
.....							
Tổng							

BẢNG 3.19**BÁO CÁO CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÌNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM**

(Tính sản lượng hoàn thành tương đương theo phương pháp trung bình)

Chỉ tiêu	Tổng cộng	Chi tiết theo từng khoản mục		
	
1. Tổng số lượng sản phẩm hoàn thành tương đương [1.1] + [1.2]				
1.1. Số lượng thành phẩm				
1.2. Số lượng sản phẩm hoàn thành tương đương của sản phẩm dở dang cuối kỳ [1.2.1].[1.2.2]				
1.2.1. Số lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ				
1.2.2. Tỷ lệ chế biến				
2. Cân đối chi phí và tính giá thành sản phẩm				
2.1. Chi phí sản xuất đầu vào [2.1.1]+[2.1.2]				
2.1.1. Chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ				
2.1.2. Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ				
2.2. Chi phí sản xuất vượt tiêu chuẩn				
2.3. Chi phí sản xuất được giảm giá thành				
2.4. Chi phí sản xuất tính cho sản phẩm [2.1]-[2.2]-[2.3]				
2.5. Tổng số lượng sản phẩm hoàn thành tương đương [1]				
2.6. Chi phí sản xuất mỗi đơn vị sản phẩm [2.4]/[2.5]				
2.7. Phân bổ chi phí sản xuất cho kết quả đầu ra				
2.7.1. Tổng giá thành sản phẩm [2.6].[1.1]				
2.7.2. Chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ [2.6].[1.2]				

Ngày ...tháng.....năm

NGƯỜI LẬP**KẾ TOÁN TRƯỞNG****GIÁM ĐỐC**

BẢNG 3.20**BÁO CÁO CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÌNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM**

(Tính sản lượng hoàn thành tương đương theo phương pháp nhập trước xuất trước)

Chỉ tiêu	Tổng cộng	Chi tiết theo từng khoản mục		
	
1. Tổng số lượng sản phẩm hoàn thành tương đương trong kỳ [1.1] + [1.2] + [1.3]				
1.1. Số lượng sản phẩm hoàn thành tương đương của sản phẩm dở dang đầu kỳ [1.1.1].[1.1.2]				
1.1.1. Số lượng sản phẩm dở dang đầu kỳ				
1.1.2. Tỷ lệ chế biến				
1.2. Sản phẩm đưa vào sản xuất hoàn thành trong kỳ				
1.3. Số lượng sản phẩm hoàn thành tương đương của sản phẩm đưa vào sản xuất dở dang cuối kỳ [1.3.1].[1.3.2]				
1.3.1. Số lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ				
1.3.2. Tỷ lệ đã chế biến				
2. Cân đối chi phí và tính giá thành sản phẩm				
2.1. Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ				
2.2. Chi phí sản xuất vượt tiêu chuẩn trong kỳ				
2.3. Chi phí sản xuất được giảm giá thành				
2.4. Chi phí sản xuất tính cho sản phẩm [2.1]-[2.2]-[2.3]				
2.5. Tổng số lượng sản phẩm hoàn thành tương đương [1]				
2.6. Chi phí sản xuất mỗi đơn vị sản phẩm [2.4]/[2.5]				
2.7. Phân bổ chi phí sản xuất cho kết quả đầu ra				
2.7.1. Giá thành của sản phẩm dở dang đầu kỳ [a]+[b]				
a. Chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ				
b. Chi phí sản xuất phân bổ trong kỳ [2.6].[1.1]				
2.7.2. Giá thành sản phẩm đưa vào sản xuất hoàn thành trong kỳ [2.6].[1.2]				
2.7.3. Chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ [2.6].[1.3]				

Ngày ...tháng.....năm

NGƯỜI LẬP

KẾ TOÁN TRƯỞNG

GIÁM ĐỐC

BẢNG 3.21

BÁO CÁO GIÁ THÀNH SẢN PHẨM

Đối tượng	Giá thành thực tế			Giá thành KH đơn vị	Chênh lệch giá thành đơn vị
	Giá đơn vị	SL	Tổng giá thành		
- Bộ phận					
+ Lúa thuần					
+ Lúa lai					
+ Ngô lai					
+ Lạc					
.....					
Cộng					

PHỤ LỤC 1**PHIẾU ĐIỀU TRA**

Xin anh (chị) vui lòng cho biết các thông tin sau:

1. Hệ thống kế toán của đơn vị áp dụng hình thức ghi sổ nào?

<input type="checkbox"/> Nhật ký Chứng từ	<input type="checkbox"/> Nhật ký chung
<input type="checkbox"/> Chứng từ - Ghi sổ	<input type="checkbox"/> Nhật ký - Sổ cái
2. Đơn vị có mở sổ chi tiết các tài khoản 621 không?

<input type="checkbox"/> Không	<input type="checkbox"/> Theo loại sản phẩm	<input type="checkbox"/> Theo đội, trại sản xuất
--------------------------------	---	--
3. Đơn vị có mở sổ chi tiết các tài khoản 622 không?

<input type="checkbox"/> Không	<input type="checkbox"/> Theo loại sản phẩm	<input type="checkbox"/> Theo đội, trại sản xuất
--------------------------------	---	--
4. Đơn vị có mở sổ chi tiết tài khoản 627 theo đội, trại sản xuất

<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
-----------------------------	--------------------------------
5. Đơn vị có mở sổ chi tiết tài khoản 154 theo loại sản phẩm không?

<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
-----------------------------	--------------------------------
6. Đối với chi phí sản xuất chung đơn vị có theo dõi tách biệt thành chi phí biến đổi và chi phí cố định không?

<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
-----------------------------	--------------------------------
7. Đơn vị có phân bổ chi phí sản xuất chung cho từng loại sản phẩm không?

<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
-----------------------------	--------------------------------

(nếu có thì trả lời tiếp câu 8, nếu không chuyển qua câu 9)
8. Đơn vị phân bổ chi phí sản xuất chung theo tiêu thức nào?

9. Đơn vị có đánh giá sản phẩm dở dang không?

<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
-----------------------------	--------------------------------

(nếu có thì trả lời tiếp câu 10, nếu không chuyển qua câu 11)
10. Đơn vị áp dụng phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang nào?

11. Đơn vị có tính giá thành từng loại sản phẩm không?

<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
-----------------------------	--------------------------------

(nếu có thì trả lời tiếp câu 12, nếu không chuyển qua câu 13)
12. Đơn vị áp dụng phương pháp tính giá thành nào?

13. Kỳ tính giá thành của đơn vị là?

<input type="checkbox"/> tháng	<input type="checkbox"/> Quý	<input type="checkbox"/> Năm
--------------------------------	------------------------------	------------------------------

14. Đơn vị có tính giá thành sản phẩm sản xuất theo phương pháp chi phí biến đổi không?

(theo phương pháp này trong giá thành sản xuất sản phẩm chỉ có các chi phí sản xuất biến đổi, còn các chi phí khấu hao máy móc thiết bị sản xuất, khấu hao nhà xưởng và các chi phí sản xuất cố định khác không được tính vào giá thành)

Có Không

15. Tại đơn vị, chi phí sản xuất chung chiếm tỷ lệ khoảng bao nhiêu % trong tổng chi phí sản xuất?

16. Tại đơn vị, chi phí khấu hao máy móc thiết bị và nhà xưởng chiếm tỷ lệ khoảng bao nhiêu % trong tổng chi phí sản xuất chung?

17. Tại công ty có xây dựng hệ thống chi phí tiêu chuẩn không?

Có Không

(nếu có thì trả lời tiếp câu 18, nếu không chuyển qua câu 20)

18. Các tiêu chuẩn chi phí đó được xem xét lại theo định kỳ nào?

Quý Nửa năm Năm

19. Hệ thống chi phí tiêu chuẩn được sử dụng để làm gì?

Đánh giá thực tế Phân bổ chi phí Không làm gì

20. Đơn vị có phân tích điểm hoà vốn không?

Không Thỉnh thoảng Khá Thường xuyên Thường xuyên

21. Đơn vị có lập dự toán chi phí kinh doanh không?

Không Thỉnh thoảng Khá Thường xuyên Thường xuyên

22. Theo anh (chị), phần hành kế toán chi phí sản xuất và giá thành hiện nay tại đơn vị có mục đích chủ yếu là:

(sắp xếp thứ tự quan trọng 1 – Quan trọng nhất; 5 – Kém quan trọng nhất)

Lập báo cáo tài chính định kỳ _____

Xác định giá bán sản phẩm _____

Lập kế hoạch sản xuất kinh doanh _____

Kiểm soát (Quản lý) chi phí _____

Ra quyết định _____

23. Đơn vị có hài lòng với hệ thống kế toán chi phí hiện tại của mình không?

Không Tương đối hài lòng Hài lòng Rất hài lòng

Xin chân thành cảm ơn sự giúp đỡ của anh (chị) !

PHỤ LỤC 2**TỔNG HỢP KẾT QUẢ ĐIỀU TRA**

1. Hình thức kế toán

Nhật ký Chứng từ	19%	Nhật ký chung	34%
Chứng từ - Ghi sổ	47%	Nhật ký - Sổ cái	0%
2. Mở sổ chi tiết tài khoản 621 theo sản phẩm

Có	74%	Không	26%
----	-----	-------	-----
3. Mở sổ chi tiết tài khoản 622 theo sản phẩm

Có	79%	Không	21%
----	-----	-------	-----
4. Mở sổ chi tiết tài khoản 627 theo theo đội, trại sản xuất

Có	78%	Không	22%
----	-----	-------	-----
5. Mở sổ chi tiết tài khoản 154 theo loại sản phẩm

Có	100%	Không	0%
----	------	-------	----
6. Theo dõi tách biệt thành chi phí biến đổi và chi phí cố định trong chi phí sản xuất chung

Có	0%	Không	100%
----	----	-------	------
7. Tiêu thức phân bổ chi phí sản xuất chung

CPNVLTT	12%	CPNCTT	71%
CPNVLTT&CPNCTT 17%			
8. Phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang

CPNVLTT	26%	Các phương pháp khác	74%
---------	-----	----------------------	-----
9. Kỳ tính giá thành

Tháng	21%	Quý	79%
-------	-----	-----	-----
10. Tính giá thành sản phẩm sản xuất theo phương pháp chi phí biến đổi

Có	0%	Không	100%
----	----	-------	------
11. Tỷ trọng chi phí sản xuất chung trong tổng chi phí sản xuất

Trên 20%	17%	Từ 10%-20%	16%
----------	-----	------------	-----

Dưới 20%	67%		
12. Hệ thống chi phí tiêu chuẩn			
Có	0%	Không	100%
13. Phân tích điểm hoà vốn			
Có	0%	Không	100%
14. Lập dự toán chi phí kinh doanh			
Có	0%	Không	100%
15. Mục đích chủ yếu của phân hành kế toán chi phí và giá thành			
Lập báo cáo tài chính định kỳ		12%	
Xác định giá bán sản phẩm; Lập kế hoạch sản xuất kinh doanh; Kiểm soát (Quản lý) chi phí; Ra quyết định		88%	
16. Sự hài lòng với hệ thống kế toán chi phí hiện tại			
Không	7%	Tương đối hài lòng	47%
Hài lòng	46%	Rất hài lòng	0%

PHỤ LỤC 3
DANH SÁCH CÁC ĐƠN VỊ TIẾN HÀNH KHẢO SÁT THỰC TẾ

STT	Tên đơn vị	Nhận được thư trả lời
1	Công ty CP giống cây trồng Miền Bắc	
2	Công ty CP giống cây trồng Miền Trung	X
3	Công ty CP giống cây trồng Miền Nam	X
4	Công ty liên doanh hạt giống Đông Tây – TP Hồ Chí Minh	
5	Công ty CP giống cây trồng Nghệ An	X
6	Công ty giống cây trồng NLN Đại Thịnh	
7	Công ty CP giống cây trồng Hà Nam	X
8	Công ty CP giống cây trồng Hải Dương	
9	Công ty CP giống cây trồng Hải Phòng	X
10	Công ty CP giống cây trồng Lạng Sơn	X
11	Công ty CP giống cây trồng Thái Thụy	
12	Công ty CP giống cây trồng Trung Ương	X
13	Công ty CP giống cây trồng Nam Định	
14	Công ty CP giống cây trồng Đồng Nai	X
15	Công ty giống Nông nghiệp Điện Biên	
16	Công ty CP giống cây trồng Quảng Bình	X
17	Công ty CP giống cây trồng Bắc Giang	X
18	Công ty giống cây trồng Đại Dương	
19	Công ty TNHH 1 thành viên giống nông lâm nghiệp Lai Châu	X
20	Công ty CP giống cây trồng con nuôi Ninh Bình	X
21	Công ty giống cây trồng Thục Hưng – Trung Quốc	
22	Công ty giống cây trồng Trọng Tín	
23	Trung tâm giống cây trồng Bình Phước	
24	Trung tâm giống cây trồng Bình Thuận	X

25	Trung tâm giống cây trồng Hưng Yên	
26	Trung tâm giống cây trồng Ninh Thuận	X
27	Công ty tư vấn đầu tư và phát triển ngô - Viện nghiên cứu ngô	
28	Công ty CP giống cây trồng vật nuôi Thừa Thiên Huế	X
29	Công ty CP Thương mại Sông Đà	
30	Công ty TNHH ITV Bảo vệ thực vật Sài Gòn	
31	Công ty CP giống nông lâm nghiệp Quảng Nam	X
32	Công ty CP giống cây trồng Nông Tín	
33	Công ty CP giống cây trồng Nha Hồ	
34	Công ty TNHH SX TM Xanh	
35	Công ty CP giống cây trồng Thái Bình	X
36	Công ty Bioseed Việt Nam	
37	Công ty CP giống cây trồng Hà Tĩnh	X
38	Công ty TNHH vật tư KTNN Lai Châu	
39	Công ty TNHH giống cây trồng Miền Trung - Quảng Ngãi	
40	Trung tâm giống cây trồng Phó Bảng, Đồng Văn, Hà Giang	X