

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

Phạm Thị Thuý

MỤC LỤC

	Trang
Lời cam đoan	i
Mục lục	ii
Danh mục các chữ viết tắt	iii
Danh mục các bảng, sơ đồ, biểu đồ	iv
MỞ ĐẦU	1
Chương 1 CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG QUẢN TRỊ DOANH NGHIỆP	7
1.1 Bản chất của kế toán quản trị chi phí	7
1.2 Vai trò của kế toán quản trị chi phí trong quản trị doanh nghiệp	13
1.3 Mô hình lý thuyết cơ bản của kế toán quản trị chi phí	16
1.4 Kinh nghiệm vận dụng mô hình kế toán quản trị chi phí ở một số nước trên thế giới	52
Chương 2 THỰC TRẠNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT DƯỢC PHẨM VIỆT NAM	63
2.1 Những đặc trưng cơ bản của ngành dược phẩm Việt Nam	63
2.2 Thực tế hệ thống kế toán chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam	75
2.3 Đánh giá thực trạng kế toán chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam	105
Chương 3 PHƯƠNG HƯỚNG VÀ GIẢI PHÁP XÂY DỰNG MÔ HÌNH KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT DƯỢC PHẨM VIỆT NAM	112
3.1 Sự cần thiết phải xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam	112
3.2 Yêu cầu của việc xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam	117
3.3 Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam	119
3.4 Điều kiện cơ bản để thực hiện mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam	154
KẾT LUẬN	162
DANH MỤC CÔNG TRÌNH CỦA TÁC GIẢ	163
TÀI LIỆU THAM KHẢO	164
PHỤ LỤC	170

DANH MỤC CHỮ VIẾT TẮT

Chữ viết tắt	Đầy đủ tiếng Việt	Đầy đủ tiếng Anh
ABC	Kế toán chi phí theo hoạt động	Activity – Based - Costing
ASEAN	Hiệp hội các quốc gia Đông Nam Á	Association of Southeast Asian Nations
AFTA	Khu vực mậu dịch tự do ASEAN	ASEAN Free Trade Area
CP	Chi phí	
CPNVLTT	Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	
CPNCTT	Chi phí nhân công trực tiếp	
CPSXC	Chi phí sản xuất chung	
CVP	Chi phí – Khối lượng – Lợi nhuận	Cost – Volume – Profit
DN	Doanh nghiệp	
GMP	Thực hành sản xuất tốt	Good Manufacturing Practice
IAS	Chuẩn mực kế toán quốc tế	International Accounting Standard
KTTC	Kế toán tài chính	
KTQT	Kế toán quản trị	
NVL	Nguyên vật liệu	
PX	Phân xưởng	
SP	Sản phẩm	
SX	Sản xuất	
SXKD	Sản xuất kinh doanh	
TK	Tài khoản	
TSCĐ	Tài sản cố định	
tr	Trang	
VAS	Chuẩn mực kế toán Việt Nam	Vietnamese Accounting Standard
WHO	Tổ chức y tế thế giới	World Health Organization
WTO	Tổ chức thương mại thế giới	World Trade Organization

DANH MỤC BẢNG, SƠ ĐỒ, BIỂU ĐỒ

Bảng		Trang
Bảng 1.1	Phân loại chi phí theo phương pháp chi phí toàn bộ và phương pháp chi phí trực tiếp	31
Bảng 1.2	Phân tích điểm hoà vốn	41
Bảng 1.3	Mẫu báo cáo bộ phận	47
Bảng 3.1	Phân loại chi phí trong doanh nghiệp sản xuất dược phẩm theo mối quan hệ với mức độ hoạt động	120
Bảng 3.2	Phiếu tính giá thành lô sản xuất	134
Bảng 3.3	Phiếu dự toán chi phí lô sản xuất	135
Bảng 3.4	Báo cáo giá thành sản xuất	137
Bảng 3.5	Báo cáo kết quả kinh doanh theo sản phẩm	146
Bảng 3.6	Báo cáo kết quả kinh doanh theo bộ phận sản xuất	147
Bảng 3.7	Báo cáo kết quả kinh doanh theo chi nhánh tiêu thụ	151

Sơ đồ

Sơ đồ 1.1	Các chức năng cơ bản của quản trị doanh nghiệp	13
Sơ đồ 1.2	Phân loại chi phí	17
Sơ đồ 1.3	Phương pháp chi phí thông thường	28
Sơ đồ 1.4	Phương pháp xác định chi phí theo công việc	33
Sơ đồ 1.5	Phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất	35
Sơ đồ 1.6	Phương pháp xác định chi phí theo chu kỳ sống của sản phẩm	38
Sơ đồ 1.7	Bộ máy kế toán quản trị chi phí trong quản trị doanh nghiệp	51
Sơ đồ 2.1	Mô hình tổ chức sản xuất tại doanh nghiệp sản xuất dược phẩm	69
Sơ đồ 2.2	Quy trình công nghệ sản xuất thuốc viên	71
Sơ đồ 2.3	Quy trình công nghệ sản xuất thuốc tiêm	71
Sơ đồ 2.4	Tổ chức bộ máy quản lý trong doanh nghiệp sản xuất dược phẩm	73
Sơ đồ 2.5	Tổ chức bộ máy kế toán trong doanh nghiệp sản xuất dược phẩm	74
Sơ đồ 2.6	Kế toán chi phí sản xuất kinh doanh theo hệ thống kế toán năm 1970	79
Sơ đồ 2.7	Kế toán chi phí sản xuất kinh doanh theo hệ thống kế toán năm 1989	85

Sơ đồ 2.8	Kế toán chi phí sản xuất kinh doanh theo quyết định số 1141-TC/QĐ/CĐKT (phương pháp kê khai thường xuyên)	91
Sơ đồ 2.9	Kế toán chi phí sản xuất kinh doanh theo quyết định số 1141-TC/QĐ/CĐKT (phương pháp kiểm kê định kỳ)	92
Sơ đồ 3.1	Phân tích biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	137
Sơ đồ 3.2	Phân tích biến động chi phí nhân công trực tiếp	139
Sơ đồ 3.3	Phân tích biến động biến phí sản xuất chung	141
Sơ đồ 3.4	Phân tích biến động định phí sản xuất chung	142
Sơ đồ 3.5	Kế toán chi phí sản xuất theo phương pháp chi phí thông thường áp dụng trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm	154

Đồ thị

Đồ thị 1.1	Phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động	19
Đồ thị 1.2	Ước tính chi phí theo phương pháp biểu đồ phân tán	22
Đồ thị 3.1	Khối lượng sản xuất hợp lý/ 1 lô	128

Biểu đồ

Biểu đồ 2.1	Doanh thu sản xuất dược phẩm trong nước	64
Biểu đồ 2.2	Tiền thuốc bình quân đầu người	66
Biểu đồ 2.3	Tình hình sản xuất thuốc trong nước và thuốc nhập khẩu	67
Biểu đồ 2.4	Số liệu đăng ký thuốc	67
Biểu đồ 2.5	Số hoạt chất đã đăng ký	68
Biểu đồ 2.6	Cơ cấu chi phí sản xuất trong doanh nghiệp sản xuất dược phẩm qui mô vừa và nhỏ	99
Biểu đồ 2.7	Cơ cấu chi phí sản xuất trong doanh nghiệp sản xuất dược phẩm qui mô lớn	99
Biểu đồ 2.8	Nguồn phát sinh chi phí sản xuất chung trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm qui mô lớn	108

MỞ ĐẦU

I. TÍNH CẤP THIẾT CỦA ĐỀ TÀI

Ngành dược phẩm Việt Nam là một trong số các ngành có vị trí quan trọng trong nền kinh tế quốc dân và đời sống xã hội. Mặc dù có thị trường khá rộng nhưng dược phẩm là một trong số những ngành có mức độ cạnh tranh gay gắt, nhất là với các hãng dược phẩm nước ngoài. Ngành dược phẩm Việt Nam hiện nay đang ở mức độ phát triển tương đối thấp so với các nước trong khu vực và trên thế giới. Mặc dù Nhà nước ta có chủ trương bảo hộ hợp lý cho ngành dược phẩm Việt Nam, quá trình hội nhập AFTA và WTO đòi hỏi ngành dược phẩm phải có những đầu tư và phát triển mạnh mẽ để nâng cao năng lực cạnh tranh đối với các hãng dược phẩm nước ngoài. Khả năng cạnh tranh của các sản phẩm dược phụ thuộc vào rất nhiều yếu tố như giá cả, chất lượng, đặc tính của dược phẩm và các biện pháp marketing, các kênh phân phối trung gian. Chính vì vậy thông tin về chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm đóng vai trò vô cùng quan trọng trong việc giúp các nhà quản trị kiểm soát chi phí để vừa có thể đưa ra các sản phẩm với giá rẻ, vừa có ngân sách để đầu tư cho hoạt động nghiên cứu để phát triển sản phẩm mới, đa dạng hoá cơ cấu sản phẩm sản xuất, lựa chọn các biện pháp marketing, từ đó tạo ra nhiều lợi nhuận.

Đóng vai trò quan trọng trong việc cung cấp thông tin về chi phí trong các doanh nghiệp chính là hệ thống kế toán chi phí. Kế toán chi phí luôn luôn tồn tại trong mỗi tổ chức, tuy nhiên tác dụng cung cấp thông tin cho các đối tượng khác nhau sẽ khác nhau, tùy thuộc vào việc xây dựng và khai thác hệ thống kế toán chi phí đó. Các doanh nghiệp ở các nước phát triển trên thế giới đã xây dựng hệ thống kế toán quản trị chi phí hiện đại, cung cấp thông tin hữu ích cho cho các nhà quản trị nội bộ để trợ giúp họ trong việc lập kế hoạch, tổ chức thực hiện kế hoạch và kiểm tra, đánh giá việc thực hiện kế hoạch.

Tuy nhiên, hệ thống kế toán chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam hiện nay mới chỉ tập trung vào kế toán tài chính (để lập các báo cáo tài chính là chủ yếu). Hệ thống kế toán chi phí hướng vào việc cung cấp thông tin phục vụ cho việc lập kế hoạch, kiểm soát và đánh giá việc lập kế hoạch trong nội bộ doanh nghiệp còn rất hạn chế. Hệ thống kế toán chi phí hiện nay không thể cung cấp các thông tin phù hợp, kịp thời và tin cậy cho việc ra các quyết định kinh doanh

của các nhà quản trị doanh nghiệp. Với hệ thống kế toán chi phí này các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam sẽ khó có thể đứng vững trong môi trường cạnh tranh khu vực và thế giới khi chúng ta phải thực thi các cam kết gia nhập AFTA và WTO.

Điều đó cho thấy ngành sản xuất dược phẩm Việt Nam đang là một trong số các ngành cần khẩn trương xây dựng hệ thống kế toán quản trị chi phí để phục vụ cho việc quản lý các hoạt động kinh doanh của mình. Chính vì lý do đó, luận án chọn nghiên cứu đề tài ***xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam***.

2. TỔNG QUAN

Các vấn đề về kế toán quản trị, trong đó có kế toán quản trị chi phí được các tác giả Việt Nam bắt đầu nghiên cứu từ đầu những năm 1990. Tác giả Nguyễn Việt (năm 1995) trong luận án “Vấn đề hoàn thiện kế toán Việt Nam” 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. Từ 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”. 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 áp dụng cho các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm, trong khi ngành dược phẩm là ngành đang rất cần những thông tin kế toán quản trị chi phí và việc vận dụng từ những lý thuyết kế toán quản trị chi phí cơ bản vào thực tiễn hoạt động kinh doanh của từng 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 xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí áp dụng đặc thù cho các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam trên cơ sở nghiên cứu về lịch sử hình thành và phát triển của hệ thống kế toán quản trị chi phí trên thế giới gắn liền với các bối cảnh kinh tế cụ thể, kinh nghiệm vận dụng các phương pháp kế toán quản trị chi phí 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 các lý luận chung về hệ thống kế toán quản trị chi phí phục vụ hiệu quả cho quản trị nội bộ, luận án sẽ phân tích, đánh giá thực trạng hệ thống kế toán chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam, từ đó xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam theo hướng hệ thống kế toán quản trị chi phí hiện đại, có thể cung cấp thông tin hữu ích cho các nhà quản trị trong việc ra các quyết định kinh doanh trong môi trường cạnh tranh khắc nghiệt.

3.2. Phạm vi nghiên cứu

Với đặc điểm hoạt động trong nền kinh tế thị trường, các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam hiện nay ngoài việc tiến hành các hoạt động sản xuất và tiêu thụ dược phẩm của doanh nghiệp mình còn tiến hành kinh doanh dược phẩm của các hãng sản xuất trong và ngoài nước khác. Tuy nhiên luận án không nghiên cứu các hoạt động kinh doanh dược phẩm đó mà chỉ tập trung nghiên cứu và xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí cho các hoạt động sản xuất và tiêu thụ dược phẩm của chính bản thân các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam.

Luận án sẽ nghiên cứu xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí linh hoạt phù hợp cho các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm qui mô lớn và các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm qui mô vừa và nhỏ.

4. ĐỐI TƯỢNG VÀ PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

4.1. Đối tượng nghiên cứu

Để đạt được mục tiêu nghiên cứu, luận án sẽ nghiên cứu các vấn đề về:

- Nguyên lý cơ bản về kế toán quản trị chi phí.
- Thực tế vận dụng kế toán quản trị chi phí ở một số nước trên thế giới và khả năng vận dụng kinh nghiệm của các nước này tại Việt Nam.
- Thực trạng kế toán chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam.

- Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí thích hợp và vận dụng có hiệu quả trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam.

4.2. Phương pháp nghiên cứu

Phương pháp được sử dụng xuyên suốt trong luận án là phương pháp duy vật biện chứng kết hợp với 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 cụ thể của chúng. Bên cạnh đó, luận án sử dụng các phương pháp tổng hợp, phân loại, hệ thống hoá để khái quát những vấn đề lý luận về kế toán quản trị chi phí. Luận án cũng sử dụng phương pháp điều tra thống kê để nghiên cứu thực trạng hệ thống kế toán chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam. Tác giả đã tiến hành nghiên cứu trực tiếp một số các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm, bao gồm Xí nghiệp dược phẩm Trung ương 1 (đại diện cho các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm nhà nước có qui mô lớn), công ty cổ phần dược Traphaco (đại diện cho các doanh nghiệp sản xuất đông dược qui mô lớn) và công ty cổ phần dược Nghệ An (đại diện cho các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm qui mô vừa và nhỏ). Bên cạnh đó, trong tháng 8 và tháng 9 năm 2005, tác giả đã tiến hành gửi phiếu điều tra tới 59 doanh nghiệp sản xuất dược thuộc Hiệp hội sản xuất kinh doanh dược phẩm Việt Nam và nhận được 21 phiếu trả lời, đạt 36%. Mẫu phiếu điều tra và tóm lược kết quả điều tra được trình ở phụ lục 01. Luận án cũng đã sử dụng kết quả của các cuộc điều tra tại một số nước trên thế giới để phân tích thực tế áp dụng các mô hình kế toán quản trị chi phí trên thế giới, để từ đó đưa ra các giải pháp xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam.

5. NHỮNG ĐÓNG GÓP CỦA LUẬN ÁN

- Về mặt lý luận, luận án hệ thống hoá và phát triển các lý thuyết về kế toán quản trị chi phí.
- Về mặt nghiên cứu thực tiễn, luận án khái quát các mô hình kế toán quản trị chi phí được vận dụng ở một số nước trên thế giới và phân tích thực trạng hệ thống kế toán chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam hiện nay.
- Về tính ứng dụng của mô hình lý thuyết vào thực tiễn, luận án xây dựng một mô hình kế toán quản trị chi phí phù hợp với đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam.

6. BỐ CỤC CỦA LUẬN ÁN

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

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

Chương 2: Thực trạng kế toán chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam

Chương 3: Phương hướng và giải pháp xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam

CHƯƠNG 1

CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ

TRONG QUẢN TRỊ DOANH NGHIỆP

1.1. BẢN CHẤT CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ

1.1.1. Khái niệm kế toán quản trị chi phí

Kế toán quản trị chi phí là một bộ phận của hệ thống kế toán, chính vì vậy, bản chất của kế toán quản trị chi phí trước hết thể hiện ở bản chất của kế toán. Trải qua quá trình hình thành và phát triển lâu đời, có rất nhiều định nghĩa về kế toán dưới các góc độ khác nhau, tuy nhiên trong phần này tác giả chỉ phân tích hai định nghĩa cơ bản dưới góc độ bản chất và nội dung của kế toán.

Thứ nhất, kế toán được định nghĩa là một bộ phận của hoạt động quản lý, với chức năng xử lý và cung cấp thông tin thực hiện về khách thể quản lý cho chủ thể quản lý [3, tr11]. Định nghĩa này hướng về bản chất của kế toán. Quá trình sản xuất ra của cải vật chất là yêu cầu tất yếu khách quan cho sự tồn tại và phát triển của xã hội loài người. Để quá trình sản xuất được thực hiện một cách có hiệu quả, nhất thiết phải có hoạt động quản lý, tức là hoạt động định hướng cho quá trình sản xuất và tổ chức thực hiện theo những hướng đã định. Trong hoạt động quản lý này, kế toán đóng vai trò là cầu nối thông tin giữa khách thể quản lý (quá trình sản xuất) và chủ thể quản lý (các cơ quan quản lý).

Thứ hai, kế toán được định nghĩa là một quá trình định dạng, đo lường, ghi chép và cung cấp các thông tin về hoạt động kinh tế của một tổ chức [10, tr5], [48, tr5]. Định nghĩa này hướng về nội dung của kế toán. Dưới góc độ này, kế toán cần áp dụng hệ thống các phương pháp đặc thù (chứng từ, đối ứng tài khoản, tính giá và tổng hợp – cân đối) để cung cấp các thông tin phù hợp, tin cậy, nhất quán và so sánh được nhằm giúp cho những người sử dụng thông tin đưa ra được các quyết định đúng đắn đối với tổ chức.

Như vậy, xét một cách tổng quát, kế toán quản trị chi phí có bản chất là một bộ phận của hoạt động quản lý và nội dung của kế toán quản trị chi phí là quá trình định dạng, đo lường, ghi chép và cung cấp các thông tin của chi phí hoạt động kinh tế của một tổ chức.

Để cụ thể hoá nội dung và chức năng của kế toán quản trị chi phí chúng ta sẽ phân tích đối tượng sử dụng thông tin kế toán.

Có hai loại đối tượng sử dụng thông tin kế toán là bên ngoài tổ chức và nội bộ tổ chức. Đối tượng sử dụng thông tin kế toán bên ngoài tổ chức là các cổ đông, ngân hàng, nhà cung cấp, khách hàng, cơ quan thuế, ... Đối tượng sử dụng thông tin kế toán trong nội bộ tổ chức là các nhà quản lý các cấp (ban giám đốc và lãnh đạo các bộ phận) trong tổ chức. Mặc dù cần đến thông tin về cùng một tổ chức, nhưng hai loại đối tượng này cần những thông tin với các tính chất khác nhau. Bên ngoài tổ chức cần thông tin tổng quát về tình hình tài chính và kết quả hoạt động kinh tế của tổ chức. Các nhà quản lý trong nội bộ trong tổ chức cần thông tin chi tiết theo từng mặt hoạt động nhằm đánh giá hiệu quả hoạt động và thiết lập kế hoạch trong tương lai cho tổ chức.

Để cung cấp thông tin cho cả hai loại đối tượng này hệ thống kế toán trong tổ chức được chia thành hai bộ phận: hệ thống kế toán tài chính và hệ thống kế toán quản trị. Kế toán tài chính chủ yếu cung cấp thông tin cho các chủ thể quản lý bên ngoài tổ chức, còn kế toán quản trị hướng tới mục tiêu cung cấp thông tin cho các chủ thể quản lý trong nội bộ tổ chức.

Kế toán quản trị thường được định nghĩa là quá trình định dạng, đo lường, tích lũy, phân tích, thiết lập, diễn giải và cung cấp thông tin tài chính và phi tài chính cho các nhà quản lý trong việc lập kế hoạch, đánh giá, kiểm soát tổ chức và bảo đảm cho việc sử dụng hợp lý các nguồn lực của tổ chức [12, tr7], [35, tr5], [40]. Khái niệm này tập trung vào việc xác định nội dung, mục đích của kế toán quản trị, phân định ranh giới giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính. Mục đích chủ yếu của kế toán quản trị là cung cấp thông tin cho các nhà quản trị trong nội bộ tổ chức để đánh giá, kiểm soát quá trình hoạt động trong khi mục đích chủ yếu của kế toán tài chính là cung cấp cơ sở thông tin cho các nhà đầu tư, các ngân hàng, các đối tác ký kết các hợp đồng kinh tế đối với tổ chức. Với mục đích khác nhau nên nội dung của kế toán quản trị và kế toán tài chính cũng khác nhau. Kế toán quản trị cung cấp thông tin hướng về tương lai của tổ chức, trong khi kế toán tài chính cung cấp thông tin về quá khứ của tổ chức. Kế toán quản trị không chỉ cung cấp thông tin tài chính mà còn cung cấp thông tin phi tài chính về các quá trình hoạt động trong nội bộ tổ chức cũng như môi trường bên ngoài tổ chức. Hơn nữa, kế toán quản trị không phải

tuân thủ theo các nguyên tắc, chuẩn mực kế toán ban hành mà được thực hiện một cách linh hoạt nhằm đáp ứng tốt nhất cho nhu cầu quản trị trong nội bộ tổ chức.

Bên cạnh khái niệm kế toán tài chính và kế toán quản trị còn có khái niệm kế toán chi phí. Theo Viện kế toán viên quản trị của Mỹ (IMA), kế toán chi phí được định nghĩa là “ kỹ thuật hay phương pháp để xác định chi phí cho một dự án, một quá trình hoặc một sản phẩm... Chi phí này được xác định bằng việc đo lường trực tiếp, kết chuyên tùy ý, hoặc phân bổ một cách có hệ thống và hợp lý.”[41, tr25]. Theo định nghĩa này, kế toán chi phí không phải là một bộ phận độc lập, một phân hệ thứ ba của hệ thống kế toán, mà kế toán chi phí vừa là một bộ phận của kế toán tài chính và vừa là một bộ phận của kế toán quản trị.

Dưới góc độ kế toán tài chính, bộ phận kế toán chi phí có chức năng tính toán, đo lường chi phí phát sinh trong tổ chức theo đúng các nguyên tắc kế toán để cung cấp thông tin về giá vốn hàng bán, các chi phí hoạt động trên báo cáo kết quả kinh doanh và giá trị hàng tồn kho trên bảng cân đối kế toán. Dưới góc độ kế toán quản trị, bộ phận kế toán chi phí có chức năng đo lường, phân tích về tình hình chi phí và khả năng sinh lời của các sản phẩm, dịch vụ, các hoạt động và các bộ phận của tổ chức nhằm nâng cao hiệu quả và hiệu năng của quá trình hoạt động kinh doanh.

Bên cạnh quan điểm coi kế toán chi phí vừa là một bộ phận của kế toán tài chính và vừa là một bộ phận của kế toán quản trị còn có quan điểm đồng nhất kế toán chi phí với kế toán quản trị [21, tr15]. Quan điểm này xuất phát từ thực tế khách quan là thông tin chi phí cho các mục đích quản trị nội bộ ngày càng quan trọng đối với sự sống còn của tổ chức. Các nhà quản trị của tổ chức không phải đơn thuần chỉ cần quyết định được chi phí giá vốn của hàng bán hoặc dịch vụ cung cấp mà quan trọng hơn, họ cần phải có khả năng kiểm soát chi phí của các hoạt động và các quá trình trong ngắn hạn cũng như dài hạn. Theo tác giả, quan điểm đồng nhất kế toán chi phí với kế toán quản trị sẽ dẫn đến sự “thiên vị” khi xây dựng hệ thống kế toán chi phí trong các tổ chức. Hệ thống kế toán chi phí theo quan điểm này sẽ quá tập trung vào việc cung cấp thông tin cho quản trị nội bộ và sẽ sao nhãng việc cung cấp thông tin trung thực và khách quan cho việc lập các báo cáo tài chính.

Theo tác giả, quan điểm kế toán chi phí vừa có trong hệ thống kế toán tài chính và vừa có trong hệ thống kế toán quản trị là hoàn toàn hợp lý, trong đó bộ phận kế toán chi phí trong hệ thống kế toán quản trị được gọi là kế toán quản trị chi phí. Quan điểm này thể hiện đúng bản chất, chức năng của kế toán chi phí và sẽ giúp ích trong việc xây dựng hệ thống kế toán chi phí hiệu quả trong các tổ chức, với việc kết hợp hài hoà các mục tiêu của hệ thống kế toán tài chính và hệ thống kế toán quản trị.

Với các phân tích trên, tác giả cho rằng kế toán quản trị chi phí là một bộ phận của hệ thống kế toán quản trị nhằm cung cấp thông tin về chi phí để mỗi tổ chức thực hiện chức năng quản trị yếu tố nguồn lực tiêu dùng cho các hoạt động, nhằm xây dựng kế hoạch, kiểm soát, đánh giá hoạt động và ra các quyết định hợp lý. Quan điểm này sẽ là cơ sở cho tất cả các phân tích khác được trình bày trong nội dung luận án.

1.1.2. Sơ lược về sự ra đời và quá trình phát triển của kế toán quản trị chi phí

Cùng với sự ra đời và phát triển của kế toán nói chung, kế toán quản trị chi phí cũng có một quá trình hình thành và phát triển lâu dài, từ những hình thức sơ khai trong quá khứ tới các phương pháp kỹ thuật hiện đại và phức tạp ngày nay.

Kế toán ra đời và phát triển cùng với sự ra đời và phát triển của xã hội loài người. Có những bằng chứng cho thấy ngay từ thời Cổ đại (trước thế kỷ VI) đã xuất hiện những hình thức sơ khai của kế toán. Tuy nhiên, vai trò của kế toán thời kỳ này chỉ đơn thuần là ghi nhận về kết quả lao động hoặc theo dõi về tài sản của các bậc vua chúa [18, tr5].

Thời Trung cổ (thế kỷ VI – thế kỷ XV) những hình thức ban đầu của kế toán quản trị chi phí đã xuất hiện trong các phường hội. Các nhà sản xuất (các phường hội) đã ghi chép các sổ sách về các chi phí vật liệu và nhân công và coi đó như là các bằng chứng về chất lượng của sản phẩm [18, tr5], [26, tr1], [46, tr2].

Thời kỳ Phục hưng (thế kỷ XV – thế kỷ XVI), cùng với sự phát triển của hệ thống kế toán nói chung (đánh dấu bằng sự xuất bản cuốn sách của Fra Lucas Pacioli ở Ý năm 1494, trong đó có viết về phương pháp “ghi sổ kép”- phương pháp kế toán cơ bản vẫn được sử dụng trong kế toán hiện đại ngày nay), những nguyên lý cơ bản của kế toán quản trị chi phí hiện đại đã bắt đầu xuất hiện, như các ý niệm về

định mức nguyên vật liệu, năng suất của công nhân, các phiếu theo dõi chi phí của từng công việc, và các dự toán. Kế toán quản trị chi phí thời kỳ này hướng vào việc trợ giúp cho các quyết định đầu tư tài sản cố định, quản lý chi phí và định giá sản phẩm [18, tr5].

Cuộc cách mạng công nghiệp (cuối thế kỷ XVIII) làm thay đổi diện mạo kinh tế thế giới. Hình thức của các tổ chức kinh tế có sự đổi mới căn bản: chủ sở hữu tách biệt với nhà quản lý. Đặc điểm của quá trình sản xuất cũng phát triển từ sản xuất theo kiểu thủ công, hộ gia đình sang sản xuất tại các nhà máy điện khí hoá và cơ khí hoá, với các sản phẩm được tiêu chuẩn hoá. Môi trường sản xuất kinh doanh mới đã tạo ra cơ sở cho việc phân loại chi phí sản xuất một cách hợp lý. Kế toán quản trị chi phí có những bước phát triển mới và bắt đầu được chuẩn hoá với sự ra đời của cuốn sách *Cost of Manufacturers* (Chi phí của các đơn vị sản xuất) của Henry Metcalf năm 1885 [18, tr5].

Sự phát triển đặc biệt của kế toán quản trị chi phí hiện đại diễn ra vào đầu thế kỷ XIX, đặc biệt là vào cuối thế kỷ XIX. Thời kỳ này kế toán quản trị chi phí được sử dụng rộng rãi trong các cơ sở sản xuất. Chủ các xưởng dệt ở Mỹ lưu giữ những bản ghi chi phí chi tiết, xác định chi phí cho từng công đoạn kéo sợi, dệt vải, nhuộm vải. Các nhà quản lý các hãng xe lửa đã áp dụng những hệ thống kế toán chi phí khá lớn và phức tạp có thể tính toán chi phí cho các mức hàng chuyên chở khác nhau. Các xưởng thép cũng có các bản ghi chi tiết về chi phí nguyên vật liệu và nhân công, những thông tin này trợ giúp việc nâng cao hiệu quả và định giá sản phẩm cho các nhà quản lý. Hầu hết các cách thức của kế toán chi phí và kế toán nội bộ thực hiện trong thế kỷ XX đều được phát triển trong giai đoạn 1880 – 1925 [21, tr14].

Sau những năm cuối của thập niên 1920, kế toán quản trị chi phí hầu như không có những bước phát triển mới. Các nhà nghiên cứu cũng chưa tìm ra những lý do chính xác cho sự chững lại của kế toán quản trị chi phí trong giai đoạn này, nhưng thông tin về chi phí trên các báo cáo của kế toán tài chính được yêu cầu cao hơn có thể là một trong những nguyên nhân để hệ thống kế toán chi phí hầu như chỉ tập trung vào việc đáp ứng các yêu cầu đó và sao nhãng việc cung cấp các thông tin chi phí một cách chi tiết hơn và chuẩn xác hơn về từng sản phẩm riêng lẻ. Đặc biệt là sau chiến tranh thế giới thứ hai, trong khi các nền kinh tế khác đều kiệt quệ thì

nền kinh tế Mỹ phát triển nhanh chóng, chiếm một nửa tổng giá trị sản phẩm của cả thế giới. Với bối cảnh như vậy, các công ty Mỹ không thấy có sức ép về nhu cầu thông tin đối với lợi nhuận của từng loại sản phẩm đơn lẻ. Những năm 1950 – 1960 cũng có một số nỗ lực nhằm nâng cao tính hữu ích về mặt quản lý của hệ thống kế toán chi phí truyền thống, tuy nhiên những nỗ lực này chủ yếu tập trung vào việc làm cho các thông tin kế toán tài chính có ích hơn đối với nội bộ [21, tr5], [39, tr5].

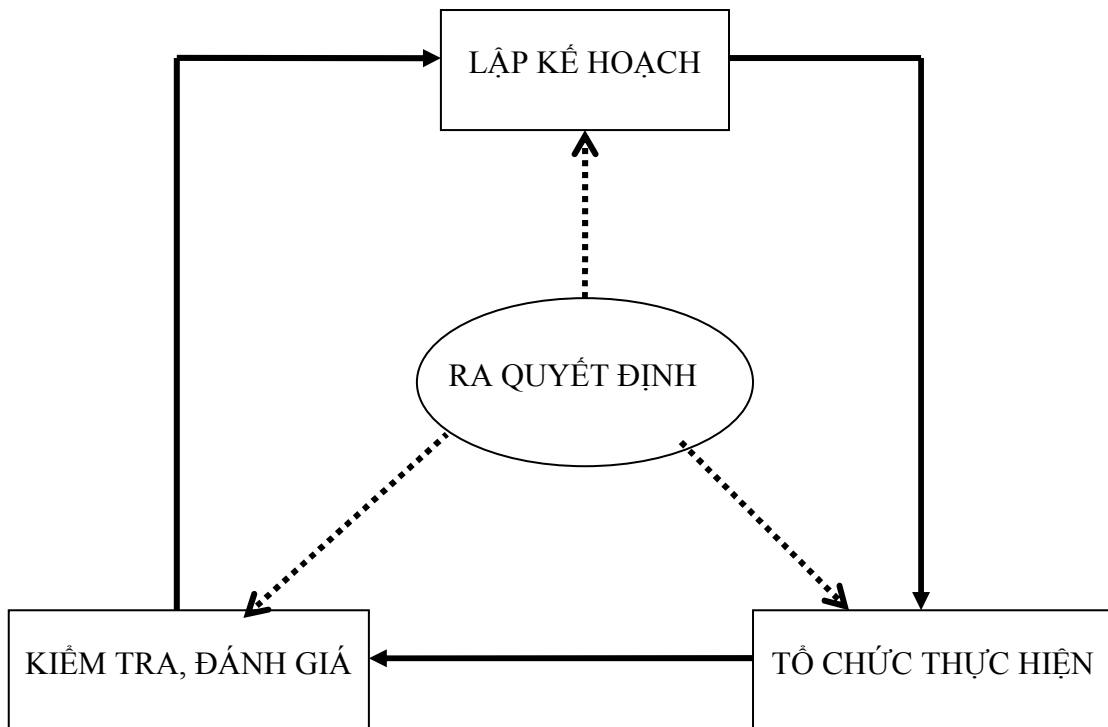
Đến tận thập niên 1960, 1970 nền kinh tế thế giới không chỉ còn sự thống trị của một mình kinh tế Mỹ, mà với sự phát triển của các nền kinh tế Âu - Á, đặc biệt là nền kinh tế Nhật Bản, cạnh tranh giữa các nền kinh tế này ngày càng gay gắt, dẫn đến nhu cầu cần có một hệ thống kế toán quản trị chi phí hiệu quả hơn, hiện đại hơn. Chính vì vậy, trong những năm cuối của thế kỷ XX có rất nhiều đổi mới trong hệ thống kế toán quản trị chi phí được thực hiện ở các nước Mỹ, Âu, Á. Hệ thống kế toán quản trị chi phí được thiết kế lại để đáp ứng các nhu cầu thông tin thay đổi do sự thay đổi của cách thức sản xuất và phân phối các sản phẩm (như sản xuất kịp thời, quản lý chất lượng toàn bộ...). Hệ thống kế toán quản trị chi phí không chỉ cần thiết trong các đơn vị sản xuất mà còn cần thiết trong cả các đơn vị kinh doanh dịch vụ. Các phương pháp kế toán quản trị chi phí mới được ra đời và áp dụng ở nhiều nước trên thế giới, như các phương pháp target costing (chi phí mục tiêu), Kaizen costing (chi phí hoàn thiện liên tục)...

Ở Việt Nam, trước những năm 1990, với nền kinh tế kế hoạch hoá tập trung, các đơn vị không phải chịu sức ép cạnh tranh nên không thấy nhu cầu cần phải có hệ thống kế toán quản trị chi phí. Khái niệm kế toán quản trị chi phí không tồn tại trong ý niệm của các nhà quản lý cũng như trên thực tế, mặc dù các chế độ kế toán thời đó cũng có những dáng dấp của hệ thống kế toán quản trị chi phí. Cùng với sự đổi mới nền kinh tế sang cơ chế thị trường, khái niệm về kế toán quản trị và kế toán quản trị chi phí xuất hiện tại Việt Nam từ đầu những năm 1990. Phương hướng ứng dụng kế toán quản trị vào thực tiễn các doanh nghiệp Việt Nam được bàn luận ngày càng nhiều, tuy nhiên thực tế áp dụng kế toán quản trị tại các doanh nghiệp Việt Nam còn rất hạn chế. (Những nội dung này sẽ được phân tích trong chương 2).

1.2. VAI TRÒ CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG QUẢN TRỊ DOANH NGHIỆP

1.2.1. Các chức năng quản trị doanh nghiệp

Như phần trên đã trình bày, kế toán quản trị chi phí là một bộ phận của hệ thống kế toán nhằm cung cấp cho các nhà quản lý thông tin về chi phí để giúp họ thực hiện các chức năng quản trị doanh nghiệp. Các chức năng cơ bản của quản trị doanh nghiệp là lập kế hoạch, tổ chức thực hiện kế hoạch, kiểm tra - đánh giá việc thực hiện kế hoạch và ra quyết định. Hoạt động quản lý là một quá trình khép kín từ khâu lập kế hoạch, tổ chức thực hiện kế hoạch, đến kiểm tra và đánh giá việc thực hiện kế hoạch. Ra quyết định không phải là một chức năng độc lập của quản lý mà nó là một phần không thể tách rời của các chức năng lập kế hoạch, tổ chức thực hiện kế hoạch và kiểm tra - đánh giá việc thực hiện kế hoạch, trong mỗi chức năng đó đều đòi hỏi nhà quản lý phải đưa ra các quyết định (sơ đồ 1.1) [5, tr8], [27, tr5].



Sơ đồ 1.1. Các chức năng cơ bản của quản trị doanh nghiệp

Chức năng *ra quyết định* yêu cầu các nhà quản lý cần lựa chọn một giải pháp hợp lý nhất trong số các giải pháp đề xuất. Với chức năng *lập kế hoạch* các nhà

quản lý cần xây dựng các mục tiêu chiến lược cho doanh nghiệp và vạch ra các bước cụ thể để thực hiện các mục tiêu đó. Với chức năng *tổ chức thực hiện* các nhà quản lý cần quyết định cách sử dụng hợp lý nhất các nguồn lực của doanh nghiệp để đạt được các kế hoạch đã đề ra. Với chức năng *kiểm tra và đánh giá*, các nhà quản lý cần so sánh báo cáo thực hiện với các số liệu kế hoạch để bảo đảm cho các bộ phận trong doanh nghiệp thực hiện đúng các mục tiêu đã định.

Để thực hiện tốt các chức năng quản trị doanh nghiệp, nhà quản trị cần phải đưa ra được các quyết định đúng đắn và vai trò của kế toán quản trị chi phí chính là nguồn cung cấp thông tin quan trọng cho các nhà quản lý trong quá trình ra quyết định.

1.2.2. Vai trò của kế toán quản trị chi phí

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

Kế toán quản trị chi phí tiến hành cụ thể hoá các kế hoạch hoạt động của doanh nghiệp thành các dự toán sản xuất kinh doanh. Kế toán quản trị chi phí cung cấp thông tin về chi phí ước tính cho các sản phẩm, dịch vụ hoặc các đối tượng khác theo yêu cầu của nhà quản lý nhằm giúp họ ra các quyết định quan trọng về đặc điểm của sản phẩm, cơ cấu sản phẩm sản xuất và phân bổ hợp lý các nguồn lực có hạn cho các hoạt động của doanh nghiệp.

Bên cạnh cung cấp thông tin về dự toán chi phí cho việc lập kế hoạch và ra quyết định của các nhà quản lý, kế toán quản trị chi phí cũng cung cấp các thông tin để nhà quản lý kiểm soát quá trình thực hiện kế hoạch thông qua các báo cáo đánh giá, đặc biệt là giúp ích cho các nhà quản lý trong việc kiểm soát chi phí và nâng cao hiệu quả và hiệu năng của quá trình hoạt động. Việc cung cấp thông tin về chi

phí của các hoạt động một cách chi tiết và thường xuyên sẽ giúp ích cho các nhà quản lý rất nhiều trong kiểm soát và hoàn thiện quá trình sản xuất sản phẩm hoặc thực hiện các dịch vụ vì những thông tin này giúp các nhà quản lý phát hiện các hoạt động tốn kém quá nhiều chi phí để thiết kế lại quá trình sản xuất, loại bỏ hoạt động tốn kém chi phí đó hoặc có những cải tiến làm cho hoạt động đó có hiệu quả hơn, tốn kém chi phí ít hơn.

Ngoài ra, các báo cáo hoạt động định kỳ so sánh kết quả thực tế với mục tiêu dự kiến về chi phí, doanh thu và lợi nhuận của doanh nghiệp sẽ được sử dụng để làm cơ sở cho việc đánh giá hoạt động quản lý và do đó cung cấp động lực để các nhà quản lý cố gắng thực hiện tốt công việc của mình.

Kế toán quản trị chi phí còn cung cấp các thông tin thích hợp cho các nhà quản lý nhằm xây dựng các chiến lược cạnh tranh bằng cách thiết lập các báo cáo định kỳ và báo cáo đặc biệt. Các báo cáo định kỳ phản ánh về khả năng sinh lời của các bộ phận khác nhau trong doanh nghiệp, như các sản phẩm, dịch vụ, các thị trường tiêu thụ nhằm bảo đảm doanh nghiệp chỉ tiến hành thực hiện các hoạt động mang lại lợi nhuận. Kế toán quản trị chi phí cũng cung cấp các thông tin để phân bổ các nguồn lực của doanh nghiệp cũng như quyết định cơ cấu sản phẩm sản xuất và tiêu thụ, hay quyết định ngừng sản xuất hợp lý. Các báo cáo đặc biệt giúp cho các nhà quản lý đưa ra các quyết định chiến lược, như phát triển các sản phẩm và dịch vụ mới, đầu tư các thiết bị, nhà xưởng mới, đàm phán các hợp đồng dài hạn với các nhà cung cấp và các khách hàng. Trong một số tình huống đặc biệt, các thông tin về chi phí đóng vai trò vô cùng quan trọng trong việc xác định giá bán sản phẩm, nhất là trong các trường hợp sản xuất theo yêu cầu của khách hàng mà chưa có giá trên thị trường.

Để thực hiện vai trò cung cấp thông tin của mình, mô hình kế toán quản trị chi phí được tổ chức thành hai nội dung cơ bản: tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí và tổ chức các khâu công việc kế toán quản trị chi phí. Bộ máy kế toán quản trị chi phí cần được tổ chức hợp lý để thực hiện tốt các nội dung kế toán quản trị chi phí như lập dự toán chi phí, tổ chức thu thập thông tin thực hiện, kiểm soát quá trình thực hiện dự toán, phân tích thông tin chi phí để ra các quyết định kinh doanh. Mô hình cơ bản của kế toán quản trị chi phí sẽ được trình bày trong mục 1.3.

1.3. MÔ HÌNH LÝ THUYẾT CƠ BẢN CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ

Mô hình kế toán quản trị chi phí bao gồm những nội dung của kế toán quản trị chi phí và cách thức tổ chức thực hiện những nội dung đó. Nội dung cơ bản của kế toán quản trị chi phí bao gồm việc phân loại chi phí, lập dự toán chi phí, xác định giá phí của các sản phẩm sản xuất, phân tích chi phí để ra quyết định kinh doanh và đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận. Trong phần này luận án sẽ trình bày những nội dung cơ bản của kế toán quản trị chi phí theo các mô hình truyền thống và mô hình hiện đại cũng như các cách thức tổ chức thực hiện những nội dung này.

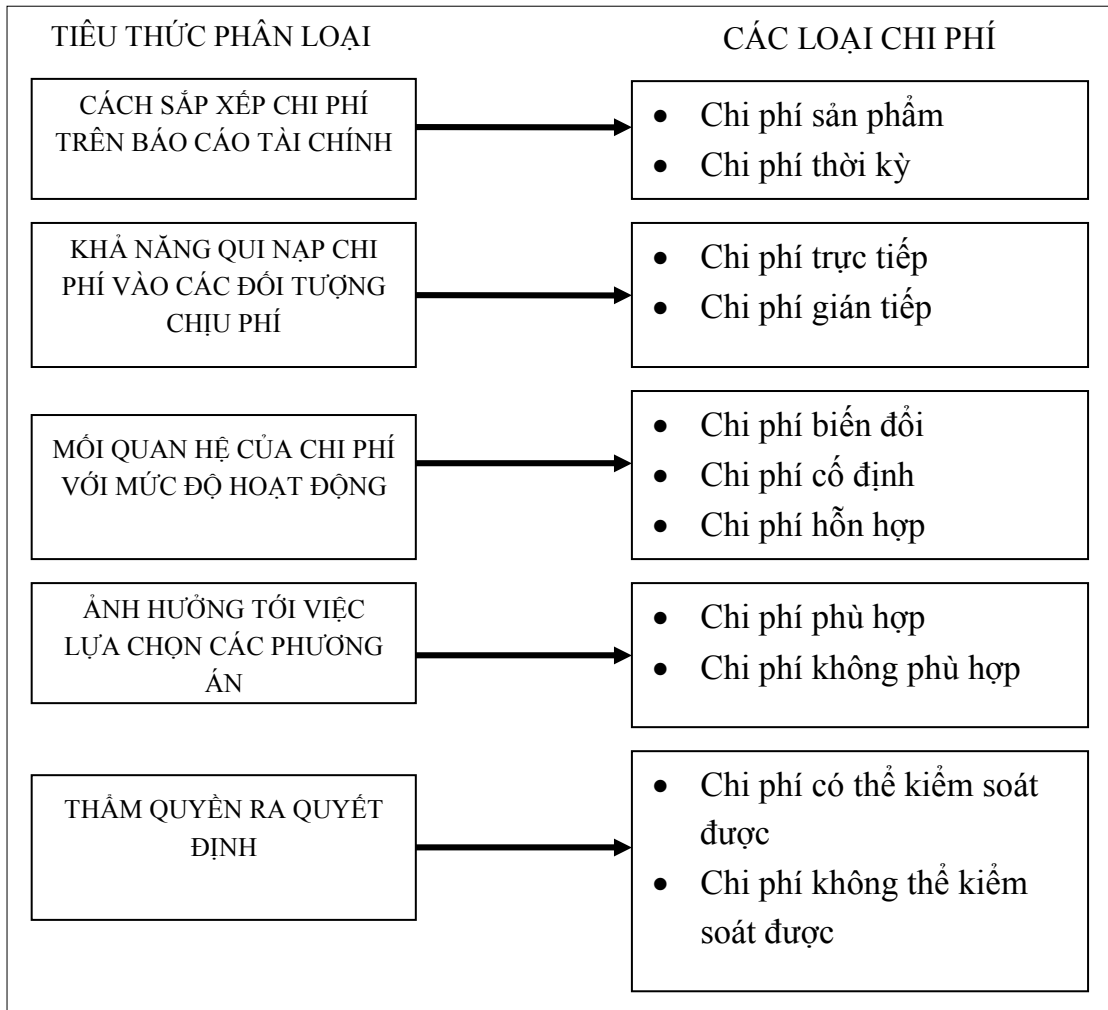
1.3.1. Khái niệm và phân loại chi phí

Kế toán định nghĩa chi phí là các hy sinh về lợi ích kinh tế [28, tr446], [32, tr26], hay nói một cách cụ thể hơn, chi phí phản ánh các nguồn lực mà tổ chức sử dụng để cung cấp các sản phẩm hoặc dịch vụ. Đứng trên góc độ bên ngoài doanh nghiệp (đối tượng sử dụng thông tin của kế toán tài chính), chi phí là các lợi ích kinh tế bị giảm sút trong kỳ kế toán dưới dạng các luồng ra hoặc tổn thất các tài sản hoặc gánh chịu các khoản nợ và làm giảm vốn chủ sở hữu mà không liên quan đến việc phân phối cho các chủ sở hữu [38, tr37]. Theo định nghĩa này, chi phí được xem xét dưới góc độ một khoản mục trên báo cáo tài chính, nó được ghi nhận tuân thủ theo các nguyên tắc kế toán và phải liên quan tới một kỳ kế toán nhất định. Trên góc độ quản trị doanh nghiệp (đối tượng sử dụng thông tin của kế toán quản trị chi phí), phạm vi của khái niệm chi phí rộng hơn rất nhiều so với quan điểm của kế toán tài chính và không thể có một định nghĩa đơn lẻ nào có thể giải thích đầy đủ cho khái niệm chi phí. Chi phí phát sinh để sử dụng cho các mục đích khác nhau và cách thức sử dụng chi phí sẽ quyết định cách thức kế toán quản trị chi phí.

Trong phần này luận án sẽ khái quát chi phí theo các tiêu thức phân loại cơ bản sau: (1) cách sắp xếp chi phí trên các báo cáo tài chính, (2) khả năng qui nạp chi phí vào các đối tượng chịu phí, (3) mối quan hệ của chi phí với mức độ hoạt động, (4) ảnh hưởng tới việc lựa chọn các phương án và (5) thẩm quyền ra quyết định. Các cách phân loại này được khái quát trên sơ đồ 1.2.

1.3.1.1. Phân loại chi phí theo cách sắp xếp trên các báo cáo tài chính

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



Sơ đồ 1.2. Phân loại chi phí

Chi phí sản phẩm là những khoản chi phí gắn liền với quá trình sản xuất sản phẩm. Chi phí sản phẩm bao gồm các chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là các chi phí về nguyên vật liệu cấu thành thực thể của sản phẩm và có thể xác định trực tiếp cho từng sản phẩm. Chi phí nhân công trực tiếp là các khoản thù lao cho công nhân trực tiếp sản xuất và các khoản thù lao này có thể xác định trực tiếp cho từng sản phẩm. Chi phí sản xuất chung là những chi phí sản xuất gián tiếp, chưa được tính vào chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp.

Các chi phí sản phẩm được tính vào giá thành sản xuất sản phẩm và sẽ được chuyển thành giá vốn hàng bán (chi phí thời kỳ) trên Báo cáo kết quả kinh doanh khi các sản phẩm được tiêu thụ. Nếu các sản phẩm vẫn đang làm dở hoặc sản phẩm hoàn

thành nhưng chưa được tiêu thụ thì các chi phí này sẽ được xem là tài sản của doanh nghiệp và được phản ánh dưới khoản mục hàng tồn kho của Bảng cân đối kế toán.

Chi phí thời kỳ là những khoản chi phí phát sinh ngoài quá trình sản xuất sản phẩm, bao gồm chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp. Chi phí thời kỳ trực tiếp làm giảm lợi nhuận trong kỳ mà nó phát sinh, nói cách khác là chi phí thời kỳ được chuyển thẳng vào các chỉ tiêu chi phí trên Báo cáo kết quả kinh doanh của kỳ phát sinh.

1.3.1.2. Phân loại chi phí theo khả năng quy nạp chi phí vào các đối tượng chịu phí

Theo cách phân loại này, chi phí sản xuất kinh doanh được chia thành chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp.

Chi phí trực tiếp là các chi phí chỉ liên quan trực tiếp tới việc sản xuất một loại sản phẩm, thực hiện một dịch vụ hoặc một hoạt động, một địa điểm nhất định và có thể hạch toán trực tiếp cho các đối tượng đó.

Chi phí gián tiếp là các chi phí có liên quan đến nhiều sản phẩm, dịch vụ hoặc nhiều hoạt động, địa điểm khác nhau mà không thể hạch toán trực tiếp cho từng đối tượng đó. Chi phí gián tiếp chỉ có thể xác định cho từng đối tượng thông qua phương pháp phân bổ gián tiếp.

Cách phân loại này có ý nghĩa về mặt kỹ thuật hạch toán. Khi phát sinh các khoản chi phí gián tiếp cần phải áp dụng phương pháp phân bổ, kế toán cần lựa chọn tiêu thức phân bổ hợp lý để cung cấp các thông tin đáng tin cậy về chi phí của từng loại sản phẩm, dịch vụ hay từng loại hoạt động trong doanh nghiệp. Ngoài ra, do các chi phí trực tiếp thường mang tính chất có thể tránh được còn các chi phí gián tiếp lại mang tính không thể tránh được khi xem xét sự tồn tại hay không tồn tại của các hoạt động mà chúng phục vụ nên cách phân loại này rất có ích cho các nhà quản lý khi cân nhắc tiếp tục duy trì hay loại bỏ các hoạt động, bộ phận kinh doanh.

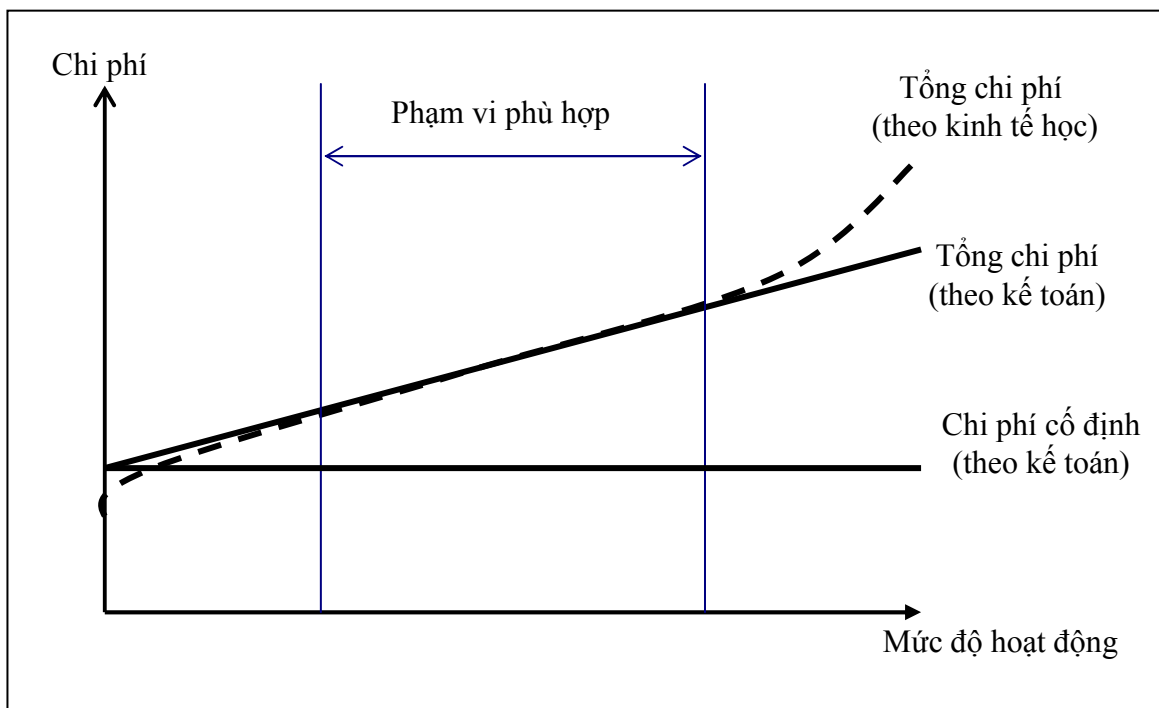
1.3.1.3. Phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động

Theo cách phân loại này chi phí được chia thành hai loại cơ bản là chi phí biến đổi và chi phí cố định.

Chi phí biến đổi là những chi phí thay đổi về tổng số, tỷ lệ theo mức độ hoạt động của doanh nghiệp nhưng không thay đổi khi tính trên một đơn vị của mức độ hoạt động. Ví dụ về chi phí biến đổi là chi phí nguyên vật liệu, chi phí nhân công

trực tiếp, hoa hồng bán hàng... Khái niệm về chi phí biến đổi rất quan trọng đối với mục tiêu lợi nhuận của doanh nghiệp, kiểm soát tốt chi phí biến đổi sẽ làm tăng lợi nhuận cho doanh nghiệp.

Chi phí cố định là những chi phí không thay đổi về tổng số trong một phạm vi phù hợp các mức độ hoạt động của doanh nghiệp nhưng lại biến động ngược chiều với mức độ hoạt động khi tính bình quân cho một đơn vị mức độ hoạt động. Ví dụ về chi phí cố định bao gồm chi phí khấu hao tài sản cố định theo phương pháp đường thẳng, lương của nhân viên quản lý doanh nghiệp... Phạm vi phù hợp để xem xét tính cố định hay biến đổi của chi phí ở đây là giới hạn năng lực sản xuất tối thiểu và tối đa trong ngắn hạn của doanh nghiệp. Trong phạm vi phù hợp này, mối quan hệ giữa chi phí và mức độ hoạt động là mối quan hệ tuyến tính và được biểu thị là một đường thẳng và phù hợp theo quan điểm của kinh tế học (đồ thị 1.1).



Đồ thị 1.1 Phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động

Chi phí hỗn hợp là những chi phí có cả yếu tố cố định và yếu tố biến đổi. Trong thực tế có rất nhiều chi phí phát sinh trong hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp không thuần túy là chi phí biến đổi hay thuần túy là chi phí cố định mà là chi phí hỗn hợp. Hiểu biết rõ về các thành phần biến đổi và cố định trong chi phí hỗn hợp sẽ giúp ích cho doanh nghiệp trong việc dự toán chi phí. Các phương pháp phân tích chi phí hỗn hợp sẽ được trình bày trong mục 1.3.2.1.

Chi phí biến đổi và chi phí cố định còn có dạng đặc biệt là những chi phí biến đổi hay cố định theo từng “bậc”. Chi phí biến đổi cấp bậc (biến phí cấp bậc) là những chi phí có các bậc thay đổi nhỏ còn chi phí cố định cấp bậc (định phí cấp bậc) là những chi phí có bậc biến đổi lớn.

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

1.3.1.4. Phân loại chi phí theo sự ảnh hưởng tới việc lựa chọn các phương án

Theo cách phân loại này, chi phí được chia ra thành chi phí phù hợp và chi phí không phù hợp.

Chi phí phù hợp (với việc ra quyết định) hay chi phí có liên quan tới việc ra quyết định là những chi phí thay đổi theo các phương án hoạt động khác nhau. Một trong những chi phí phù hợp quan trọng cần xem xét khi lựa chọn các phương án là chi phí cơ hội. **Chi phí cơ hội** là phần lợi nhuận tiềm năng bị từ bỏ khi lựa chọn phương án hoạt động này thay vì một phương án hoạt động khác. Chi phí cơ hội là khoản chi phí không được theo dõi trên sổ sách kế toán nhưng lại rất quan trọng đối với việc ra quyết định. Khi lựa chọn các phương án hoạt động, ngoài các chi phí được phản ánh trên hệ thống sổ kế toán, nhà quản lý còn cần phải xem xét chi phí cơ hội của các phương án đó do các nguồn lực của doanh nghiệp có thể được sử dụng theo những cách khác nhau để quyết định lựa chọn phương án có lợi nhuận cao nhất.

Chi phí không phù hợp (với việc ra quyết định) hay chi phí không liên quan tới việc ra quyết định là những chi phí không thay đổi theo các phương án hoạt động. Chi phí là một nhân tố vô cùng quan trọng đối với mỗi phương án hoạt động nên để có được quyết định lựa chọn phương án đúng đắn cần loại bỏ các chi phí không phù hợp đối với các quyết định đó. Chi phí chìm là một ví dụ điển hình về chi phí không phù hợp. **Chi phí chìm** là những chi phí đã phát sinh trong quá khứ và không bị ảnh hưởng bởi các phương án hoạt động trong hiện tại cũng như tương lai của doanh nghiệp. Chi phí chìm là khoản chi phí có trên sổ sách kế toán nhưng là những chi phí giống nhau ở mọi phương án nên nó là chi phí không phù hợp đối với việc ra quyết định và không phải cân nhắc đến khi lựa chọn các phương án.

1.3.1.5. Phân loại chi phí theo thẩm quyền ra quyết định

Theo cách phân loại này chi phí sản xuất kinh doanh được chia thành chi phí có thể kiểm soát được và chi phí không thể kiểm soát được.

Chi phí có thể kiểm soát được là những chi phí mà nhà quản trị có quyền quyết định hoặc có ảnh hưởng đáng kể tới mức độ phát sinh chi phí.

Chi phí không thể kiểm soát được là những chi phí mà nhà quản trị không có quyền quyết định hoặc không có ảnh hưởng đáng kể tới mức độ phát sinh chi phí.

Việc xem xét một khoản chi phí là kiểm soát được hay không kiểm soát được phải gắn với một cấp quản lý cụ thể trong doanh nghiệp. Cách phân loại chi phí này có ý nghĩa trong việc đánh giá hiệu quả hoạt động, hiệu quả quản lý chi phí của từng cấp bậc, bộ phận trong doanh nghiệp.

1.3.2. Dự toán chi phí kinh doanh

Dự toán là các kế hoạch chi tiết mô tả việc huy động và sử dụng các nguồn lực của doanh nghiệp trong một khoảng thời gian nhất định [31, tr404]. Dự toán chi phí kinh doanh chiếm một phần công việc không nhỏ trong kế toán quản trị chi phí. Để có thể sử dụng chi phí một cách có hiệu quả, doanh nghiệp cần lập dự toán chi phí kinh doanh. Trên cơ sở các dự toán chi phí kinh doanh, doanh nghiệp có thể chủ động trong việc sử dụng các nguồn lực có hạn và có cơ sở để đánh giá hiệu quả sử dụng chi phí của mình. Như trên đã trình bày, trong doanh nghiệp có rất nhiều khoản chi phí mang tính hỗn hợp, để có thể lập dự toán chi phí, trước tiên cần ước tính chi phí hỗn hợp với hai thành phần tách biệt: chi phí biến đổi và chi phí cố định.

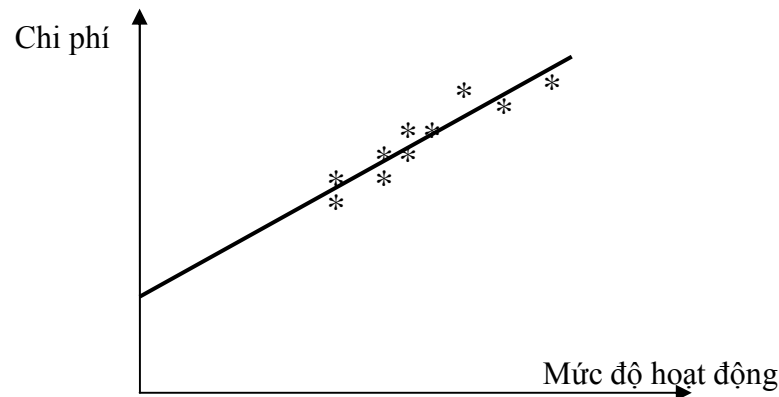
1.3.2.1. Các phương pháp ước tính chi phí

Ước tính chi phí là quá trình xem xét một khoản chi phí cụ thể sẽ như thế nào dựa trên mối quan hệ giữa chi phí và mức độ hoạt động của doanh nghiệp. Có nhiều phương pháp để ước tính chi phí, và mức độ chính xác của kết quả ước tính theo các phương pháp này cũng khác nhau.

❖ Phương pháp biểu đồ phân tán

Khi một khoản chi phí được xếp loại là chi phí hỗn hợp hoặc khi nhà phân tích không có ý kiến rõ ràng về tính chất của khoản chi phí đó thì nhà phân tích có thể vẽ biểu đồ biểu diễn các mức độ chi phí phát sinh ở các mức độ hoạt động khác nhau dựa trên cơ sở số liệu thống kê ở các kỳ kinh doanh đã qua. Nhà phân tích sẽ

rút ra một qui luật về mức độ phát sinh chi phí là một đường thẳng phù hợp nhất với các điểm đã quan sát (đồ thị 1.2).



Đồ thị 1.2 Ước tính chi phí theo phương pháp biểu đồ phân tán

Tác giả cho rằng phương pháp này tương đối đơn giản và rất có ý nghĩa trong việc cung cấp ý niệm ban đầu về tính biến đổi, cố định hay hỗn hợp của chi phí. Tuy nhiên hạn chế của phương pháp này là phụ thuộc vào sự quyết định chủ quan của nhà phân tích khi vẽ đường thẳng biểu diễn chi phí.

❖ Phương pháp cực đại - cực tiểu

Phương pháp cực đại – cực tiểu ước tính chi phí hỗn hợp bằng cách sử dụng số liệu thống kê ở mức độ hoạt động cao nhất và thấp nhất trong một loạt các số liệu thống kê về mức độ hoạt động và chi phí của doanh nghiệp. Khi đó chi phí biến đổi/1 đơn vị mức độ hoạt động và chi phí cố định trong một kỳ được xác định theo các công thức 1.1.1 và 1.1.2.

$$b = \frac{Y_{\max} - Y_{\min}}{X_{\max} - X_{\min}} \quad (1.1.1)$$

$$a = Y_{\max} - b X_{\max} = Y_{\min} - b X_{\min} \quad (1.1.2)$$

Trong đó:

a:	Chi phí cố định
b:	Chi phí biến đổi/1 đơn vị mức độ hoạt động
Y_{\max} :	Tổng chi phí ở điểm quan sát cao nhất
Y_{\min} :	Tổng chi phí ở điểm quan sát thấp nhất
X_{\max} :	Mức độ hoạt động ở điểm quan sát cao nhất
X_{\min} :	Mức độ hoạt động ở điểm quan sát thấp nhất

Theo tác giả, phương pháp này khách quan hơn phương pháp biểu đồ phân tán vì hoàn toàn không có sự tự quyết định của người phân tích. Tuy nhiên, phương pháp này có một nhược điểm lớn là chỉ sử dụng có hai giá trị quan sát để ước tính chi phí, hơn nữa hai giá trị quan sát được sử dụng là hai giá trị cao nhất và thấp nhất nên không mang tính đại diện cho các mức độ hoạt động thường xảy ra của doanh nghiệp.

❖ Phương pháp bình phương nhỏ nhất

Phương pháp bình phương nhỏ nhất ước tính chi phí một cách khách quan bằng cách sử dụng tất cả các giá trị chi phí quan sát được. Đường thẳng biểu thị chi phí hỗn hợp là đường hồi qui có tổng bình phương các độ chênh lệch giữa các giá trị quan sát và đường hồi qui là nhỏ nhất. Chi phí biến đổi/1 đơn vị mức độ hoạt động và chi phí cố định trong một kỳ được xác định theo các công thức 1.2.1 và 1.2.2.

$$b = \frac{n\sum XY - \sum X \sum Y}{n\sum X^2 - (\sum X)^2} \quad (1.2.1)$$

$$a = \frac{\sum Y - b\sum X}{n} \quad (1.2.2)$$

Trong đó:

- b là chi phí biến đổi/1 đơn vị mức độ hoạt động
- a là chi phí cố định
- n là số điểm quan sát
- X là các giá trị quan sát của mức độ hoạt động
- Y là các giá trị quan sát của chi phí

Tác giả cho rằng phương pháp bình phương nhỏ nhất đã khắc phục được các nhược điểm của các phương pháp trước và xây dựng được một phương trình ước tính chi phí có tính thực tiễn tương đối cao, giúp ích cho doanh nghiệp trong việc lập kế hoạch kinh doanh, chủ động trong việc bố trí sử dụng các nguồn lực.

❖ Phương pháp hồi qui bội

Tất cả các phương pháp ước tính chi phí trên đều giả định mức độ phát sinh chi phí chỉ phụ thuộc vào một nhân tố duy nhất thể hiện mức độ hoạt động của doanh nghiệp. Tuy nhiên trong thực tế chi phí có thể bị ảnh hưởng bởi nhiều nhân tố, thí dụ như chi phí điện năng của một phân xưởng vừa chịu ảnh hưởng của số

lượng sản phẩm sản xuất, vừa chịu ảnh hưởng của số giờ máy hoạt động. Trong trường hợp này phương pháp hồi qui bội sẽ được sử dụng để tìm phương trình biểu thị mối quan hệ giữa một biến số phụ thuộc (Y) với hai hoặc nhiều biến số độc lập (X). Phương trình sẽ có dạng:

$$Y = a + b_1 X_1 + b_2 X_2 + \dots + b_n X_n \quad (1.3)$$

Phương pháp hồi qui bội sẽ cho kết quả ước tính chi phí chính xác hơn các phương pháp trước, tuy nhiên đòi hỏi chúng ta phải thực hiện các công việc phức tạp hơn nhiều.

1.3.2.2. Dự toán chi phí kinh doanh trong dự toán tổng quát

Định kỳ doanh nghiệp tiến hành lập dự toán tổng quát bao gồm tập hợp các dự toán chi tiết cho tất cả các giai đoạn của quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Một bộ phận quan trọng không thể thiếu trong dự toán tổng quát là các dự toán chi phí kinh doanh, bao gồm dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, dự toán chi phí nhân công trực tiếp, dự toán chi phí sản xuất chung, dự toán chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp. Các dự toán chi phí này đều được lập trên cơ sở đáp ứng nhu cầu tiêu thụ và sản xuất trong kỳ. Có hai phương pháp lập các dự toán chi phí kinh doanh, là dự toán tĩnh và dự toán linh hoạt. Dự toán tĩnh là dự toán chi phí cho một mức độ hoạt động dự kiến, còn dự toán linh hoạt là dự toán chi phí cho một loạt các mức độ hoạt động có thể xảy ra. Số liệu của dự toán tĩnh là vô cùng quan trọng trong việc lập kế hoạch nhưng có ít tác dụng cho việc kiểm soát bởi vì mức độ hoạt động thực tế hiếm khi trùng với kế hoạch đề ra, và do đó việc so sánh chi phí ở hai mức độ hoạt động khác nhau là khập khiễng. Ngược lại các dự toán linh hoạt rất có ích cho các nhà quản lý trong việc kiểm soát hoạt động bằng cách so sánh kết quả thực tế và số liệu dự toán cho cùng một mức độ hoạt động.

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

Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được xác định theo công thức 1.4.

$$BM = Q \times M \times P_M \quad (1.4)$$

Trong đó:

- BM: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp dự toán
- Q: Số lượng sản phẩm sản xuất kế hoạch
- M: Định mức lượng nguyên vật liệu / sản phẩm
- P_M : Đơn giá nguyên vật liệu

Định mức lượng nguyên vật liệu cần sử dụng được xác định trên cơ sở mối quan hệ đầu ra - đầu vào (mối quan hệ thuần túy về mặt kỹ thuật giữa nguyên vật liệu trực tiếp và sản phẩm đầu ra). Mối quan hệ này thường do bộ phận thiết kế kỹ thuật xác định, hoặc căn cứ vào mức hao phí nguyên vật liệu trực tiếp tính trung bình cho một đơn vị sản phẩm của những kỳ trước mà quá trình sản xuất đạt mức hiệu năng bình thường.

Đơn giá nguyên vật liệu không chỉ là giá mua trên hóa đơn của người bán mà còn bao gồm cả các chi phí phát sinh trong quá trình thu mua. Mức giá nguyên vật liệu do bộ phận mua hàng xác định. Bộ phận mua hàng cần lựa chọn những nhà cung cấp nguyên vật liệu có chất lượng cao với mức giá hợp lý nhất. Các nhà quản lý cần đưa ra một mức giá dự kiến hợp lý trên cơ sở phân tích quá khứ cũng như xem xét xu hướng biến động giá đối với nguyên vật liệu doanh nghiệp sử dụng.

❖ *Dự toán chi phí nhân công trực tiếp*

Dự toán chi phí nhân công trực tiếp xác định tổng thời gian lao động trực tiếp cần thiết và các chi phí nhân công có liên quan tới mức sản xuất dự kiến. Chi phí nhân công trực tiếp dự toán được xác định theo công thức 1.5.

$$BL = Q \times L \times P_L \quad (1.5)$$

Trong đó:

- BL: Chi phí nhân công trực tiếp dự toán
- Q: Số lượng sản phẩm sản xuất kế hoạch
- L: Định mức thời gian lao động/1 sản phẩm
- P_L : Đơn giá tiền lương/giờ lao động

Giống như nguyên vật liệu trực tiếp, 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 đầu ra, tức là định mức thời gian lao động/1 sản phẩm.

Đối với đơn giá tiền lương, mặc dù đơn giá tiền lương có thể được xác định bởi quyết định của nhà quản lý hoặc hợp đồng lao động nhưng việc xác định mức đơn giá tiền lương tiêu chuẩn cho một sản phẩm để lập dự toán cũng có thể gặp khó khăn, bởi vì có thể có những người làm cùng một công việc trong kỳ nhưng lại được hưởng các mức lương khác nhau. Để xác định đơn giá tiền lương tiêu chuẩn,

chúng ta có thể tính bình quân mức lương trả cho tất cả các nhân công trực tiếp tham gia vào quá trình sản xuất sản phẩm.

❖ *Dự toán chi 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. Khác với chi phí nguyên vật liệu và chi phí nhân công trực tiếp, không sẵn có một mối quan hệ đầu ra-đầu vào nào cho các khoản mục chi phí sản xuất chung. Tuy nhiên chúng ta biết rằng chi phí sản xuất chung gồm hai bộ phận: chi phí biến đổi và chi phí cố định. Số liệu thống kê trong quá khứ sẽ giúp chúng ta xác định chi phí sản xuất chung sẽ biến động như thế nào theo mức độ hoạt động của doanh nghiệp bằng việc áp dụng các phương pháp ước tính chi phí (mục 1.3.2.1). Các phương pháp này sẽ cho chúng ta kết quả chính xác hơn nếu chúng ta chia nhỏ chi phí sản xuất chung theo từng yếu tố chi tiết để phân tích.

❖ *Dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp*

Giống như chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp có thể phân chia thành chi phí biến đổi và chi phí cố định. Các khoản mục như hoa hồng bán hàng, chi phí vận chuyển là các khoản chi phí biến đổi. Chi phí khấu hao thiết bị văn phòng, chi phí quảng cáo, lương nhân viên marketing, chi phí kiểm toán,... là các chi phí cố định đối với mức tiêu thụ của doanh nghiệp.

1.3.3. Xác định giá phí sản phẩm sản xuất

Giá phí sản phẩm sản xuất (hay giá thành sản phẩm sản xuất) có ý nghĩa rất quan trọng trong việc đánh giá và báo cáo hàng tồn kho cũng như kết quả kinh doanh của doanh nghiệp. Giá phí sản phẩm sản xuất cũng đóng vai trò to lớn đối với việc ra các quyết định chiến lược cũng như các quyết định kinh doanh hàng ngày của các nhà quản lý. Để xác định giá phí cho sản phẩm sản xuất, kế toán cần đo lường chi phí, sau đó phân chia chi phí cho từng đơn vị sản phẩm sản xuất. Có nhiều phương pháp để đo lường chi phí cũng như phân chia chi phí cho từng đơn vị sản phẩm sản xuất. Kế toán quản trị chi phí truyền thống có ba phương pháp để đo lường chi phí cho sản phẩm sản xuất là phương pháp chi phí thực tế, phương pháp chi phí thông thường và phương pháp chi phí tiêu chuẩn với các cách tính chi phí trực tiếp và chi phí toàn bộ. Để phân chia chi phí cho từng đơn vị sản phẩm sản xuất, kế toán có hai phương pháp là phương pháp xác định chi phí theo công việc và phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất. Cùng với sự phát triển của

nền kinh tế thế giới, môi trường sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp cũng thay đổi. Để phù hợp với môi trường sản xuất kinh doanh mới, kế toán quản trị chi phí hiện đại phát triển thêm các phương pháp đo lường chi phí cho sản phẩm sản xuất là phương pháp xác định chi phí theo hoạt động và các phương pháp xác định chi phí theo chu kỳ sống của sản phẩm. Việc lựa chọn áp dụng phương pháp nào là tùy thuộc vào đặc điểm quá trình sản xuất kinh doanh, năng lực của doanh nghiệp cũng như mục tiêu của hệ thống kế toán quản trị chi phí, vì vậy giá phí sản phẩm sản xuất vừa là cơ sở cho các quyết định quản lý, vừa là sản phẩm của các quyết định quản lý [32,135].

1.3.3.1. Xác định giá phí sản phẩm sản xuất theo mô hình kế toán quản trị chi phí truyền thống

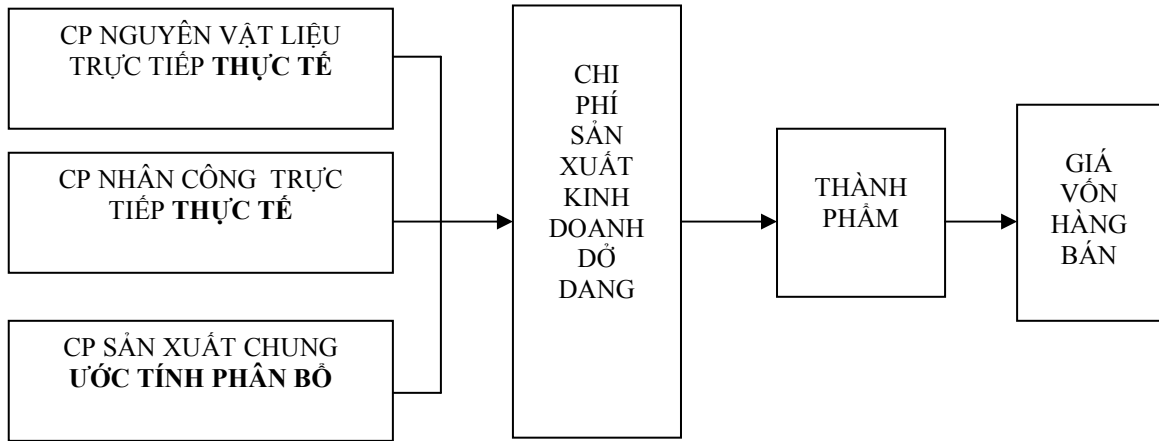
- ❖ *Xác định giá phí sản phẩm sản xuất theo phương pháp chi phí thực tế, phương pháp chi phí thông thường và phương pháp chi phí tiêu chuẩn*

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

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

Theo phương pháp chi phí thông thường, chi phí của sản phẩm sản xuất được tính toán bằng cách cộng các chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân

công trực tiếp thực tế và chi phí sản xuất chung *ước tính* phát sinh trong quá trình sản xuất sản phẩm (sơ đồ 1.3).



Sơ đồ 1.3 Phương pháp chi phí thông thường

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

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

Đầu năm tài chính, doanh nghiệp tiến hành ước tính tổng chi phí sản xuất chung sẽ phát sinh trong năm và ước tính mức độ phát sinh của tiêu thức sẽ sử dụng để tính toán tỷ lệ chi phí sản xuất chung xác định trước (*gọi là tiêu thức phân bổ*). Tỷ lệ chi phí sản xuất chung xác định trước được tính theo công thức 1.6.

$$\text{Tỷ lệ \% chi phí sản xuất chung xác định trước} = \frac{\text{Tổng chi phí sản xuất chung ước tính}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ ước tính}} \times 100 \quad (1.6)$$

Trong kỳ, khi tiến hành sản xuất sản phẩm, kế toán sẽ tiến hành xác định mức độ thực tế của tiêu thức phân bổ và tính chi phí sản xuất chung phân bổ cho các sản phẩm sản xuất trong kỳ theo công thức 1.7.

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí sản xuất} \\ \text{chung phân bổ} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Mức độ thực tế của} \\ \text{tiêu thức phân bổ} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ \% chi phí sản xuất} \\ \text{chung xác định trước} \end{array} \quad (1.7)$$

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

Một điều thường xảy ra trong thực tế là sẽ có sự chênh lệch giữa chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh với chi phí sản xuất chung đã phân bổ cho các sản phẩm. Cuối năm tài chính, phần chênh lệch giữa chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh với chi phí sản xuất chung đã phân bổ được xử lý vào tài khoản Giá vốn hàng bán (nếu chênh lệch nhỏ) hoặc phân bổ vào ba tài khoản Giá vốn hàng bán, Thành phẩm và Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang theo tỷ lệ với số dư của các tài khoản đó trước khi có các bút toán khoá sổ cuối kỳ (nếu chênh lệch lớn).

Ngoài hai phương pháp chi phí thực tế và chi phí thông thường, giá phí sản phẩm sản xuất có thể được xác định theo phương pháp chi phí tiêu chuẩn.

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

Theo tác giả, phương pháp chi phí thông thường và chi phí tiêu chuẩn có tính ưu việt hơn phương pháp chi phí thực tế do khả năng cung cấp thông tin nhanh hơn và đơn giản hoá quá trình ghi sổ kế toán. Tuy nhiên, hai phương pháp này lại phát sinh thêm công việc cho kế toán trước quá trình sản xuất kinh doanh, đó là phải tiến hành quá trình lập dự toán chi phí (hoặc xây dựng các định mức chi phí). Lập dự toán chi phí là một công việc không đơn giản và đã được trình bày trong mục 1.3.2.

- ❖ *Xác định giá phí sản phẩm sản xuất theo phương pháp chi phí trực tiếp và phương pháp chi phí toàn bộ*

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

Theo phương pháp chi phí trực tiếp (còn gọi là phương pháp chi phí biến đổi), giá thành sản phẩm sản xuất chỉ bao gồm các chi phí sản xuất biến đổi (chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung biến đổi), còn các chi phí sản xuất cố định được coi là chi phí thời kỳ và được tính vào chi phí kinh doanh ngay khi phát sinh (bảng 1.1).

Bảng 1.1 Phân loại chi phí theo phương pháp chi phí toàn bộ và phương pháp chi phí trực tiếp

Chi phí	Phương pháp chi phí toàn bộ	Phương pháp chi phí trực tiếp
Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	Chi phí sản phẩm	Chi phí sản phẩm
Chi phí nhân công trực tiếp	Chi phí sản phẩm	Chi phí sản phẩm
Chi phí sản xuất chung biến đổi	Chi phí sản phẩm	Chi phí sản phẩm
Chi phí sản xuất chung cố định	Chi phí sản phẩm	Chi phí thời kỳ
Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp biến đổi	Chi phí thời kỳ	Chi phí thời kỳ
Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp cố định	Chi phí thời kỳ	Chi phí thời kỳ

Như vậy giá thành sản phẩm sản xuất theo hai phương pháp chi phí toàn bộ và chi phí trực tiếp luôn luôn chênh lệch nhau phần chi phí sản xuất chung cố định. Do giá thành khác nhau nên giá vốn hàng bán và giá trị hàng tồn kho tính theo hai phương pháp này sẽ khác nhau. Nếu mức sản phẩm tồn kho biến động qua các kỳ thì lợi nhuận báo cáo theo hai phương pháp này sẽ khác nhau. Do phương pháp chi phí trực tiếp phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động nên lợi nhuận báo cáo theo phương pháp chi phí biến đổi chỉ phụ thuộc vào mức độ tiêu thụ sản phẩm, không phụ thuộc vào mức độ sản xuất sản phẩm hay sự biến động của mức sản phẩm phẩm tồn kho. Ngược lại, phương pháp chi phí toàn bộ phân loại chi phí theo chức năng nên lợi nhuận báo cáo theo phương pháp này sẽ bị ảnh hưởng bởi sự thay đổi của mức độ sản xuất và mức sản phẩm tồn kho.

Khi mức sản phẩm tồn kho cuối kỳ này tăng so với kỳ trước thì lợi nhuận báo cáo theo phương pháp chi phí toàn bộ sẽ cao hơn lợi nhuận báo cáo theo phương pháp chi phí trực tiếp do theo phương pháp chi phí toàn bộ có một phần chi phí sản xuất chung cố định phát sinh của kỳ này chưa được tính vào chi phí kinh doanh trong kỳ mà còn được giữ lại trong giá trị các sản phẩm tồn kho cuối kỳ. Ngược lại, khi mức sản phẩm tồn kho cuối kỳ này giảm so với kỳ trước thì lợi nhuận báo cáo theo phương pháp chi phí toàn bộ sẽ thấp hơn lợi nhuận báo cáo theo phương pháp chi phí trực tiếp do theo phương pháp chi phí toàn bộ có một phần chi phí sản xuất chung cố định phát sinh của kỳ trước (nằm trong giá trị sản phẩm tồn kho cuối kỳ trước) được tính vào chi phí kinh doanh trong kỳ này.

Tác giả cho rằng, phương pháp chi phí toàn bộ và phương pháp chi phí trực tiếp không phải là các phương pháp loại trừ nhau. Tùy theo mục đích sử dụng thông tin mà kế toán quản trị chi phí áp dụng các phương pháp thích hợp. Phương pháp chi phí toàn bộ có ích cho nhà quản lý trong việc ra các quyết định chiến lược. Thí dụ, về mặt dài hạn giá bán sản phẩm phải bù đắp được cả các chi phí biến đổi và chi phí cố định để sản xuất sản phẩm. Ngược lại, phương pháp chi phí trực tiếp sẽ có ích hơn trong việc đánh giá hoạt động của nhà quản lý vì lợi nhuận báo cáo theo phương pháp này phản ánh đúng đắn hơn thực chất kết quả kinh doanh của doanh nghiệp. Nếu sử dụng lợi nhuận báo cáo theo phương pháp chi phí toàn bộ để đánh giá hoạt động của nhà quản lý thì có thể làm cho các nhà quản lý quyết định sản xuất nhiều hơn so với khả năng tiêu thụ vì sản phẩm tồn kho càng nhiều thì chi phí sản xuất chung cố định giữ lại trong giá trị các sản phẩm tồn kho càng cao và do đó

lợi nhuận báo cáo sẽ càng cao. Mặt khác, phương pháp chi phí trực tiếp rất có ích cho các nhà quản lý trong việc phân tích mối quan hệ chi phí – khối lượng – lợi nhuận do phương pháp này yêu cầu việc phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động của doanh nghiệp.

❖ *Xác định giá thành đơn vị sản phẩm*

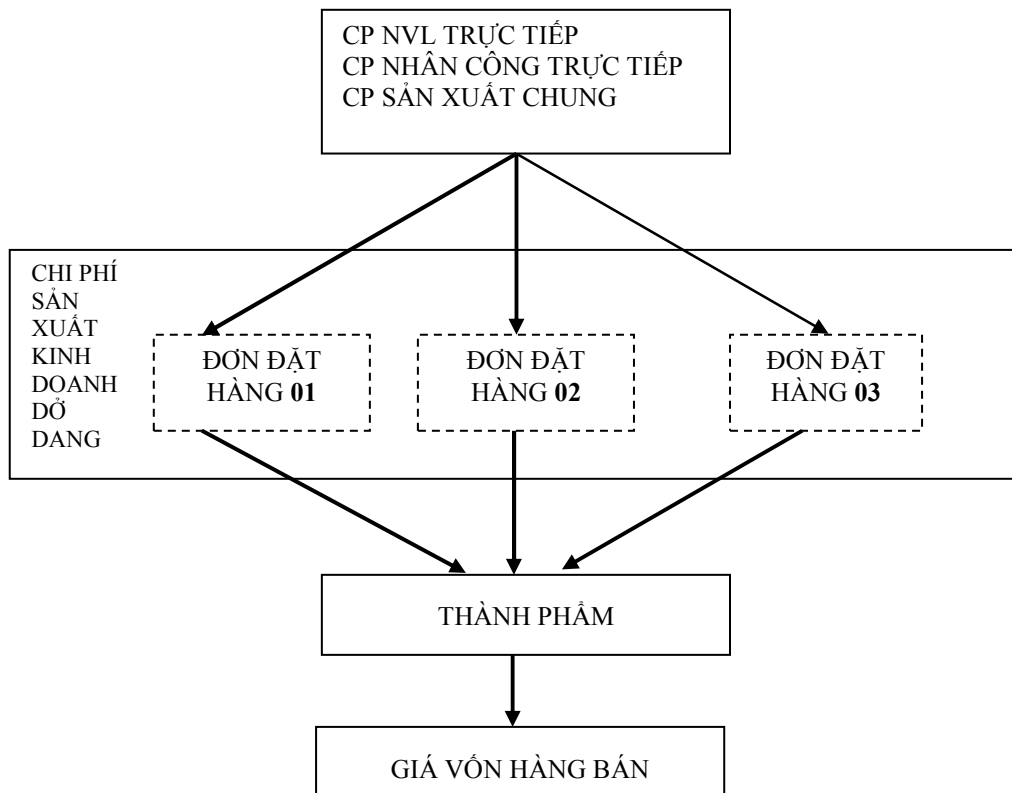
Để hoàn thành quá trình xác định giá phí sản phẩm sản xuất, kế toán cần tiến hành tính toán chi phí cho mỗi đơn vị sản phẩm sản xuất hoàn thành (giá thành đơn vị sản phẩm). Tùy thuộc vào đặc điểm của quá trình sản xuất, kế toán lựa chọn một trong hai phương pháp xác định chi phí theo công việc hoặc xác định chi phí theo quá trình sản xuất để tính giá thành đơn vị sản phẩm.

Phương pháp xác định chi phí theo công việc được áp dụng trong các doanh nghiệp sản xuất đơn chiếc, các sản phẩm rất khác nhau cả về đặc tính, quá trình sản xuất và chi phí sản xuất. Theo phương pháp này, các chi phí sản xuất được hạch toán trực tiếp cho từng công việc (từng đơn đặt hàng). Chi phí cho mỗi đơn đặt hàng được theo dõi trên một Phiếu chi phí công việc. Giá thành đơn vị sản phẩm hoàn thành được xác định bằng cách chia tổng chi phí của đơn đặt hàng cho số lượng sản phẩm của đơn đặt hàng đó. Quá trình luân chuyển chi phí sản xuất theo phương pháp xác định chi phí theo công việc được khái quát trên sơ đồ 1.4.

Phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất áp dụng cho các doanh nghiệp sản xuất hàng loạt, các sản phẩm giống nhau cả về đặc tính, quá trình sản xuất và chi phí sản xuất. Theo phương pháp này các chi phí sản xuất được hạch toán lũy kế cho tất cả các sản phẩm sản xuất trong một kỳ. Giá thành sản xuất đơn vị sản phẩm được xác định bằng cách lấy tổng chi phí sản xuất trong kỳ chia cho số lượng sản phẩm sản xuất trong kỳ đó.

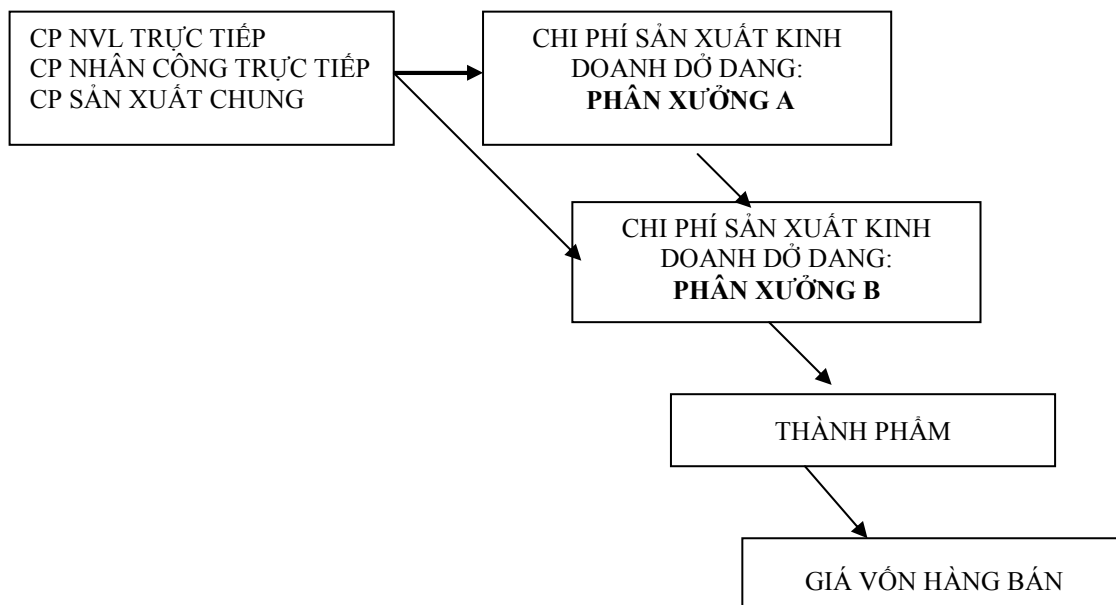
Khác với phương pháp xác định chi phí theo công việc, đặc trưng của phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất là tài khoản Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang được mở chi tiết theo từng giai đoạn (phân xưởng) sản xuất. Mặt khác, do thời điểm tính giá thành sản phẩm hoàn thành là cuối mỗi kỳ kế toán nên doanh nghiệp cần đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ. Có hai phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ là phương pháp nhập - trước xuất trước và phương pháp bình quân. Phương pháp nhập trước - xuất trước xác định tổng số lượng sản phẩm qui đổi tương đương trong kỳ với việc phân biệt rõ ràng giữa các

sản phẩm dở dang của kỳ trước chuyển sang với các sản phẩm bắt đầu sản xuất trong kỳ này. Khái niệm “Nhập trước – xuất trước” ở đây là trong số các sản phẩm sản xuất hoàn thành trong kỳ, trước tiên phải bao gồm các sản phẩm làm dở của kỳ trước chuyển sang, sau đó mới là các sản phẩm bắt đầu sản xuất và hoàn thành trong kỳ này, do đó các chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ này sẽ được tính toán riêng cho công đoạn hoàn thiện sản phẩm dở dang của kỳ trước và sản xuất các sản phẩm mới của kỳ này. Khác với phương pháp nhập trước – xuất trước, phương pháp bình quân không phân biệt giữa các sản phẩm dở dang của kỳ trước chuyển sang với các sản phẩm bắt đầu sản xuất trong kỳ này. Các chi phí nằm trong các sản phẩm dở dang kỳ trước chuyển sang sẽ được cộng với các chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ này để tính bình quân cho tất cả các sản phẩm sản xuất trong kỳ, không phân biệt là sản phẩm làm dở từ kỳ trước hay sản phẩm bắt đầu sản xuất trong kỳ này. Theo tác giả, xét trên phương diện kiểm soát chi phí, phương pháp nhập trước – xuất trước có tính ưu việt hơn phương pháp bình quân, tuy nhiên phương pháp nhập trước – xuất trước đòi hỏi công tác kế toán phức tạp hơn.



Sơ đồ 1.4. Phương pháp xác định chi phí theo công việc

Quá trình luân chuyển chi phí sản xuất theo phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất được khái quát trên sơ đồ 1.5.



Sơ đồ 1.5. Phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất

1.3.3.2. Xác định giá phí sản phẩm sản xuất theo mô hình kế toán quản trị chi phí hiện đại

❖ Phương pháp xác định chi phí theo hoạt động

Các phương pháp xác định giá phí sản phẩm sản xuất theo mô hình kế toán quản trị chi phí truyền thống khi tính giá thành đơn vị sản phẩm đã tiến hành phân bổ các chi phí chung cho từng sản phẩm theo các tiêu thức phân bổ dựa trên sản lượng sản xuất (được đại diện bằng các nhân tố thời gian lao động trực tiếp, số giờ máy hoạt động hoặc chi phí nguyên vật liệu trực tiếp...) trong khi mối quan hệ về mặt hiện vật giữa đầu vào và đầu ra của quá trình sản xuất chỉ rõ ràng đối với các chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp. Khi áp dụng tiêu thức sản lượng sản xuất để phân bổ chi phí sản xuất chung, kế toán đã giả định chi phí sản xuất chung có mối tương quan chặt chẽ với sản lượng sản xuất. Tuy nhiên, trong chi phí sản xuất chung có những thành phần không liên quan tới sản lượng sản xuất (như chi phí của các hoạt động tổ chức, điều hành sản xuất), do đó nếu áp dụng tiêu thức sản lượng sản xuất để phân bổ các chi phí này cho các sản phẩm thì sẽ dẫn đến kết quả không chính xác. Bên cạnh đó, tính đa dạng của sản phẩm cũng làm cho việc áp dụng tiêu thức phân bổ theo sản lượng sản xuất không hợp lý. Tính

đa dạng của sản phẩm (về kích cỡ sản phẩm, độ phức tạp của sản phẩm, kích cỡ lô sản xuất...) làm cho các sản phẩm tiêu dùng chi phí sản xuất chung theo các tỷ lệ khác nhau nhưng nếu áp dụng tiêu thức phân bổ theo sản lượng sản xuất thì chúng sẽ được phân bổ theo cùng một tỷ lệ. Đặc biệt là từ đầu những năm 1980, khi chi phí sản xuất chung ngày càng chiếm một tỷ lệ cao trong tổng chi phí sản xuất sản phẩm thì phương pháp phân bổ chi phí theo truyền thống ngày càng bộc lộ những hạn chế của nó. Một trong những hạn chế đó là việc cung cấp thông tin về giá thành sản phẩm sản xuất không chính xác làm cho các nhà quản lý đưa ra các quyết định không đúng trong môi trường kinh doanh có mức độ cạnh tranh ngày càng cao. Chính vì các lý do đó mà phương pháp xác định chi phí theo hoạt động đã được các nhà nghiên cứu kế toán quản trị chi phí hiện đại xây dựng và phát triển để có thể tính toán chính xác hơn chi phí cho các sản phẩm sản xuất. Các lý thuyết đầu tiên về phương pháp xác định chi phí theo hoạt động được Alan Cooper và Robert Kaplan xây dựng năm 1988 và phát triển cao hơn vào những năm 1990 và 1992.

Phương pháp xác định chi phí theo hoạt động [*activity – based costing (ABC)*] tiến hành phân bổ chi phí sản xuất chung cho một sản phẩm sản xuất trên cơ sở các chi phí của các hoạt động cần thiết để sản xuất sản phẩm đó [39, tr177]. Theo phương pháp này, chi phí sản xuất chung trước tiên được xác định cho các hoạt động, sau đó mới xác định cho các sản phẩm. Tiêu thức để phân bổ chi phí cho các sản phẩm là các nguồn phát sinh chi phí (cost driver) liên quan tới các hoạt động thực hiện trong quá trình sản xuất sản phẩm. Như vậy phương pháp xác định chi phí theo hoạt động được thực hiện qua hai giai đoạn:

- Giai đoạn 1: Chi phí sản xuất chung được xác định cho từng hoạt động, không xác định cho từng đơn vị trong tổ chức (phân xưởng, bộ phận sản xuất) như phương pháp kế toán truyền thống.
- Giai đoạn 2: Xác định chi phí cho từng sản phẩm sản xuất căn cứ theo mức độ sử dụng các hoạt động.

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

trên cơ sở mức độ hoạt động của nhóm (nguồn phát sinh chi phí của nhóm) theo công thức 1.8.

$$\text{Tỷ lệ \% phân bổ chi phí của nhóm} = \frac{\text{Tổng chi phí của nhóm}}{\text{Tổng mức độ hoạt động của nhóm}} \times 100 \quad (1.8)$$

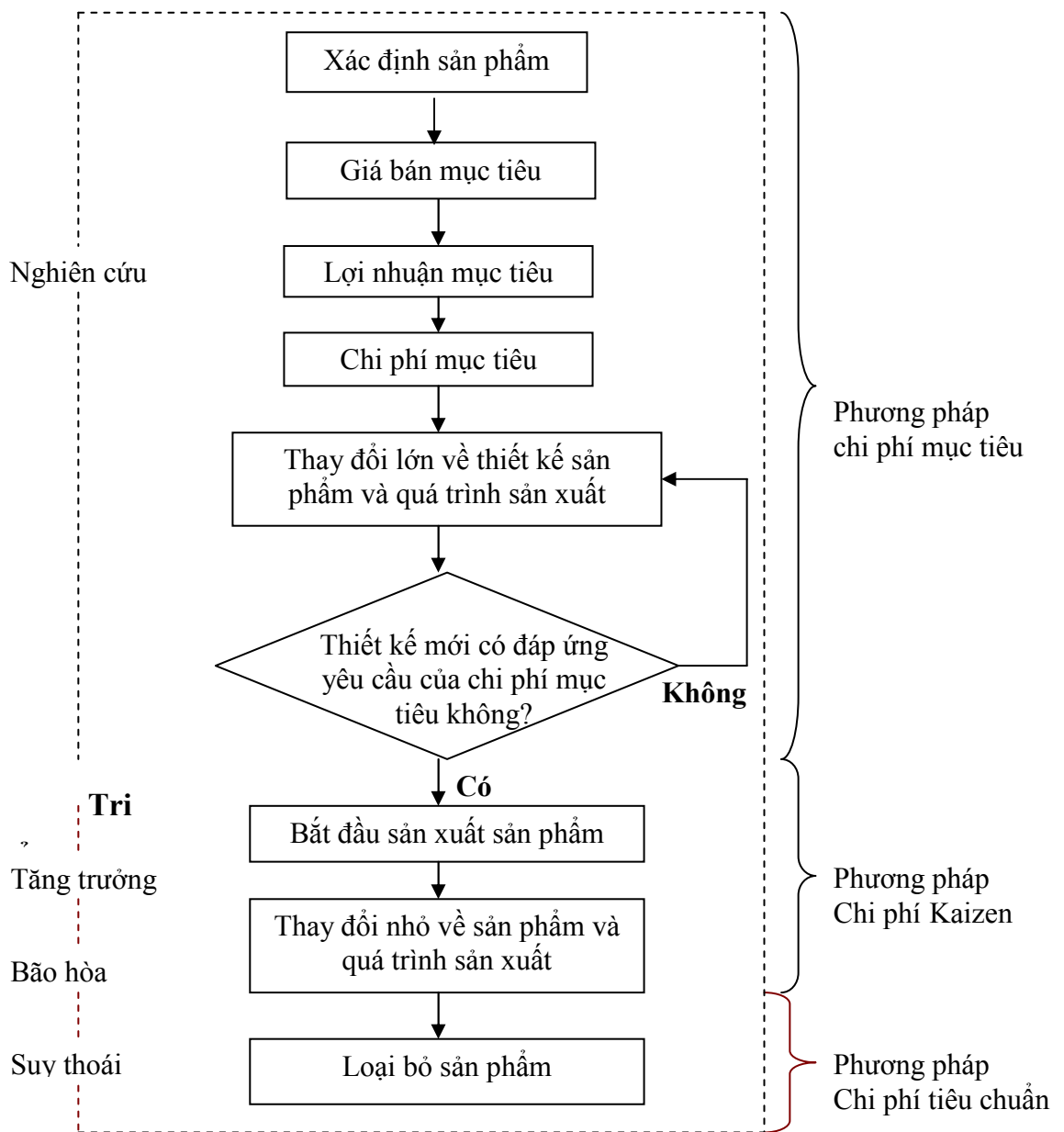
Chi phí của mỗi nhóm được tính cho từng sản phẩm trên cơ sở mức độ tiêu dùng các hoạt động nhóm đó của sản phẩm theo công thức 1.9.

$$\text{Chi phí của nhóm phân bổ cho sản phẩm} = \text{Mức độ sử dụng hoạt động của nhóm} \times \text{Tỷ lệ \% phân bổ chi phí của nhóm} \quad (1.9)$$

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

❖ *Phương pháp xác định chi phí theo chu kỳ sống của sản phẩm*

Chu kỳ sống của sản phẩm là khoảng thời gian mà một sản phẩm tồn tại, từ lúc nghiên cứu, thử nghiệm cho tới khi hết giá trị sử dụng. Độ dài của chu kỳ sống của sản phẩm phụ thuộc vào bản thân sản phẩm và môi trường sử dụng sản phẩm. Chu kỳ sống của sản phẩm có 4 giai đoạn: triển khai, tăng trưởng, bão hoà và suy thoái. Kế toán quản trị chi phí áp dụng các phương pháp xác định chi phí khác nhau trong từng giai đoạn này nhằm tăng cường hiệu quả quản trị chi phí trong toàn bộ chu kỳ sống của sản phẩm (sơ đồ 1.6).



Sơ đồ 1.6 Phương pháp xác định chi phí theo chu kỳ sống của sản phẩm

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

Khi doanh nghiệp đã quyết định đưa sản phẩm thâm nhập vào thị trường thì chi phí mục tiêu xác định ở thời gian đầu của chu kỳ sống không còn ý nghĩa nữa. Ở các giai đoạn sau này mục tiêu của doanh nghiệp là phải thực hiện một quá trình sản xuất theo một cách thức có hiệu quả nhất. Theo tác giả, trong các giai đoạn triển khai, giai đoạn tăng trưởng (và có thể cả giai đoạn bão hòa), doanh nghiệp phải liên tục cải thiện chi phí thực tế sản xuất sản phẩm của mình và do đó phương pháp kế toán chi phí hợp lý là phương pháp **chi phí Kaizen** (Kaizen costing).

Phương pháp chi phí Kaizen tập trung mọi nỗ lực của doanh nghiệp vào việc giảm thiểu chi phí. Nếu phương pháp chi phí mục tiêu có mục đích cần hướng tới là đáp ứng các yêu cầu của khách hàng thì phương pháp chi phí Kaizen có mục đích cần hướng tới là đáp ứng các yêu cầu về lợi nhuận của từng kỳ kinh doanh do các nhà quản trị đặt ra. Để làm được điều này doanh nghiệp phải thường xuyên hoàn thiện quá trình sản xuất và thiết kế sản phẩm. Doanh nghiệp phải thường xuyên đặt

ra các mục tiêu cắt giảm chi phí bằng các biện pháp như nâng cao năng lực hoạt động của máy móc thiết bị, tăng cường đào tạo cho công nhân viên và có các biện pháp khuyến khích công nhân viên thực hiện các thay đổi hàng ngày, loại bỏ các hoạt động không có tác dụng trong quá trình sản xuất. Như vậy, phương pháp chi phí Kaizen là phương pháp tập trung vào toàn bộ quá trình sản xuất chứ không phải là chỉ tập trung vào sản phẩm.

Trong giai đoạn bão hòa và suy thoái, sau những nỗ lực cắt giảm chi phí ở các giai đoạn trước, với quá trình sản xuất đã được cải tiến liên tục, chi phí sản phẩm có thể đã đạt đến mức thấp nhất. Tác giả cho rằng, trong các giai đoạn này phương pháp kế toán chi phí thích hợp là phương pháp **chi phí tiêu chuẩn** (standard costing).

Chi phí tiêu chuẩn được xác định dựa trên cơ sở kinh nghiệm với quá trình sản xuất ở các giai đoạn trước, thiết kế của quá trình sản xuất và nhân sự hiện tại của doanh nghiệp. Với các chi phí tiêu chuẩn đã được xác định một cách hợp lý, công tác kế toán chi phí thực tế cũng như việc lập dự toán chi phí sản xuất sản phẩm sẽ được thực hiện một cách đơn giản hơn. Bên cạnh đó, việc so sánh giữa chi phí thực tế và chi phí tiêu chuẩn là một phương pháp hiệu quả để kiểm soát quá trình hoạt động thực tế trong doanh nghiệp.

Sau khi lập dự toán chi phí, kiểm soát quá trình phát sinh chi phí thực tế, kế toán quản trị chi phí sẽ tiến hành phân tích chi phí để ra các quyết định kinh doanh. Việc phân tích chi phí để ra các quyết định kinh doanh được thực hiện một cách linh hoạt tùy theo từng tình huống cụ thể nảy sinh trong thực tiễn hoạt động kinh doanh.

1.3.4. Phân tích chi phí để ra quyết định kinh doanh

1.3.4.1. Phân tích Chi phí – Khối lượng – Lợi nhuận

Phân tích Chi phí – Khối lượng – Lợi nhuận (phân tích CVP) là việc phân tích mối quan hệ tác động qua lại giữa các yếu tố chi phí, khối lượng sản phẩm tiêu thụ và giá bán sản phẩm nhằm có được các quyết định đúng đắn về các sản phẩm sản xuất và tiêu thụ.

Một trong những tác dụng của việc phân loại chi phí thành chi phí biến đổi và chi phí cố định là 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 do các sản phẩm này không phải bù đắp cho phần chi phí cố định đã được bù đắp bằng các sản phẩm hoà vốn của doanh nghiệp. Chính vì vậy, kế toán quản trị chi phí xây dựng các khái niệm lợi nhuận gộp (contribution margin) và tỷ lệ lợi nhuận gộp hay (contribution rate): Lợi nhuận gộp là phần chênh lệch giữa doanh thu và chi phí biến đổi, còn tỷ lệ lợi nhuận gộp là tỷ lệ giữa lợi nhuận gộp và doanh thu. Lợi nhuận gộp còn được gọi là số dư đảm phí hay lãi tính trên biến phí, tỷ lệ lợi nhuận gộp còn được gọi là tỷ lệ số dư đảm phí hay tỷ lệ lãi tính trên biến phí.

Kế toán quản trị chi phí tiến hành phân tích điểm hoà vốn (bảng 1.2) nhằm mục đích đánh giá các phương án kinh doanh, phát triển sản phẩm mới của doanh nghiệp. Bên cạnh đó việc xem xét sự ảnh hưởng của các yếu tố chi phí biến đổi, chi phí cố định và giá bán tới lợi nhuận của doanh nghiệp sẽ giúp các nhà quản lý đưa ra các quyết định marketing hợp lý. Đối với doanh nghiệp sản xuất và tiêu thụ nhiều loại sản phẩm với cơ cấu chi phí khác nhau, kế toán quản trị chi phí sẽ phân tích ảnh hưởng của cơ cấu sản phẩm sản xuất và tiêu thụ tới điểm hoà vốn và lợi nhuận của doanh nghiệp, nhằm giúp các nhà quản lý lựa chọn được cơ cấu sản phẩm tối ưu.

1.3.4.2. Các quyết định sách lược

Một trong những vai trò quan trọng của kế toán quản trị chi phí là cung cấp thông tin về chi phí để ra các quyết định sách lược. Quyết định sách lược là các quyết định cần tiến hành ngay và có một tầm nhìn hạn chế, thí dụ như chấp nhận hay từ chối một đơn đặt hàng với mức giá thấp hơn giá thông thường. Quyết định sách lược cũng có thể là một phần trong chiến lược tổng quát để tăng cường lợi thế cạnh tranh của doanh nghiệp, thí dụ như quyết định mua ngoài hay tự sản xuất, quyết định duy trì hay loại bỏ một bộ phận kinh doanh, quyết định bán ngay hay tiếp tục chế biến.

Bảng 1.2 Phân tích điểm hoà vốn

Sản lượng hoà vốn	=	$\frac{\text{Chi phí cố định}}{\text{Lợi nhuận góp đơn vị sản phẩm}}$
Doanh thu hoà vốn	=	$\frac{\text{Chi phí cố định}}{\text{Tỷ lệ lợi nhuận góp}}$
Sản lượng cần thiết để đạt lợi nhuận kế hoạch	=	$\frac{\text{Lợi nhuận kế hoạch} + \text{Chi phí cố định}}{\text{Lợi nhuận góp đơn vị sản phẩm}}$
Doanh thu cần thiết để đạt lợi nhuận kế hoạch	=	$\frac{\text{Lợi nhuận kế hoạch} + \text{Chi phí cố định}}{\text{Tỷ lệ lợi nhuận góp}}$
Doanh thu an toàn	=	Doanh thu thực tế – Doanh thu hoà vốn
Tỷ lệ doanh thu an toàn	=	$\frac{\text{Doanh thu an toàn}}{\text{Doanh thu thực tế}}$
Độ lớn đòn bẩy kinh doanh	=	$\frac{\text{Lợi nhuận góp}}{\text{Lợi nhuận trước thuế và lãi vay}}$

❖ Quyết định chấp nhận hay từ chối một đơn đặt hàng đặc biệt

Trong thực tế kinh doanh, các doanh nghiệp thường phải đối mặt với loại quyết định chấp nhận hay từ chối một đơn đặt hàng đặc biệt có mức giá thấp hơn so với giá thông thường. Nếu đơn đặt hàng vẫn ở trong năng lực sản xuất bình thường của doanh nghiệp thì thông tin chi phí thích hợp cho loại quyết định này là chi phí biến đổi để thực hiện đơn đặt hàng, còn các chi phí cố định chia bình quân cho các sản phẩm là thông tin không thích hợp trong trường hợp này do tổng chi phí cố định không thay đổi cho dù doanh nghiệp có chấp nhận đơn đặt hàng hay không. Nếu đơn đặt hàng vượt qua năng lực sản xuất hiện thời của doanh nghiệp thì thông tin chi phí thích hợp trong trường hợp này là các chi phí cơ hội của việc sử dụng các nguồn lực của doanh nghiệp cho đơn đặt hàng.

❖ Quyết định kinh doanh trong điều kiện nguồn lực hạn chế

Nói chung các doanh nghiệp đều có các nguồn lực hạn chế, thí dụ như mặt bằng sản xuất kinh doanh, số giờ máy, số giờ lao động trực tiếp, hoặc nguyên vật liệu của doanh nghiệp đều có giới hạn. Trong điều kiện nguồn lực hạn chế này, các nhà quản lý thường phải cân nhắc lựa chọn các đơn đặt hàng hợp lý để mang lại nhiều lợi nhuận nhất cho doanh nghiệp, đó là các đơn đặt hàng mang lại lợi nhuận góp nhiều hơn trong cùng nguồn lực giới hạn đó.

Việc quyết định kinh doanh khi có nhiều loại nguồn lực đồng thời cùng bị hạn chế sẽ khó khăn hơn trường hợp chỉ có một loại nguồn lực hạn chế. Trường hợp này cần sử dụng công cụ toán học *phương trình tuyến tính* (linear programming) để giải quyết vấn đề tối đa hoá lợi nhuận góp cho doanh nghiệp. Mỗi nguồn lực giới hạn được thiết lập một hàm mục tiêu và mỗi hàm mục tiêu được biểu diễn là một đường thẳng trên cùng một đồ thị. Căn cứ vào phần giao nhau của các đường thẳng để xác định vùng khả thi, phương án tốt nhất được lựa chọn sẽ là phương án có lợi nhuận góp cao nhất nằm trong vùng khả thi đó (thường là ở góc của vùng khả thi).

❖ Quyết định mua ngoài hay tự sản xuất

Các nhà quản lý luôn có gắng cắt giảm chi phí và tăng khả năng cạnh tranh của sản phẩm, họ thường phải cân nhắc nên tự sản xuất một số bộ phận của sản phẩm của doanh nghiệp hay ký kết hợp đồng với các doanh nghiệp khác để họ cung cấp các bộ phận đó cho doanh nghiệp. Để có được quyết định đúng đắn, những người ra quyết định cần phải xác định các chi phí nào là thích hợp đối với quyết định này. Đối với việc quyết định ngừng sản xuất một vài bộ phận của sản phẩm, doanh nghiệp cần quan tâm tới các chi phí có thể tránh được và chi phí không thể tránh được. Chi phí có thể tránh được là các chi phí doanh nghiệp sẽ không phải gánh chịu nữa khi ngừng sản xuất một bộ phận, một sản phẩm hoặc một đơn vị kinh doanh. Nếu quyết định ngừng sản xuất một bộ phận thì doanh nghiệp sẽ tiết kiệm được tất cả các chi phí biến đổi liên quan tới sản xuất bộ phận đó. Tuy nhiên đối với các chi phí cố định cần được phân tích kỹ lưỡng, vì có thể không phải tất cả

các chi phí cố định liên quan tới bộ phận đều là có thể tránh được hoặc đều là không thể tránh được. Nếu tổng chi phí tiết kiệm được khi ngừng sản xuất lớn hơn so với giá mua ngoài thì doanh nghiệp sẽ quyết định mua ngoài.

❖ **Quyết định loại bỏ một loại sản phẩm, bộ phận kinh doanh**

Nếu một doanh nghiệp sản xuất nhiều loại sản phẩm hoặc có nhiều bộ phận kinh doanh và một trong những loại sản phẩm hoặc bộ phận đó đang có kết quả kinh doanh không tốt thì các nhà quản lý sẽ cần cân nhắc nên tiếp tục sản xuất loại sản phẩm đó, nên duy trì bộ phận kinh doanh đó hay không. Trong trường hợp này, kế toán quản trị chi phí cũng cần cung cấp các thông tin thích hợp với việc ra quyết định, đó là nếu bộ phận kinh doanh đó bị loại bỏ thì doanh nghiệp sẽ tránh được các khoản chi phí nào; việc loại bỏ bộ phận đó có ảnh hưởng như thế nào tới hoạt động chung của toàn doanh nghiệp. Đôi khi một bộ phận kinh doanh thường xuyên thua lỗ nhưng kết quả phân tích cho thấy doanh nghiệp vẫn phải duy trì hoạt động của nó vì nếu loại bỏ bộ phận đó thì doanh nghiệp còn bị thua lỗ nhiều hơn.

❖ **Quyết định bán ngay hay tiếp tục chế biến**

Trong các doanh nghiệp sản xuất sản phẩm trải qua nhiều bước chế biến thường phát sinh các loại quyết định nên chế biến sản phẩm đến bước cuối cùng hay bán ngay tại các bước chế biến ban đầu. Trong trường hợp này chi phí nguyên liệu và chi phí chế biến ban đầu là các thông tin chi phí không thích hợp vì dù có tiếp tục chế biến hay bán ngay doanh nghiệp cũng vẫn phải gánh chịu các khoản chi phí đó. Thông tin thích hợp ở đây chỉ là phần doanh thu và chi phí chênh lệch giữa 2 phương án, đó chính là doanh thu và chi phí tăng thêm nếu tiếp tục thực hiện chế biến sản phẩm ở các bước sau.

1.3.4.3. Xác định giá bán sản phẩm

Xét trên quan điểm về định giá sản phẩm có thể phân chia các doanh nghiệp ra thành hai loại: doanh nghiệp chấp nhận giá và doanh nghiệp thiết lập giá. Doanh nghiệp thiết lập giá là các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh các sản phẩm có tính đơn chiếc, theo đơn đặt hàng của người mua. Đối với các doanh nghiệp này thông

tin về chi phí có ảnh hưởng rất lớn đối với các quyết định về giá bán của họ. Doanh nghiệp chấp nhận giá là các doanh nghiệp không có hoặc có rất ít ảnh hưởng tới giá bán của các sản phẩm mà mình đang sản xuất kinh doanh, giá bán của các sản phẩm của họ bị chi phối bởi quan hệ cung – cầu trên thị trường. Trường hợp này thường xảy ra đối với các doanh nghiệp kinh doanh trong những ngành sản xuất hàng loạt, các sản phẩm của các doanh nghiệp không có sự khác nhau đáng kể, hoặc các doanh nghiệp nhỏ hoạt động trong các ngành mà giá được thiết lập bởi các doanh nghiệp thống trị. Đối với các doanh nghiệp này, thông tin về chi phí cũng vẫn giữ vai trò quan trọng trong việc quyết định xem liệu các sản phẩm của họ có chấp nhận được mức giá thị trường đó không và cơ cấu sản phẩm nào sẽ mang lại nhiều lợi nhuận cho doanh nghiệp. Trong thực tế, mỗi doanh nghiệp thường sản xuất kinh doanh nhiều loại sản phẩm và đối với một số loại sản phẩm này thì doanh nghiệp là người thiết lập giá, nhưng đối với một số loại sản phẩm khác thì họ lại là người chấp nhận giá.

Khi xác định giá bán sản phẩm các nhà quản lý không thể bỏ qua yếu tố thị trường cũng như không thể bỏ qua yếu tố chi phí. Tuy nhiên, tác giả cho rằng việc xác định giá bán sản phẩm trên cơ sở chi phí có ý nghĩa rất lớn, nó là điểm khởi đầu của quá trình định giá. Phương pháp xác định giá thường được các doanh nghiệp áp dụng là cộng thêm một tỷ lệ phần trăm (%) vào chi phí theo công thức 1.10.

$$\text{Giá bán} = \text{Chi phí} + \text{Tỷ lệ \% cộng thêm} \times \text{Chi phí} \quad (1.10)$$

Chi phí trong công thức trên có thể là chi phí đầy đủ hoặc chi phí biến đổi của sản phẩm sản xuất.

Tỷ lệ phần trăm cộng thêm phụ thuộc vào bản chất chi phí trong công thức trên và lợi nhuận mong muốn của doanh nghiệp. Dù là doanh nghiệp tiến hành xác định giá bán trên cơ sở chi phí biến đổi thì phần cộng thêm cũng cần phải bù đắp được các chi phí cố định của doanh nghiệp và có được một phần lợi nhuận hợp lý.

Nếu xác định giá bán trên cơ sở chi phí đầy đủ thì tỷ lệ % cộng thêm được xác định theo công thức 1.11.

$$\text{Tỷ lệ \% cộng thêm trên CP đầy đủ} = \frac{\text{Lợi nhuận mục tiêu}}{\text{Sản lượng tiêu thụ x CP đầy đủ đơn vị sản phẩm}} \times 100 \quad (1.11)$$

Nếu xác định giá bán trên cơ sở chi phí biến đổi thì tỷ lệ % cộng thêm được xác định theo công thức 1.12.

$$\text{Tỷ lệ \% cộng thêm trên CP biến đổi} = \frac{\text{Lợi nhuận mục tiêu} + \text{Tổng chi phí cố định}}{\text{Sản lượng tiêu thụ x CP biến đổi đơn vị sản phẩm}} \times 100 \quad (1.12)$$

Hầu hết các doanh nghiệp xác định giá bán sản phẩm trên cơ sở chi phí đầy đủ bởi vì xét về dài hạn, giá bán sản phẩm phải bù đắp được tất cả các chi phí và tạo ra mức lợi nhuận thông thường cho doanh nghiệp. Xác định giá bán trên cơ sở chi phí biến đổi có thể khuyến khích các nhà quản lý đưa ra một mức giá bán quá thấp nhằm có được mức tiêu thụ cao. Mặt khác, nhiều nhà quản lý có thể nghĩ rằng mức chi phí biến đổi trong công thức xác định giá bán là mức giá thấp nhất mà doanh nghiệp có thể chấp nhận, nên với các mức giá xác định quá gần so với chi phí biến đổi sẽ làm cho doanh nghiệp không bù đắp được các chi phí cố định. Tuy nhiên, việc xác định giá bán trên cơ sở chi phí đầy đủ có thể làm lu mờ sự phân biệt rất có ý nghĩa giữa chi phí biến đổi và chi phí cố định. Do trong chi phí đầy đủ có cả phần chi phí cố định phân bổ cho sản phẩm nên các số liệu này sẽ không cho biết một cách rõ ràng tổng chi phí của doanh nghiệp sẽ thay đổi như thế nào khi mức sản xuất và tiêu thụ thay đổi và cũng không thể biết lợi nhuận sẽ thay đổi như thế nào khi giá bán và sản lượng tiêu thụ thay đổi.

Để nhất quán với việc phân tích ảnh hưởng của chi phí tới lợi nhuận của doanh nghiệp (phân tích CVP), các doanh nghiệp có thể tiến hành xác định giá bán sản phẩm trên cơ sở chi phí biến đổi. Theo tác giả, phương pháp xác định giá bán này đặc biệt có ích trong một số tình huống đặc biệt trong ngắn hạn, như chấp nhận hay từ chối đơn đặt hàng với mức giá đặc biệt.

Ngoài việc định giá sản phẩm bán ra thị trường ngoài doanh nghiệp, thông tin chi phí còn được sử dụng để định giá chuyển nhượng giữa các trung tâm trách nhiệm trong nội bộ doanh nghiệp. Có hai phương pháp xác định giá chuyển nhượng trên cơ sở chi phí, đó là giá chuyển nhượng tính theo chi phí tăng thêm và giá chuyển nhượng tính theo chi phí đầy đủ. Định giá chuyển nhượng trên cơ sở chi phí đầy đủ sẽ làm tăng lợi ích của một bộ phận này nhưng có thể làm giảm lợi ích của một bộ phận khác, tức là sẽ không đạt được mức độ hoạt động tối ưu xét trên phạm vi toàn doanh nghiệp. Ngược lại, định giá chuyển nhượng trên cơ sở chi phí tăng thêm sẽ giúp doanh nghiệp lựa chọn được mức độ hoạt động tối ưu xét trên phạm vi tổng thể doanh nghiệp [18, tr545]. Định giá chuyển nhượng giữa các bộ phận, cùng với các phương pháp kỹ thuật khác của kế toán quản trị sẽ rất có ích trong việc đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận trong doanh nghiệp.

1.3.5. Đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận

Khái niệm **bộ phận** được định nghĩa là bất cứ một phần hay một hoạt động nào đó trong doanh nghiệp mà các nhà quản lý muốn tìm hiểu về tình hình doanh thu và chi phí của nó [27, tr253]. Thí dụ về các bộ phận của một doanh nghiệp có thể là các sản phẩm, các thị trường tiêu thụ hoặc các phân xưởng sản xuất. Sở dĩ cần phân chia doanh nghiệp theo các bộ phận như vậy vì các nhà quản lý không chỉ cần đến các thông tin về tình hình chi phí, doanh thu xét trên phạm vi tổng quát toàn doanh nghiệp mà họ còn cần đến các thông tin chi tiết về tình hình doanh thu, chi phí của từng hoạt động trong doanh nghiệp, những thông tin này sẽ giúp họ đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận và phát hiện, giải quyết các vấn đề kém hiệu quả trong nội bộ doanh nghiệp.

Để cung cấp các thông tin chi tiết về doanh thu và chi phí của các bộ phận này cho các nhà quản lý, kế toán quản trị chi phí cần lập các báo cáo bộ phận. **Báo cáo bộ phận** là báo cáo kết quả kinh doanh theo mối quan hệ của chi phí với mức độ hoạt động của doanh nghiệp được lập chi tiết cho từng bộ phận của doanh nghiệp (Bảng 1.3). Báo cáo này có thể được lập chi tiết cho rất nhiều cấp bậc bộ phận khác nhau trong doanh nghiệp. Thí dụ toàn doanh nghiệp có thể chi tiết thành các phân

xưởng sản xuất, mỗi phân xưởng sản xuất lại được chi tiết theo các dây chuyền sản xuất, mỗi dây chuyền sản xuất lại được chi tiết tiếp thành các thị trường tiêu thụ. Các báo cáo này có tác dụng rất lớn trong việc giúp các nhà quản lý có được những đánh giá toàn diện về từng mặt hoạt động của doanh nghiệp.

Bảng 1.3 Mẫu báo cáo bộ phận

Chỉ tiêu	Toàn doanh nghiệp	Bộ phận A	Bộ phận B
1. Doanh thu	xxx	xxx	xxx
2. Chi phí biến đổi	(xxx)	(xxx)	(xxx)
3. Lợi nhuận gộp	xxx	xxx	xxx
4. Chi phí cố định trực tiếp	(xxx)	(xxx)	(xxx)
5. Lợi nhuận bộ phận	xxx	xxx	xxx
6. Chi phí cố định chung	(xxx)		
7. Lợi nhuận thuần	xxx		

Như đã trình bày ở trên, báo cáo bộ phận được lập theo mối quan hệ của chi phí với mức độ hoạt động của doanh nghiệp, nghĩa là phân chia chi phí thành chi phí biến đổi và chi phí cố định. Để có những đánh giá đúng đắn về hiệu quả hoạt động của từng bộ phận, chi phí cố định trong các báo cáo bộ phận này cần được sắp xếp thành chi phí cố định trực tiếp và chi phí cố định chung. Chi phí cố định trực tiếp là các chi phí cố định có thể xác định trực tiếp cho một bộ phận cụ thể và nó phát sinh là do sự tồn tại của bộ phận đó. Chi phí cố định chung là các chi phí cố định không thể xác định trực tiếp cho một bộ phận cụ thể nào mà nó phát sinh nhằm phục vụ chung cho tất cả các hoạt động của doanh nghiệp. Lợi nhuận bộ phận là phần còn lại của doanh thu bộ phận sau khi trừ đi tất cả các chi phí trực tiếp của bộ phận.

Báo cáo bộ phận đặc biệt có ý nghĩa khi doanh nghiệp được tổ chức theo mô hình phân quyền, việc kiểm soát hoạt động thông qua các trung tâm trách nhiệm. Các báo cáo bộ phận sẽ giúp cho các nhà quản lý bộ phận đánh giá được kết quả hoạt động của các bộ phận mà mình quản lý thông qua chỉ tiêu lợi nhuận bộ phận. Đặc biệt là với các bộ phận là các trung tâm đầu tư - các trung tâm trách nhiệm mà

nhà quản lý của bộ phận chịu trách nhiệm cả về lợi nhuận và vốn đầu tư sử dụng trong bộ phận đó, ngoài chỉ tiêu lợi nhuận bộ phận chúng ta còn sử dụng chỉ tiêu tỷ suất sinh lời của vốn đầu tư (ROI) để đánh giá hiệu quả hoạt động của bộ phận (công thức 1.13).

$$ROI_{\text{bộ phận}} = \frac{\text{Lợi nhuận bộ phận}}{\text{Vốn đầu tư vào bộ phận}} \times 100 \quad (1.13)$$

Chỉ tiêu ROI phản ánh hiệu quả hoạt động của bộ phận đúng đắn hơn chỉ tiêu lợi nhuận bộ phận bởi vì nếu bộ phận A có lợi nhuận lớn hơn lợi nhuận của bộ phận B nhưng bộ phận A lại có tỷ lệ sinh lời trên vốn đầu tư thấp hơn so với bộ phận B thì rõ ràng là bộ phận A hoạt động kém hiệu quả hơn bộ phận B.

1.3.6. Tổ chức mô hình kế toán quản trị chi phí

Để có thể tiến hành được các phương pháp, kỹ thuật của kế toán quản trị chi phí nhằm thực hiện tốt chức năng cung cấp thông tin cho bộ phận quản trị nội bộ trong doanh nghiệp, mô hình kế toán quản trị nói chung cũng như mô hình kế toán quản trị chi phí nói riêng cần được tổ chức một cách hợp lý. Có ba kiểu tổ chức mô hình kế toán quản trị, bao gồm mô hình kết hợp, mô hình tách biệt và mô hình hỗn hợp.

Mô hình kết hợp là mô hình gắn kết hệ thống kế toán quản trị và hệ thống kế toán tài chính trong một hệ thống kế toán thống nhất với bộ máy kế toán chung và công tác kế toán chung. Mô hình này sẽ tiết kiệm được chi phí vận hành hệ thống kế toán cho các doanh nghiệp nhưng hiệu quả sẽ không cao do kế toán quản trị có thể không tuân thủ những nguyên tắc kế toán giống như kế toán tài chính, mà nếu thực hiện trên cùng một hệ thống thì khó có thể thực hiện được.

Mô hình tách biệt là mô hình tổ chức hệ thống kế toán quản trị độc lập với hệ thống kế toán tài chính cả về bộ máy kế toán và công tác kế toán. Với mô hình này, hệ thống kế toán quản trị, và do đó hệ thống kế toán quản trị chi phí sẽ phát huy được tối đa vai trò của mình, tuy nhiên doanh nghiệp sẽ phải trang trải rất nhiều chi phí để vận hành mô hình này. Tác giả cho rằng, tính thực tiễn của mô hình tách rời không cao vì rất ít các doanh nghiệp có đủ năng lực tài chính để vận hành đồng thời

hai hệ thống kế toán mặc dù những lợi ích của việc cung cấp thông tin mà hai hệ thống này mang lại sẽ cao hơn so với mô hình kết hợp.

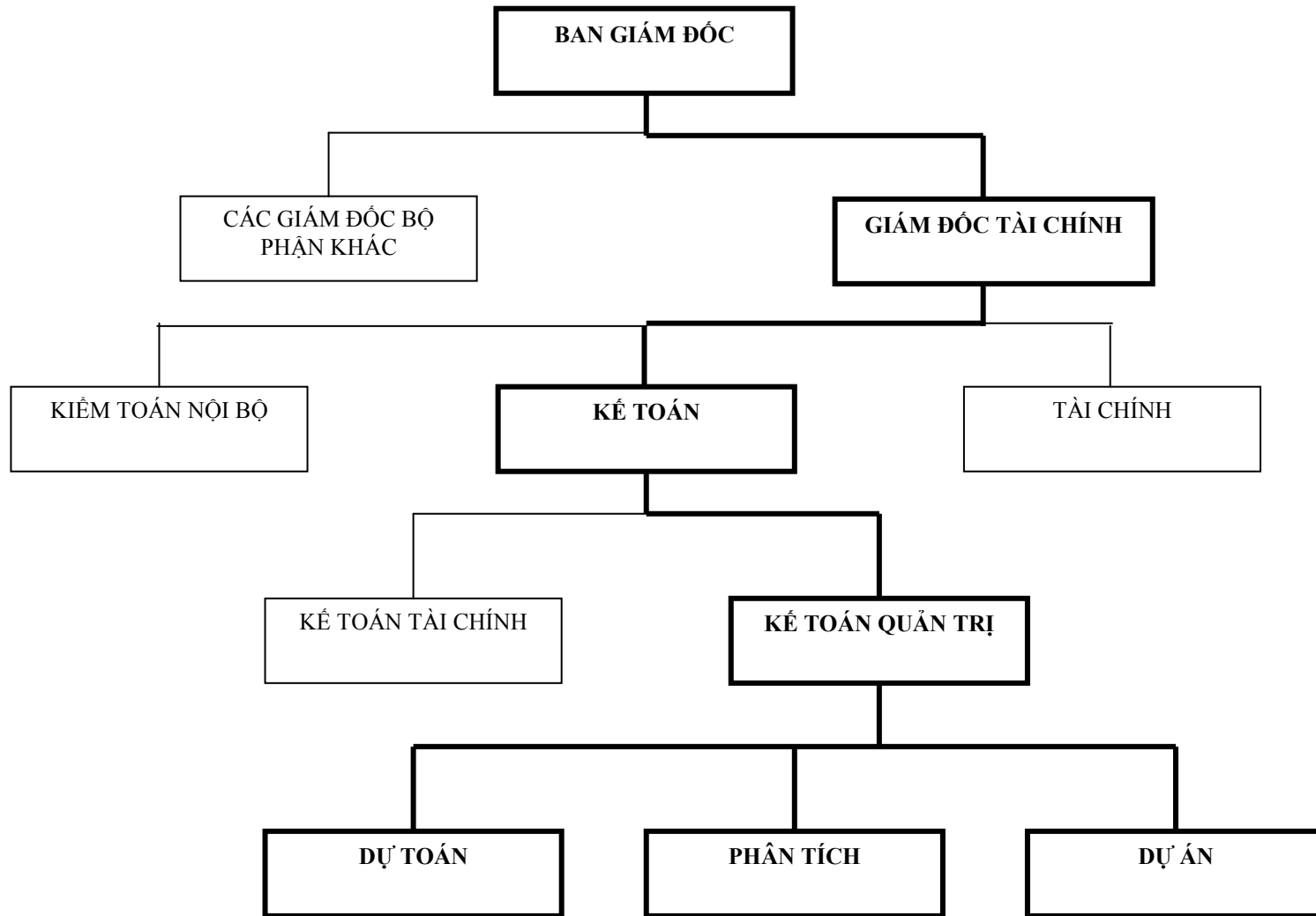
Mô hình hỗn hợp là mô hình vừa có tính tách rời vừa có tính kết hợp. Đối với các phần hành có tính tương đồng giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị thì sẽ được áp dụng theo mô hình kết hợp, còn đối với các phần hành có sự khác biệt căn bản và có ý nghĩa cung cấp thông tin đặc biệt quan trọng đối với doanh nghiệp thì sẽ được tổ chức theo mô hình tách rời. Thí dụ, phần hành kế toán chi phí – giá thành sẽ được tổ chức tách rời cho hai hệ thống kế toán tài chính và kế toán quản trị. Theo tác giả, mô hình này có tính linh hoạt và ý nghĩa cung cấp thông tin cao, tuy nhiên cũng đòi hỏi các doanh nghiệp phải có những đầu tư tương đối lớn về tổ chức bộ máy và công tác kế toán so với mô hình kết hợp.

Tác giả cho rằng việc lựa chọn áp dụng mô hình tổ chức kế toán quản trị nào cần xuất phát từ điều kiện thực tiễn cũng như đặc điểm tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp để phân tích chi phí và lợi ích của việc vận hành từng mô hình tổ chức đó. Do mục tiêu của hệ thống kế toán quản trị chi phí là trợ giúp các nhà quản trị quản lý chi phí phát sinh trong doanh nghiệp một cách hiệu quả và tiết kiệm, nên trước hết bản thân việc vận hành hệ thống kế toán quản trị chi phí phải đáp ứng được mục tiêu này. Đối với các doanh nghiệp có tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh qui mô nhỏ và đơn giản, việc áp dụng mô hình tách rời hay mô hình hỗn hợp dường như sẽ tốn kém chi phí nhiều hơn so với lợi ích thu được. Ngược lại, một doanh nghiệp có tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh phức tạp và các chi phí phát sinh đa dạng với nhiều đối tượng hạch toán chi phí thì cũng không thể thuần túy áp dụng mô hình kết hợp. Áp dụng hợp lý mô hình tổ chức kế toán quản trị chi phí là một trong những yếu tố quyết định tới hiệu quả của hệ thống kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp.

Dù áp dụng mô hình tổ chức nào, bộ máy kế toán quản trị chi phí cũng cần được sắp xếp nhân sự hợp lý để thực hiện các khâu công việc của mình. Một trong những cách thức phổ biến để tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí là tổ chức theo chức năng của hệ thống kế toán quản trị chi phí (sơ đồ 1.7). Bộ máy kế toán quản trị chi phí cần được tổ chức ít nhất thành ba bộ phận: Bộ phận Dự toán, bộ phận Phân tích và bộ phận Dự án. Các bộ phận này có thể được bố trí những nhân viên kế toán

riêng hoặc kiêm nhiệm những khâu công việc khác trong bộ máy kế toán chung, tùy theo mô hình tổ chức kế toán quản trị cũng như qui mô và điều kiện của doanh nghiệp. Bộ phận Dự toán sẽ tiến hành thu thập thông tin, phối hợp cùng các bộ phận khác tiến hành xây dựng các dự toán chi phí kinh doanh cho các kế hoạch hoạt động của doanh nghiệp. Bộ phận Phân tích sẽ tiến hành đánh giá quá trình sử dụng chi phí thực tế trong doanh nghiệp, đánh giá về kết quả thực hiện dự toán chi phí cũng như đánh giá về trách nhiệm sử dụng chi phí của các bộ phận trong doanh nghiệp. Bộ phận Dự án sẽ thu thập thông tin phù hợp để trợ giúp các nhà quản trị quyết định lựa chọn và thực hiện các dự án (không mang tính chất hoạt động thường nhật) của doanh nghiệp.

Việc tổ chức chứng từ, tài khoản, sổ và báo cáo kế toán cũng được thực hiện một cách linh hoạt theo đặc thù và qui mô hoạt động của từng doanh nghiệp. *Về chứng từ*, ngoài các biểu mẫu chứng từ bắt buộc như đối với hệ thống kế toán tài chính, các doanh nghiệp sẽ phải xây dựng thêm các biểu mẫu và chương trình luân chuyển chứng từ nhằm tăng cường công tác quản lý chi phí cũng như cung cấp các thông tin đặc thù cho hệ thống kế toán quản trị chi phí. *Về tài khoản*, các doanh nghiệp sẽ tiến hành mở thêm các tài khoản ngoài hệ thống tài khoản kế toán thống nhất của hệ thống kế toán tài chính nếu thấy cần thiết hoặc mở chi tiết các tài khoản chi phí phù hợp theo các nội dung của hệ thống kế toán quản trị chi phí, như chi tiết theo loại chi phí; chi tiết theo bộ phận phát sinh chi phí. *Về sổ kế toán*, các doanh nghiệp sẽ tiến hành thiết kế các mẫu sổ phù hợp theo nhu cầu thông tin kế toán quản trị chi phí. Các sổ này như thế nào phụ thuộc vào phương pháp kế toán chi phí được áp dụng tại doanh nghiệp. Thí dụ, nếu doanh nghiệp áp dụng phương pháp chi phí tiêu chuẩn thì nhất thiết doanh nghiệp phải xây dựng các sổ chi phí tiêu chuẩn, sổ chi phí thực tế cho từng đối tượng hạch toán chi phí. *Về báo cáo kế toán*, các doanh nghiệp sẽ tiến hành xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí định kỳ và đặc biệt, như báo cáo chênh lệch chi phí thực tế và dự toán, báo cáo kết quả kinh doanh theo bộ phận, các báo cáo đánh giá dự án.



Sơ đồ 1.7 Bộ máy kế toán quản trị chi phí trong cơ cấu tổ chức doanh nghiệp

1.4. KINH NGHIỆM VẬN DỤNG MÔ HÌNH KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ Ở MỘT SỐ NƯỚC TRÊN THẾ GIỚI

1.4.1. Kinh nghiệm vận dụng mô hình kế toán quản trị chi phí ở Mỹ

Mỹ là một quốc gia có bề dày phát triển kế toán quản trị chi phí cả về lý luận và thực tiễn. Các doanh nghiệp Mỹ hầu hết đều áp dụng mô hình kết hợp giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính, hoặc mô hình phối hợp với hệ thống kế toán quản trị chi phí được tách riêng. Về các phương pháp kế toán quản trị chi phí, theo kết quả điều tra các doanh nghiệp sản xuất ở Mỹ năm 1987 của Hội Kế toán quốc gia (NAA), 38% các doanh nghiệp áp dụng phương pháp phân bổ chi phí sản xuất chung theo từng bộ phận sản xuất là một tỷ lệ tương đối cao so với các nền kinh tế tương đối phát triển lúc bấy giờ (ở Nhật Bản chỉ có 15% và Hàn Quốc là 24%) [47]. Chúng ta biết rằng về lý thuyết, tiêu thức để phân bổ các chi phí sản xuất chung phụ thuộc vào môi trường sản xuất sử dụng nhiều lao động hay sử dụng nhiều máy móc thiết bị. Trong thực tế, hầu hết các doanh nghiệp có quá trình sản xuất chủ yếu dựa vào nhân công đều sử dụng số giờ công hoặc chi phí nhân công là tiêu thức phân bổ chi phí chung, nhưng vẫn có 27% doanh nghiệp sản xuất có quá trình sản xuất dựa trên máy móc thiết bị nhưng lại áp dụng tiêu thức phân bổ chi phí chung là theo số giờ công hoặc theo chi phí nhân công, tuy nhiên tỷ lệ này vẫn thấp hơn nhiều so với Nhật Bản (36%) và Hàn Quốc (67%) [47]. Một đặc điểm nổi bật nữa của hệ thống kế toán quản trị chi phí áp dụng tại các doanh nghiệp Mỹ là phương pháp chi phí thông thường được áp dụng phổ biến và phương pháp chi phí thực tế hầu như không được áp dụng.

Mặc dù các lý thuyết về phương pháp kế toán chi phí theo hoạt động (ABC) được phát triển ở Mỹ từ giữa thập kỷ 80 của thế kỷ trước và được đánh giá là phương pháp chi phí duy nhất đúng trong việc xác định giá phí sản phẩm trong môi trường hoạt động phức tạp vì phương pháp này sẽ giúp phát hiện các hoạt động không gia tăng giá trị và có thể cắt giảm chi phí cho doanh nghiệp. Phương pháp này còn được đánh giá là một công cụ để kết nối hệ thống xác định giá phí sản

phẩm với các mục tiêu chiến lược của doanh nghiệp, tuy nhiên việc áp dụng nó ngay tại nước Mỹ còn khá hạn chế. Theo kết quả điều tra các doanh nghiệp sản xuất tại Mỹ năm 1996 tỷ lệ áp dụng phương pháp này là 20% và năm 2000 là 21% [61]. Việc áp dụng phương pháp ABC cũng đã tăng lên trong những năm gần đây. Theo kết quả cuộc điều tra các doanh nghiệp sản xuất năm 2003 tại Mỹ, có 35% các doanh nghiệp áp dụng các phương pháp kế toán chi phí truyền thống, 8% áp dụng phương pháp ABC, 30% áp dụng cả các phương pháp truyền thống và phương pháp ABC, 26% áp dụng phương pháp chi phí biến đổi [61]. Như vậy, tổng cộng kết quả điều tra năm 2003 có 38% các doanh nghiệp áp dụng phương pháp ABC, một tỷ lệ cao hơn rất nhiều so với kết quả của các cuộc điều tra trước, tuy nhiên các phương pháp xác định chi phí truyền thống cũng vẫn được áp dụng khá phổ biến trong các doanh nghiệp Mỹ.

Rõ ràng là tại Mỹ các doanh nghiệp đang tiếp tục áp dụng các phương pháp kế toán chi phí khác nhau. Lý do của thực tế này là các phương pháp kế toán chi phí khác nhau có bản chất và phạm vi thông tin cung cấp khác nhau. Hơn nữa, việc lựa chọn áp dụng một hệ thống kế toán quản trị chi phí nào đó là do sức ép bên trong và bên ngoài doanh nghiệp, với các yếu tố về quá trình sản xuất, mức độ cạnh tranh, mức độ sử dụng công suất... Tuy nhiên kết quả điều tra cho thấy không có sự khác biệt rõ ràng về cơ cấu chi phí, mức độ phức tạp của quá trình sản xuất giữa các doanh nghiệp Mỹ áp dụng các phương pháp chi phí khác nhau. (Cơ cấu chi phí sản phẩm bình quân của các doanh nghiệp sản xuất ở Mỹ là 53% nguyên vật liệu, 18% nhân công và 28% chi phí sản xuất chung.) [61]

Về vấn đề xác định giá bán sản phẩm, kết quả điều tra cho thấy 62% các doanh nghiệp xác định giá bán sản phẩm trên cơ sở giá thị trường, chỉ có 17% xác định giá trên cơ sở chi phí, tuy nhiên có mối quan hệ rất rõ ràng giữa mức độ cạnh tranh về giá và nỗ lực của doanh nghiệp để cắt giảm chi phí [61]. Các doanh nghiệp áp dụng phương pháp chi phí biến đổi là các doanh nghiệp có mức độ cạnh tranh về giá cao nhất, có các nỗ lực cắt giảm chi phí nhiều nhất và sử dụng nhiều nhất các thông tin về chi phí để phân tích lợi nhuận.

1.4.2. Kinh nghiệm vận dụng mô hình kế toán quản trị chi phí ở Nhật Bản

Bắt đầu từ những năm 1980 thế giới đã chứng kiến sự phát triển mạnh mẽ của nền kinh tế Nhật Bản. Một trong những đóng góp quan trọng vào sự thành công của các doanh nghiệp Nhật Bản là hệ thống quản lý và kế toán quản trị chi phí. Mặc dù không có một bề dày phát triển như ở các nước Anh, Mỹ, nhưng kế toán quản trị chi phí ở Nhật Bản đã có sự vươn dậy mạnh mẽ. Tại Nhật Bản khái niệm kế toán nội bộ được hiểu đồng nghĩa với khái niệm kế toán chi phí [70]. Hệ thống kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp Nhật Bản thường được xây dựng tách rời với hệ thống kế toán tài chính. Nhật Bản có một ban soạn thảo các nguyên tắc kế toán chi phí (Japanese Cost Accounting Principles Board), mặc dù các nguyên tắc này không phải là một phần trong hệ thống luật pháp của Nhật Bản nhưng nó được Bộ Tài chính giám sát chặt chẽ [70].

Theo kết quả điều tra 500 doanh nghiệp sản xuất Nhật Bản có niêm yết trên thị trường chứng khoán Tokyo năm 1988, các doanh nghiệp sản xuất Nhật Bản đánh giá hệ thống kế toán chi phí có vai trò quan trọng trong việc quản lý chi phí, lập và kiểm soát dự toán và có vai trò không lớn trong việc xác định giá bán sản phẩm cũng như ra các quyết định kinh doanh [47].

Hệ thống kế toán chi phí tiêu chuẩn cũng được áp dụng khá rộng rãi ở Nhật Bản với mục đích chủ yếu là để kiểm soát chi phí và cắt giảm chi phí [47]. Hệ thống chi phí tiêu chuẩn tại các doanh nghiệp Nhật Bản được xem xét lại thường xuyên bình quân 6 tháng một lần.

Việc lập dự toán ở các doanh nghiệp Nhật Bản không được thực hiện đầy đủ. Có khoảng 50% các doanh nghiệp điều tra chỉ lập mỗi dự toán kết quả kinh doanh và kỳ lập dự toán của các doanh nghiệp Nhật Bản là hàng năm và nửa năm, chỉ có 4% các doanh nghiệp lập dự toán theo tháng và quý [70].

Phương pháp kế toán chi phí trực tiếp không được áp dụng phổ biến trong các doanh nghiệp Nhật Bản, chỉ có 31% các doanh nghiệp điều tra áp dụng phương pháp này. Phương pháp này được các doanh nghiệp Nhật Bản chủ yếu áp dụng để

hoạch định lợi nhuận và lập dự toán trong khi các doanh nghiệp Anh, Mỹ chủ yếu sử dụng phương pháp này để ra các quyết định về giá, hoạch định lợi nhuận và kiểm tra các dự án đầu tư [70].

Vào những năm cuối cùng của thế kỷ XX và những năm đầu của thế kỷ XXI, các phương pháp kế toán chi phí truyền thống vẫn giữ vai trò quan trọng trong hệ thống kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp Nhật Bản, thí dụ như phương pháp chi phí toàn bộ [51]. Đối với việc phân bổ các chi phí sản xuất chung, mặc dù phương pháp kế toán theo hoạt động đã được khuyến khích áp dụng nhưng tiêu thức phân bổ theo thời gian lao động hoặc chi phí nhân công vẫn được áp dụng chủ yếu trong các doanh nghiệp Nhật Bản (57%). Hơn nữa việc phân bổ chi phí sản xuất chung chủ yếu được thực hiện cho một nhóm các bộ phận sản xuất, chứ không phân bổ theo từng bộ phận sản xuất: có đến 68% các doanh nghiệp điều tra phân bổ chi phí chung theo phương pháp này[47].

Tuy nhiên đóng góp của hệ thống kế toán quản trị chi phí vào sự thành công của các doanh nghiệp Nhật Bản là không thể phủ nhận và một trong những nguyên nhân của sự thành công này đó là những nhân viên kế toán quản trị có sự hiểu biết sâu sắc về doanh nghiệp của mình. Trước khi là nhân viên kế toán quản trị các nhân viên này phải làm việc trong nhiều lĩnh vực khác của doanh nghiệp, như bộ phận sản xuất, bộ phận marketing, thiết kế, ... [51]. Số nhân viên kế toán quản trị trong một doanh nghiệp Nhật Bản cũng lớn hơn so với các nước khác. Theo kết quả điều tra, bình quân có 18 nhân viên kế toán quản trị trong một doanh nghiệp sản xuất Nhật Bản, còn chỉ có 9 nhân viên kế toán quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất Anh, và ở các nước khác con số này còn nhỏ hơn rất nhiều [51].

Ngoài ra, hệ thống kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp Nhật Bản tham gia rất chặt chẽ vào quá trình ước tính chi phí cho các sản phẩm mới. Việc ước tính chi phí cho các sản phẩm mới trong các doanh nghiệp Nhật Bản được tiến hành rất sớm, ngay từ giai đoạn lập kế hoạch. Các nhân viên kế toán quản trị tham gia chặt chẽ vào việc xác định chi phí mục tiêu của các sản phẩm mới với phương pháp chi phí mục tiêu. Trong giai đoạn sản xuất sản phẩm các doanh nghiệp Nhật Bản lại

áp dụng phương pháp chi phí Kaizen để quản lý và cắt giảm chi phí, đặc biệt là trong các doanh nghiệp sản xuất ô tô [24, tr 462].

1.4.3. Kinh nghiệm vận dụng mô hình kế toán quản trị chi phí ở các nước châu Âu

Kế toán quản trị chi phí ở châu Âu có 3 trường phái cơ bản: Anh – Mỹ, Đức và Pháp. Việc áp dụng mô hình kế toán quản trị chi phí nào tùy thuộc vào đặc điểm lịch sử, địa lý và kinh tế của mỗi nước.

Tại Anh, các nghiên cứu về kế toán quản trị chi phí rất phát triển và việc ứng dụng kế toán quản trị chi phí cũng rất phổ biến. Cách xây dựng hệ thống kế toán quản trị của các doanh nghiệp Anh thường là xây dựng một hệ thống kế toán chung cho tất cả các mục đích ra quyết định, đánh giá hàng tồn kho và xác định lợi nhuận. Theo kết quả của một cuộc điều tra các doanh nghiệp Anh năm 2000 có tới 91% các doanh nghiệp điều tra chỉ sử dụng một hệ thống kế toán chi phí, chỉ có 9% sử dụng hai hệ thống kế toán chi phí cho hai mục đích khác nhau [24, tr124]. Tại Anh có xu hướng áp dụng các hệ thống kế toán chi phí phức tạp hơn để cung cấp các thông tin chi phí tốt hơn. Năm 1994 tại Anh có tới 20% các doanh nghiệp tiến hành phân bổ chi phí sản xuất chung trên phạm vi toàn doanh nghiệp (theo hệ thống một cấp) nhưng đến năm 2000 tỷ lệ này chỉ là 3% [24, tr127]. Các doanh nghiệp đã chuyển sang áp dụng phương pháp phân bổ hai cấp (theo từng bộ phận sản xuất) và sử dụng khá nhiều tiêu thức phân bổ (các nguồn phát sinh chi phí): 66% các doanh nghiệp sử dụng từ 2 tiêu thức phân bổ trở lên và 65% các doanh nghiệp phân chia doanh nghiệp của mình thành ít nhất 10 trung tâm chi phí [24, tr129]. Việc áp dụng phương pháp ABC tại Anh cũng còn nhiều hạn chế, nhưng có xu hướng ngày càng phổ biến hơn: Năm 1991 chỉ có 10% các doanh nghiệp áp dụng phương pháp này thì đến năm 1995 là 20%; năm 1996 là 22% và đến năm 2000 là 23% [24, tr176].

Đối với các nước nói tiếng Đức (Đức, Thụy Sĩ, Áo) hệ thống kế toán quản trị chi phí theo trường phái Đức [48]. Hệ thống kế toán quản trị chi phí Đức gọi là Grenzplankostenrechnung, gọi tắt là GPK, là hệ thống chi phí tiêu chuẩn linh hoạt.

Đặc trưng cơ bản nhất của hệ thống kế toán quản trị chi phí của Đức là phân chia doanh nghiệp thành rất nhiều trung tâm chi phí, các chi phí chung thường được chia thành từ 400 tới 2000 nhóm cao hơn rất nhiều so với các doanh nghiệp ở Mỹ. Tuy nhiên mô hình kế toán quản trị chi phí Đức đang có xu hướng được vận dụng đơn giản hoá do các doanh nghiệp thấy mô hình hiện tại tốn kém quá nhiều chi phí để vận hành so với lợi ích mà nó mang lại [48]. Phương pháp ABC hầu như chưa được áp dụng trong các doanh nghiệp Đức [24, tr176].

Pháp, Hy Lạp và Tây Ban Nha là các nước có các qui định của chính phủ cho bộ phận kế toán quản trị chi phí. Tại Pháp phần kế toán quản trị được đưa vào Tổng hoạch đồ kế toán năm 1982 và được sửa đổi năm 1986 (các tài khoản loại 9), tại Hy Lạp năm 1987 và tại Tây Ban Nha năm 1978 [43]. Điểm đặc biệt trong phần kế toán chi phí của Tổng hoạch đồ kế toán Pháp là chi phí được phân tích theo bản chất chứ không phải là theo chức năng và báo cáo kết quả kinh doanh được trình bày trên cơ sở bản chất của chi phí. Mặc dù Tổng hoạch đồ kế toán Pháp tập trung chủ yếu vào lĩnh vực kế toán tài chính nhưng phần III (với dung lượng 115 trang) đưa ra những hướng dẫn chi tiết (không bắt buộc) về việc tổ chức các tài khoản chi phí. Theo hướng dẫn này, mô hình kế toán quản trị chi phí của Pháp có mức độ chi tiết hơn so với mô hình Anh – Mỹ [60]. Các qui định chung về kế toán chi phí tại Pháp hướng dẫn các doanh nghiệp đánh giá hoạt động bằng cách lập báo cáo thực hiện dự toán trên cơ sở các số liệu kế toán nhưng trên thực tế hầu hết các doanh nghiệp Pháp đều không vận dụng các hướng dẫn này mà họ lập các báo cáo đánh giá hoạt động hầu như chỉ dựa trên các thông tin phi tài chính, chứ không dựa trên các số liệu tài chính do kế toán cung cấp (gọi là les tableaux de bord), các báo cáo này rất khác biệt so với các báo cáo bộ phận của các trung tâm trách nhiệm theo hệ thống kế toán quản trị chi phí Anh-Mỹ. Tại Pháp, mặc dù các nghiên cứu về kế toán đều khuyến cáo nên sử dụng nhiều tiêu thức phân bổ chi phí cho các trung tâm trách nhiệm, trên thực tế việc áp dụng các lý thuyết này rất hạn chế, hầu như chỉ sử dụng các tiêu thức theo khối lượng sản xuất [19]. Hệ thống kế toán quản trị chi phí của Tây Ban Nha năm 1987 chịu sự ảnh hưởng lớn của mô hình kế toán Pháp nhưng sang những năm

c cuối của thập kỷ 1990, những ảnh hưởng của mô hình kế toán Pháp ít dần đi, thay vào đó là sự ảnh hưởng của mô hình kế toán Anh [44]. Năm 1990, theo yêu cầu của EU, hệ thống kế toán của Tây Ban Nha có những sự thay đổi, không còn bộ phận kế toán chi phí qui định “cứng” trong hệ thống kế toán nữa. Bản thân hệ thống kế toán quản trị chi phí của Pháp trong những năm gần đây cũng có nhiều thay đổi theo các mô hình kế toán quản trị chi phí của Anh và Nhật Bản [60].

Đối với các nước vùng Xcăng-di-na-vi, Hà Lan và Bỉ, nửa đầu thế kỷ XX hệ thống kế toán quản trị chi phí của các nước này chịu sự ảnh hưởng của trường phái kế toán Đức, còn nửa sau thế kỷ XX lại có những ảnh hưởng đáng kể của trường phái kế toán Mỹ [43]. Phương pháp ABC được áp dụng với một tỷ lệ tương đối cao, không kém các nước Anh, Mỹ: năm 1996 tỷ lệ các doanh nghiệp áp dụng phương pháp ABC tại Bỉ là 19%, tại Phần Lan năm 1995 là 24% [24, tr176]. Mặc dù vậy phương pháp ABC ở các nước khác được áp dụng rất hạn chế. Tại Ý và Thụy Điển phương pháp ABC chỉ được sử dụng cho các dự án thí điểm trong một số lĩnh vực cụ thể. Tại các nước Đan Mạch, Hy Lạp và Tây Ban Nha phương pháp ABC chỉ được áp dụng trong các công ty con chịu sự chi phối của các công ty mẹ ở nước ngoài có áp dụng phương pháp ABC. Tại các nước Đan Mạch, Phần Lan, Ý và Tây Ban Nha phương pháp chi phí biến đổi được sử dụng khá phổ biến nhưng tại Pháp, Đức và Hy Lạp phương pháp chi phí toàn bộ lại chiếm ưu thế hơn [43].

Đối với các nước Đông và Trung Âu, trong chiến tranh thế giới II hệ thống kế toán nói chung và kế toán quản trị chi phí nói riêng chịu ảnh hưởng lớn bởi hệ thống kế toán Đức. Sau chiến tranh hệ thống kế toán của các nước này lại theo mô hình kế toán của Liên Xô cũ. Đến những năm 1980 hệ thống kế toán của các nước này có một số sự đổi mới theo hệ thống kế toán của Pháp. Từ đầu thập niên 1990, với sự thay đổi hệ thống chính trị, nền kinh tế các nước này chuyển đổi từ kế hoạch hoá tập trung sang kinh tế thị trường thì hệ thống kế toán nói chung và kế toán quản trị chi phí nói riêng có những bước đổi mới rõ rệt. Mô hình kế toán quản trị chi phí áp dụng ở Ba Lan, Bun-ga-ri và Hung-ga-ri là sự pha trộn giữa mô hình của Liên xô cũ và Anh [23], [64], [69].

1.4.4. Kinh nghiệm vận dụng mô hình kế toán quản trị chi phí tại các nước đang phát triển ở châu Á

Tại các nước đang phát triển ở châu Á như Xing-ga-po, Ma-lai-xi-a, Ấn Độ hay Trung Quốc kế toán quản trị chi phí đang có sự phát triển cả về lý luận và thực tiễn. Các lý thuyết về kế toán quản trị chi phí tưởng là đã lạc hậu nhưng vẫn được áp dụng khá phổ biến ở các nước này.

Việc sử dụng dự toán như là một công cụ kiểm soát chi phí và đánh giá hoạt động khá phổ biến ở các nước đang phát triển ở châu Á. Theo kết quả điều tra năm 1996, 1998, 2001, 2002 tỷ lệ các doanh nghiệp sử dụng dự toán tại Xing-ga-po là 97%, tại Ma-lai-xi-a là 98%, tại Ấn Độ là 93% [27], [28], [50]. Tỷ lệ này thấp hơn tại Trung Quốc nhưng cũng đang có xu hướng tăng lên. Trước năm 1979, nhận thức và thực tiễn áp dụng kế toán quản trị tại Trung Quốc bị ảnh hưởng bởi cơ chế quản lý kinh tế kế hoạch hoá tập trung, các nhà quản lý không thấy có trách nhiệm trong việc lập kế hoạch doanh thu, lợi nhuận. Tuy nhiên việc mở cửa nền kinh tế là tiền đề để Trung Quốc nhận thấy tầm quan trọng cũng như học tập các cách thức kế toán quản trị chi phí của phương Tây. Mặt khác, do mở cửa nền kinh tế, các công ty nước ngoài hoạt động kinh doanh tại Trung Quốc đã mang các hệ thống kế toán quản trị chi phí của họ du nhập vào Trung Quốc. Các lý thuyết về phân biệt giữa chi phí cố định và chi phí biến đổi, phân tích lợi nhuận gộp, phân tích chi phí – khối lượng – lợi nhuận, dự toán linh hoạt ngày càng được nhìn nhận là hữu ích và được áp dụng trong thực tiễn tại Trung Quốc [50], [52].

Phương pháp chi phí tiêu chuẩn cũng được sử dụng khá phổ biến tại các nước đang phát triển ở châu Á. Tỷ lệ các doanh nghiệp sử dụng phương pháp chi phí tiêu chuẩn ở Ấn Độ là 68%, ở Xing-ga-po là 56% và ở Ma-lai-xi-a là 70% [27], [28], [50]. Phương pháp chi phí tiêu chuẩn được các doanh nghiệp này sử dụng để xác định giá sản phẩm, lập dự toán, kiểm soát chi phí và đánh giá hoạt động. Tại Trung Quốc tỷ lệ các doanh nghiệp áp dụng phương pháp chi phí tiêu chuẩn đặc biệt cao (93%) do từ những năm 1950 Trung Quốc đã áp dụng mô hình kế toán quản trị chi phí của Liên Xô cũ với các lý thuyết về chi phí tiêu chuẩn, tuy nhiên hệ

thống chi phí tiêu chuẩn thời kỳ này chỉ được sử dụng chủ yếu là công cụ để lập kế hoạch. Ngày nay, hệ thống chi phí tiêu chuẩn ngày càng được sử dụng như là một công cụ kiểm soát hoạt động, đặc biệt là trong các doanh nghiệp nước ngoài và doanh nghiệp liên doanh ở Trung Quốc [50], [52].

Phân tích chi phí - khối lượng - lợi nhuận mặc dù có nhiều hạn chế và có nhiều nhà quản lý cho rằng ít có ích trong thực tế nhưng cũng được áp dụng khá phổ biến ở các nước đang phát triển ở châu Á. Tỷ lệ các doanh nghiệp tiến hành phân tích chi phí – khối lượng – lợi nhuận ở Xing-ga-po là 66% và ở Ma-lai-xi-a là 65% [50], [27], [28]. Tại Trung Quốc, phân tích chi phí – khối lượng – lợi nhuận được các nhân viên kế toán đánh giá cao, một phần là do môi trường kinh tế Trung Quốc từ những năm 1980 có tỷ lệ chi phí cố định tăng cao tạo ra vấn đề về công suất hoạt động của các doanh nghiệp [50], [52].

Việc đánh giá kết quả hoạt động là một chức năng quan trọng của kế toán quản trị chi phí và cũng được áp dụng khá phổ biến ở các nước đang phát triển ở châu Á. Tại Ấn Độ, 100% các doanh nghiệp điều tra tiến hành đánh giá hoạt động trên cơ sở chỉ tiêu ROI, tuy nhiên việc sử dụng chỉ tiêu này để đánh giá kết quả hoạt động ở Ma-lai-xi-a rất hạn chế: chỉ có 17% các doanh nghiệp điều tra sử dụng chỉ tiêu ROI để đánh giá hiệu quả quản lý, tỷ lệ này ở Xing-ga-po là 56% [50]. Tại Trung Quốc khái niệm kế toán trách nhiệm của phương Tây được vận dụng khá nhiều với sự đánh giá cao của các nhân viên kế toán, tuy nhiên các doanh nghiệp Trung Quốc thường sử dụng kết hợp chỉ tiêu ROI với các phương pháp khác để đánh giá hiệu quả quản lý [50].

Phương pháp ABC được coi là một phương pháp kế toán quản trị chi phí hiện đại nhưng việc áp dụng phương pháp này tại các nước đang phát triển ở châu Á còn khá khiêm tốn so với các phương pháp truyền thống. Tại Xing-ga-po chỉ có 13% các doanh nghiệp điều tra áp dụng phương pháp này, với mục đích chủ yếu là để xác định các nguồn hoạt động phát sinh chi phí. Tại Ma-lai-xi-a tỷ lệ này là 18% năm 2002, tăng rất nhiều so với 4% năm 1998. Tại Trung Quốc tỷ lệ này vô cùng thấp, chỉ khoảng từ 1% tới 2% [50].

Kinh nghiệm vận dụng kế toán quản trị chi phí ở các nước trên thế giới cho thấy mặc dù các lý thuyết về kế toán quản trị chi phí có những bước phát triển rất dài nhưng việc áp dụng các lý thuyết đó vào thực tế ở các nước rất đa dạng. Không phải tất cả những lý thuyết kế toán quản trị hiện đại khi ra đời đều được áp dụng ngay và cũng không phải tất cả các lý thuyết kế toán quản trị cổ điển đều không còn giá trị thực tiễn, mà việc áp dụng các lý thuyết kế toán quản trị phụ thuộc vào môi trường kinh doanh, điều kiện kinh tế và trình độ của các nhân viên kế toán.

Ở Việt Nam, khái niệm về kế toán quản trị chi phí được hình thành và phát triển khoảng hơn 10 năm nay và được chính thức thừa nhận trong Luật Kế toán được Quốc hội thông qua ngày 17/6/2003. 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 các doanh nghiệp mang tính chất định hướng ban đầu cho việc thực hiện kế toán quản trị trong các doanh nghiệp, tuy nhiên việc thực thi kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay là hầu như chưa có. Chính vì vậy, mặc dù được tiếp cận với nhiều lý thuyết kế toán quản trị hiện đại nhưng việc áp dụng ngay những lý thuyết đó vào thực tiễn hoạt động của các doanh nghiệp Việt Nam là một vấn đề thực sự khó khăn.

Theo kinh nghiệm áp dụng kế toán quản trị ở các nước trên thế giới, ngay tại các nước có nền kinh tế phát triển, có bề dày phát triển kế toán quản trị chi phí trên cả hai phương diện lý luận và thực tiễn thì việc áp dụng những lý thuyết kế toán quản trị chi phí hiện đại còn khá hạn chế. Chính vì vậy, với điều kiện kinh tế thấp hơn và nền móng về kế toán quản trị chi phí hầu như chưa có, những lý thuyết về kế toán quản trị chi phí hiện đại (phương pháp ABC, phương pháp chi phí mục tiêu, phương pháp chi phí Kaizen ...) chưa thể áp dụng được ngay một cách triệt để trong các doanh nghiệp Việt Nam. Trước mắt, các doanh nghiệp Việt Nam sẽ từng bước áp dụng các lý thuyết kế toán quản trị chi phí truyền thống nhưng vẫn rất có ích trong việc xây dựng hệ thống thông tin quản trị doanh nghiệp. Có thể tin tưởng rằng, xuất phát từ tính cạnh tranh ngày càng cao trong hoạt động kinh doanh, các doanh nghiệp Việt Nam sẽ tự thấy nhu cầu thiết yếu đối với hệ thống thông tin kế

toán quản trị chi phí và sẽ có những vận dụng linh hoạt các lý thuyết kế toán quản trị chi phí cho phù hợp với đặc điểm hoạt động kinh doanh của đơn vị mình.

Tóm lại, kế toán quản trị chi phí là bộ phận của hệ thống kế toán quản trị nhằm cung cấp các thông tin về chi phí để mỗi tổ chức thực hiện chức năng quản trị yếu tố nguồn lực tiêu dùng cho các hoạt động, nhằm xây dựng kế hoạch, kiểm soát, đánh giá hoạt động và ra các quyết định hợp lý. Kế toán quản trị chi phí cung cấp thông tin cho các nhà quản trị doanh nghiệp trong quá trình thực hiện các chức năng quản lý. Trong chương này tác giả đã phân tích những nội dung chủ yếu của kế toán quản trị chi phí, bao gồm dự toán chi phí sản xuất kinh doanh, xác định giá phí sản phẩm sản xuất, xác định chi phí phù hợp cho việc ra các quyết định kinh doanh và đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận. Bên cạnh đó, tác giả đã luận giải tổ chức mô hình kế toán quản trị chi phí cần tùy thuộc vào điều kiện thực tiễn cũng như đặc điểm tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh của từng đơn vị để có thể phát huy tốt nhất vai trò của kế toán quản trị chi phí. Thực tế áp dụng các mô hình kế toán quản trị chi phí tại các quốc gia trên thế giới rất phong phú. Mặc dù các lý thuyết kế toán quản trị chi phí có sự phát triển từ các mô hình truyền thống tới các mô hình hiện đại, nhưng trên thực tế các mô hình kế toán quản trị chi phí truyền thống vẫn đang được áp dụng phổ biến ở nhiều nơi, nhất là tại các quốc gia đang phát triển.

CHƯƠNG 2

THỰC TRẠNG KẾ TOÁN CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT DƯỢC PHẨM VIỆT NAM

2.1. NHỮNG ĐẶC TRƯNG CƠ BẢN CỦA NGÀNH DƯỢC PHẨM VIỆT NAM

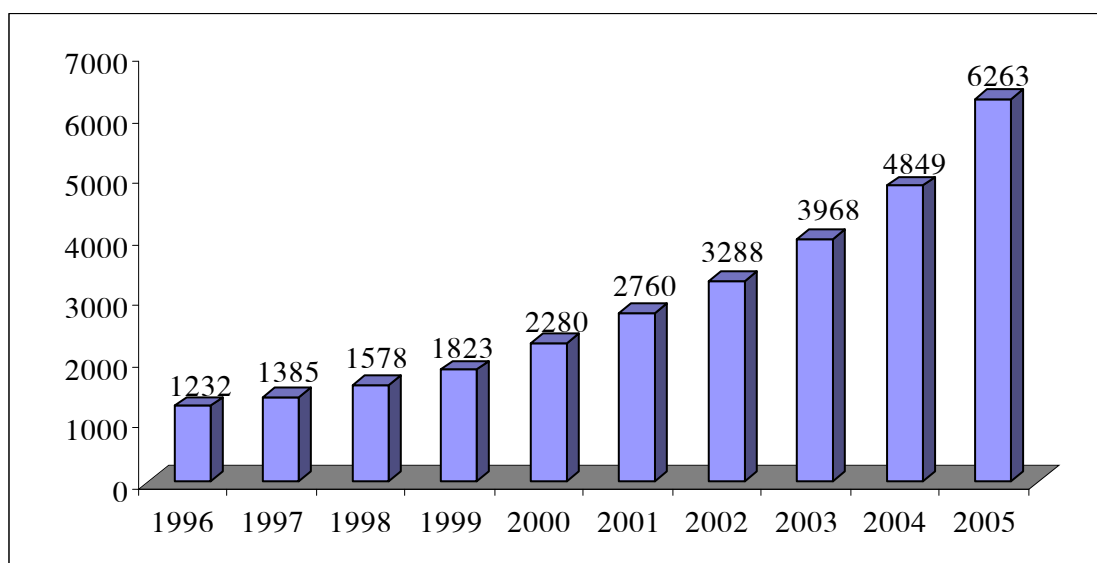
2.1.1. Lịch sử ra đời và phát triển ngành dược Việt Nam

Từ sau chiến tranh thế giới II, để thay thế thuốc ngoại, một số nhà thuốc đã bắt đầu sản xuất biệt dược bằng phương tiện thủ công của phòng pha chế theo đơn. Các loại thuốc tiêm của dược sĩ Hồ Đắc Ân (Sài Gòn), cốm biogénine và thuốc ống Lécithine của Phạm Doãn Điềm (Huế) ... đã được biết đến khắp Đông Dương. Trong kháng chiến chống Pháp đã hình thành các xưởng dược quân dân từ Việt Bắc đến Khu III-IV, khu V và Nam Bộ. Trong kháng chiến chống Mỹ các xưởng dược này lại được tái lập tại miền Trung, miền Đông và miền Tây Nam Bộ. Mặc dù công nghệ thủ công, với những khó khăn thiếu thốn về trang thiết bị, nguyên liệu, tá dược và bao bì nhưng thuốc nội đã góp phần bảo vệ sức khoẻ cho nhân dân trong suốt thời gian chiến tranh [1].

Sau năm 1954 các xưởng thủ công thời kháng chiến chống Pháp được tập trung tại Hà Nội, Hải Phòng, hình thành các xí nghiệp dược phẩm trung ương 1, 2, 3 và xí nghiệp hoá dược ngày nay. Từ qui mô nhỏ, thủ công, các xí nghiệp dược được nâng dần lên qui mô công nghiệp hiện đại, sản xuất nhiều mặt hàng nhượng quyền của nước ngoài. Từ năm 1966 ở miền Bắc và 1975 ở miền Nam, đã hình thành các xí nghiệp dược phẩm địa phương của tỉnh, đến nay có một số đơn vị khá hiện đại như Hậu Giang, Đồng Tháp.

Từ năm 1975 là quá trình công nghiệp hoá ngành dược Việt Nam với các xí nghiệp dược phẩm ngày càng được thiết kế, trang bị đồng bộ và quản lý theo nền nếp công nghiệp. Hiện nay cả nước có 162 cơ sở sản xuất thuốc tân dược, trong đó có 12 doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài và 17 cơ sở thuộc tổng công ty Dược Việt Nam, ngoài ra còn có khoảng 300 cơ sở sản xuất thuốc đông dược. Mặc dù có số lượng đông đảo, nhưng mức độ hiện đại của các cơ sở sản xuất này còn ở mức khiêm tốn, chỉ có 42 cơ sở đạt tiêu chuẩn GMP ASEAN (thực hành sản xuất tốt) [5].

Nền công nghiệp dược Việt Nam đang thuộc nhóm các nước có nền công nghiệp dược nội địa sản xuất đa số thành phẩm từ nguyên liệu nhập ngoại, sản phẩm dược Việt Nam có tới 90% nguyên liệu phải nhập khẩu từ nước ngoài và chủ yếu chỉ sản xuất thuốc điều trị các bệnh thông thường với các dạng bào chế đơn giản (90%). Theo đánh giá của Tổ chức Y tế thế giới (WHO), công nghiệp dược Việt Nam đang phát triển ở mức độ 2,5-3 theo thang điểm phân loại 4 (cấp độ 1 là các nước hoàn toàn nhập khẩu dược phẩm, cấp độ 2 là các nước sản xuất được một số dược phẩm cơ bản, đa số phải nhập khẩu; cấp độ 3 là các nước có công nghiệp dược nội địa sản xuất các dược phẩm cơ bản và xuất khẩu được một số dược phẩm và cấp độ 4 là các nước sản xuất được nguyên liệu và phát minh thuốc mới) [5]. Mặc dù so với thế giới, nền công nghiệp dược Việt Nam còn nhiều yếu kém nhưng tình hình sản xuất kinh doanh dược phẩm trong nước có những bước tiến đáng kể và vững chắc qua các năm (biểu đồ 2.1).



(Nguồn: Cục quản lý dược Việt Nam)

Biểu đồ 2.1. Doanh thu sản xuất dược phẩm trong nước (tỷ đồng)

Đặc điểm tổ chức của ngành Dược cũng có nhiều biến động qua thời gian. Trước năm 1982 ngành dược Việt Nam chỉ có các cơ sở sản xuất kinh doanh dược thuộc sở hữu nhà nước và được tổ chức theo mô hình tổng công ty, tuy nhiên chức năng nhiệm vụ của tổng công ty dược thời kỳ này chỉ đơn thuần là một cơ quan hành chính gián tiếp, giúp việc cho Bộ Y tế trong công tác quản lý hoạt động sản

xuất kinh doanh của ngành dược. Ngày 4/5/1982 Liên hiệp các xí nghiệp dược Việt Nam được thành lập theo Nghị định 79 của Hội đồng Bộ trưởng trên cơ sở tổ chức hiện có của tổng công ty dược và các cơ sở trực thuộc. Liên hiệp các xí nghiệp dược Việt Nam là một tổ chức sản xuất hoạt động theo Điều lệ liên hiệp các xí nghiệp quốc doanh. Cùng với quá trình đổi mới nền kinh tế, từ cuối những năm 1990 ngành dược Việt Nam cũng có nhiều khởi sắc, ngoài các doanh nghiệp nhà nước đã có thêm nhiều công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty có vốn đầu tư nước ngoài tiến hành sản xuất – kinh doanh dược phẩm tại Việt Nam. Năm 1995, cùng với sự ra đời của hàng loạt các tổng công ty, Tổng công ty Dược được tái lập. Tổng công ty Dược thời kỳ này là một doanh nghiệp Nhà nước có qui mô lớn bao gồm 17 đơn vị thành viên có quan hệ gắn bó về lợi ích kinh tế, tài chính, công nghệ... Tuy nhiên, giống như các tổng công ty khác, cho đến nay đã có rất nhiều các đơn vị trực thuộc Tổng công ty Dược đã tiến hành cổ phần hoá và bản thân tổng công ty Dược cũng đang trong quá trình chuyển đổi sang mô hình công ty mẹ – công ty con.

2.1.2. Đặc điểm sản phẩm dược

Dược phẩm là một loại hàng hoá đặc biệt có ảnh hưởng trực tiếp đến sức khoẻ và tính mạng của người sử dụng do đó đòi hỏi được quản lý, kiểm nghiệm chất lượng nghiêm ngặt trước, trong và cả sau quá trình sản xuất.

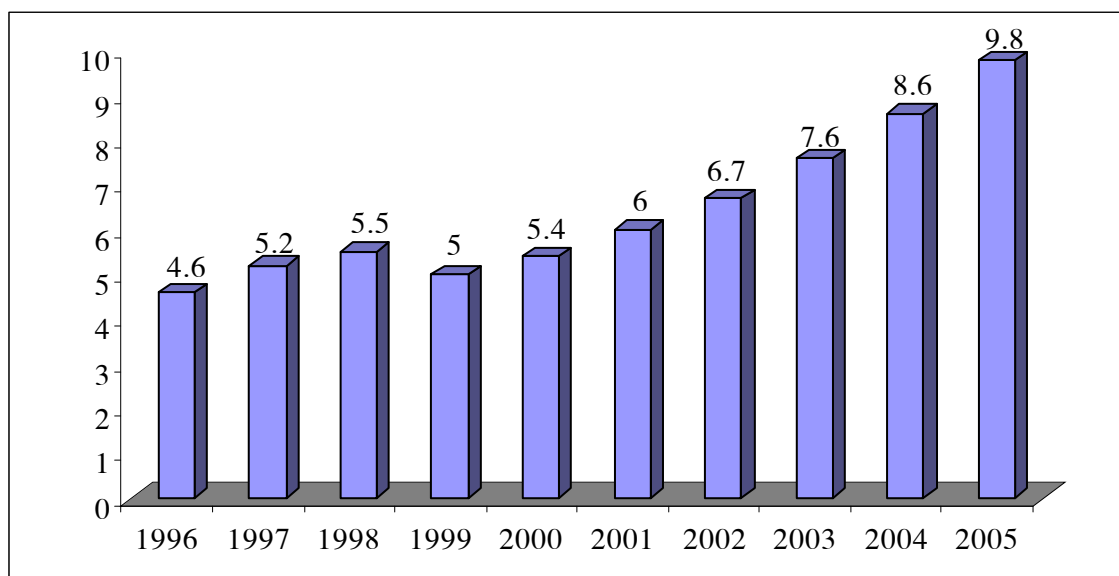
Sản phẩm dược đa dạng về chủng loại, phục vụ cho việc phòng và điều trị các loại bệnh khác nhau (thuốc tiêm, thuốc uống; thuốc bột, thuốc nước, thuốc viên; ...), đòi hỏi các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm phải có sự hiểu biết sâu sắc về các sản phẩm và phải có đủ năng lực để sản xuất và tiêu thụ các sản phẩm dược.

Sản phẩm dược có thời hạn sử dụng không dài và phải được bảo quản trong những điều kiện nhất định, vì vậy quá trình sản xuất kinh doanh dược phẩm phải được lập kế hoạch chặt chẽ, tránh tình trạng tồn đọng thuốc quá hạn sử dụng, hoặc thuốc kém chất lượng ảnh hưởng tới kết quả kinh doanh của doanh nghiệp cũng như sức khoẻ của người sử dụng.

2.1.3. Đặc điểm môi trường kinh doanh dược phẩm

Ngành sản xuất dược phẩm đang hoạt động trong một thị trường tiềm năng rất rộng. Sản phẩm dược là một sản phẩm thiết yếu đối với bất cứ xã hội nào. Bên

cạnh đó nền kinh tế Việt Nam đang có những bước phát triển khá ổn định, đời sống của nhân dân được nâng lên vì vậy việc chi tiêu cho sức khỏe của con người cũng được coi trọng hơn (biểu đồ 2.2).



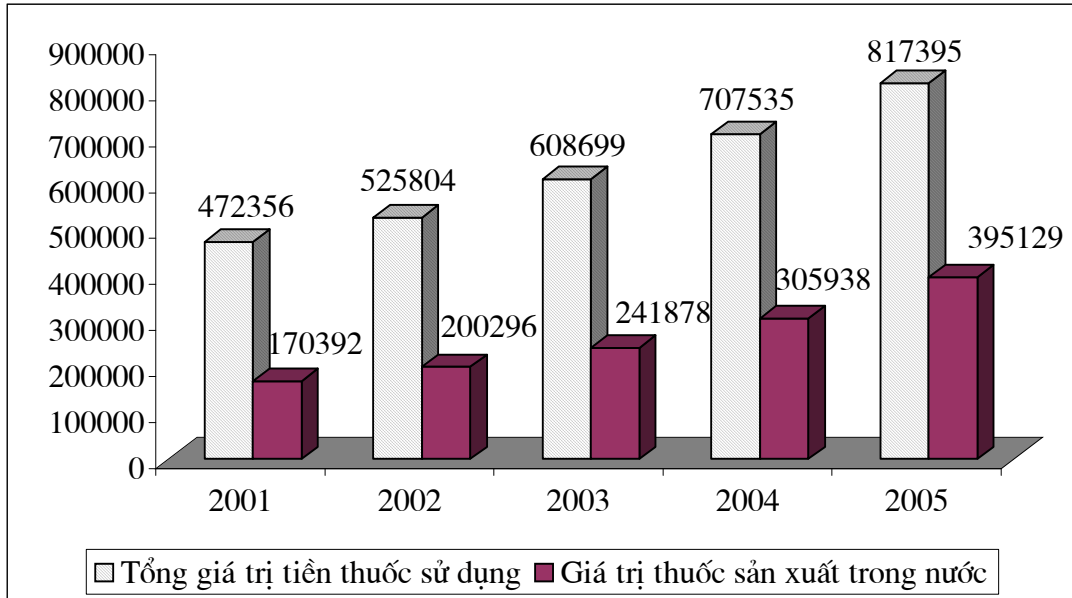
(Nguồn: Cục Quản lý Dược)

Biểu đồ 2.2 Tiền thuốc bình quân đầu người (USD)

Mặc dù có thị trường tiềm năng rất rộng nhưng kinh doanh dược phẩm tại Việt Nam có tính cạnh tranh rất cao. Sự cạnh tranh không chỉ diễn ra giữa bản thân các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm trong nước mà mức độ cạnh tranh còn khốc liệt hơn giữa các dược phẩm trong nước với dược phẩm nhập khẩu từ nước ngoài do các dược phẩm nhập khẩu có thể có chất lượng tốt hơn và một lý do quan trọng hơn là tỷ lệ hoa hồng cho người bán của các hãng dược phẩm nước ngoài cao hơn rất nhiều so với dược phẩm trong nước. Hiện nay dược phẩm sản xuất trong nước chiếm thị phần khá hạn chế ngay trên thị trường nước nhà (biểu đồ 2.3).

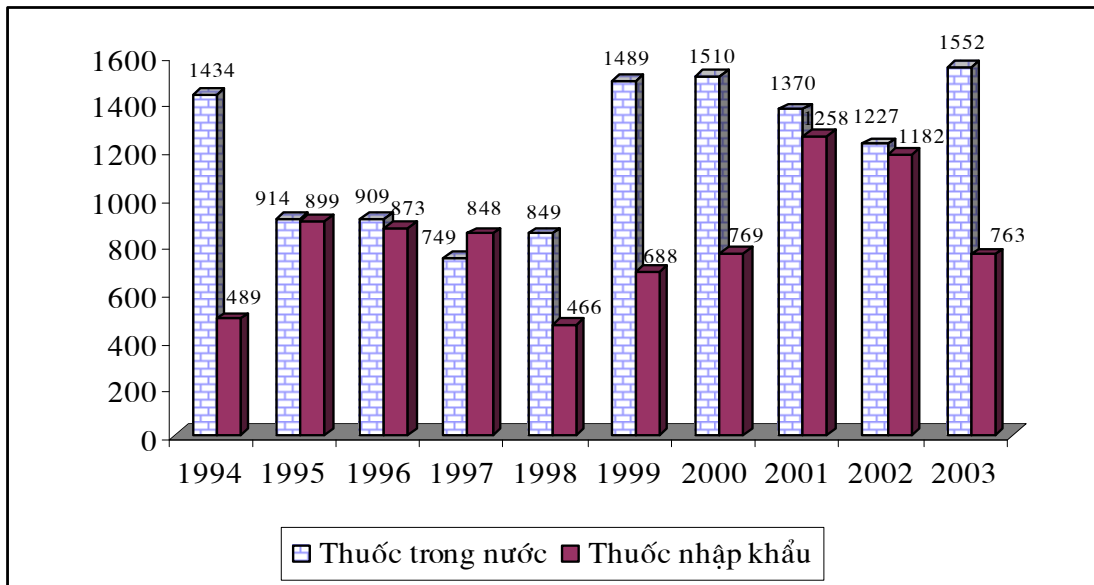
Bên cạnh đó, ngoài việc tuân thủ pháp luật kinh doanh giống như bất cứ một ngành nghề nào, sản xuất kinh doanh dược phẩm còn phải tuân thủ rất nhiều các quy định đặc thù của ngành dược. Tất cả các loại thuốc doanh nghiệp muốn sản xuất kinh doanh đều phải đăng ký với Cục Quản lý Dược và cần phải đăng ký cả về hoạt chất thuốc sử dụng. Các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm trong nước với số lượng lớn, đăng ký nhiều loại thuốc nhưng số hoạt chất đăng ký lại ít và thị phần thấp, do

hầu hết các loại thuốc do các doanh nghiệp dược trong nước sản xuất đều là các loại thuốc đơn giản, giá trị kinh tế thấp (biểu đồ 2.4 và 2.5).



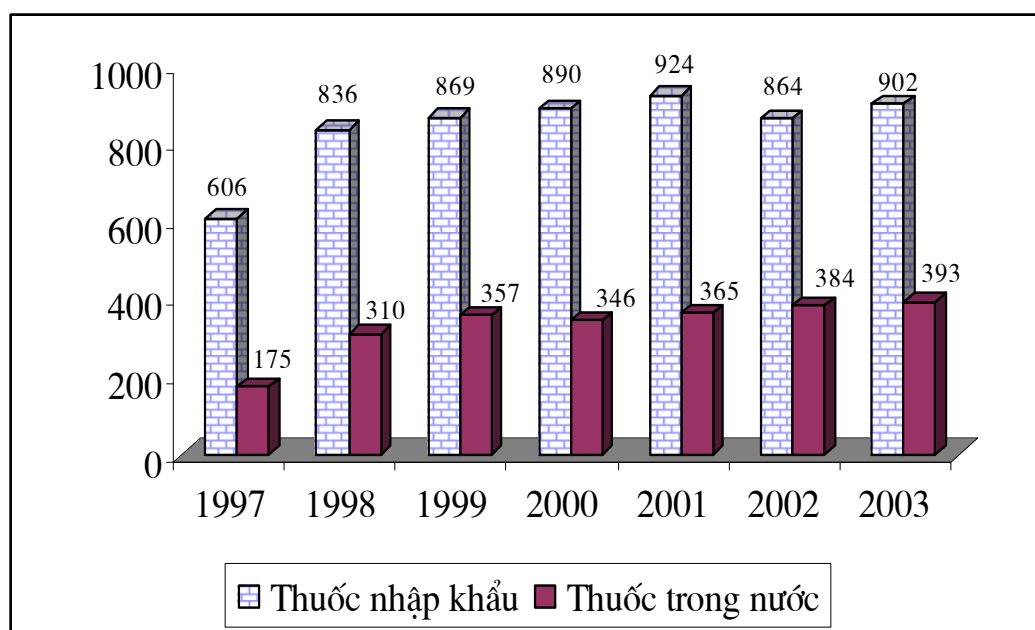
(Nguồn: Cục Quản lý Dược)

Biểu đồ 2.3 Tình hình sản xuất thuốc trong nước và thuốc nhập khẩu (1000 USD)



(Nguồn: Cục Quản lý Dược)

Biểu đồ 2.4 Số liệu đăng ký thuốc (1994-2003)



(Nguồn: Cục Quản lý Dược)

Biểu đồ 2.5 Số hoạt chất đã đăng ký (1997-2003)

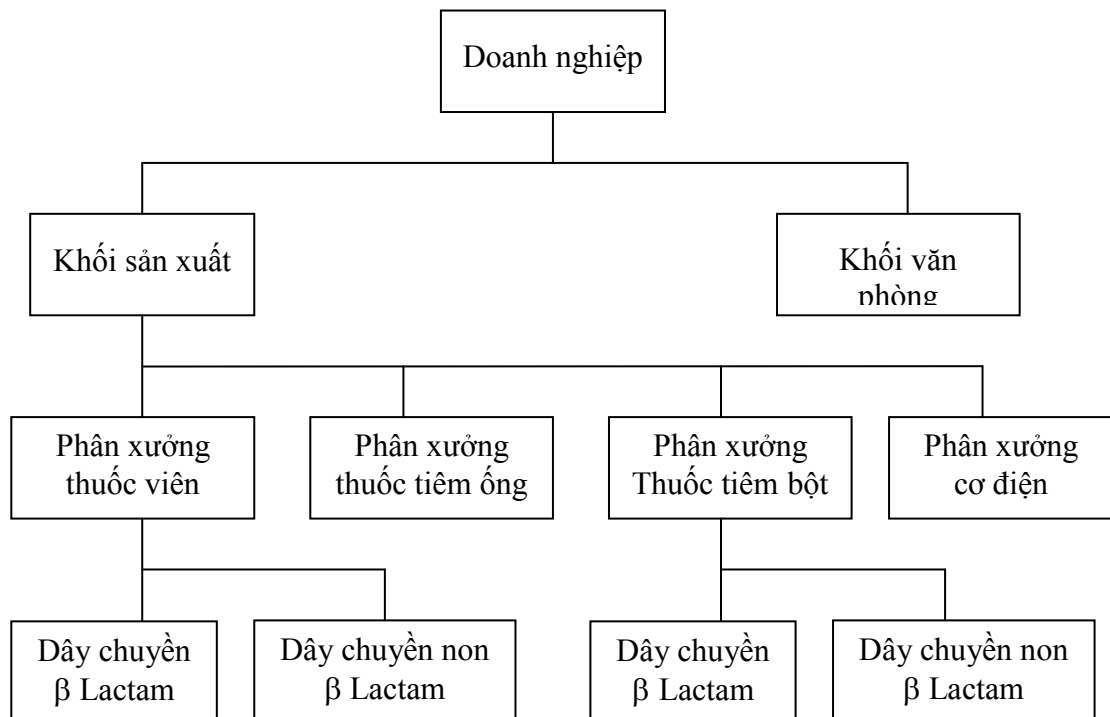
2.1.4. Đặc điểm tổ chức sản xuất – kinh doanh và tổ chức quản lý

2.1.4.1. Đặc điểm tổ chức sản xuất- kinh doanh

Do đặc thù của sản phẩm dược nên việc tổ chức sản xuất – kinh doanh của các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm cũng có những nét khác biệt so với các loại hình doanh nghiệp sản xuất khác. Quá trình sản xuất sản phẩm dược đòi hỏi các điều kiện môi trường sản xuất khắt khe, theo những tiêu chuẩn nhất định về vệ sinh, không khí, độ ẩm, nguồn nước... để bảo đảm cho thuốc sản xuất ra không bị nhiễm khuẩn, ảnh hưởng đến sức khỏe người sử dụng nên thông thường các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm tổ chức các khu sản xuất tách biệt với khu văn phòng quản lý và xây dựng các nội qui ra – vào khu sản xuất.

Mỗi doanh nghiệp sản xuất dược phẩm có các mặt hàng sản xuất rất đa dạng, thí dụ như Xí nghiệp dược phẩm Trung ương 1 sản xuất khoảng 150 mặt hàng hoặc một doanh nghiệp nhỏ như công ty cổ phần Dược - VTYT Nghệ An cũng có khoảng 50 mặt hàng sản xuất. Tuy nhiên không phải là tất cả các mặt hàng này đều được thường xuyên sản xuất, mà phụ thuộc vào khả năng tiêu thụ, các doanh nghiệp sẽ xây dựng kế hoạch sản xuất hợp lý, có thể có những mặt hàng chỉ được

sản xuất một lần trong năm. Mỗi loại sản phẩm dược (thuốc viên, thuốc nước) lại có một qui trình công nghệ sản xuất riêng, sử dụng các thiết bị sản xuất khác nhau nên khu sản xuất sản phẩm dược lại thường được bố trí thành các phân xưởng sản xuất riêng cho các loại sản phẩm này. Thông thường mỗi doanh nghiệp sản xuất dược phẩm sắp xếp thành ít nhất là hai phân xưởng sản xuất, là phân xưởng thuốc viên và phân xưởng thuốc tiêm. Đối với các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm có qui mô lớn (như các xí nghiệp dược phẩm Trung ương 1, 2, ...) có sản xuất các loại sản phẩm β Lactam và Non β Lactam thì thường có riêng các dây chuyền sản xuất các sản phẩm β Lactam, vì các sản phẩm này đòi hỏi các thiết bị, qui trình và nguyên liệu sản xuất đặc biệt hơn so với các sản phẩm non β Lactam (β Lactam là nhóm Pelicilin dễ dị ứng). Ngoài ra ở các xí nghiệp có qui mô lớn còn có thể có phân xưởng cơ điện, phục vụ cho quá trình sản xuất của đơn vị. Mỗi dây chuyền sản xuất có ban quản đốc riêng và mỗi phân xưởng có 1 văn phòng phân xưởng riêng, Mô hình tổ chức sản xuất điển hình ở các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm được khái quát qua sơ đồ 2.1.



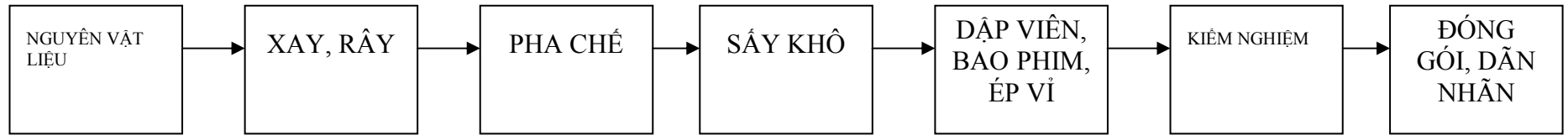
Sơ đồ 2.1 Mô hình tổ chức sản xuất tại doanh nghiệp sản xuất dược phẩm

Quy trình sản xuất sản phẩm dược cũng có những đặc thù khác biệt so với các ngành sản xuất khác. Sản xuất sản phẩm dược được tiến hành theo các lô sản xuất. Kích cỡ mỗi lô sản xuất cũng rất đa dạng tùy thuộc vào loại thuốc và tùy thuộc vào khả năng tiêu thụ. Thời gian của mỗi lô sản xuất cũng khác nhau tùy thuộc vào loại thuốc sản xuất, thuốc viên chỉ từ 1 đến 2 ngày nhưng thuốc tiêm phải 2 tuần do phải kiểm tra chỉ tiêu chất lượng vi sinh vật. Để tránh sự lây nhiễm chéo, thông thường tại một thời điểm chỉ có một lô sản xuất trên một dây chuyền sản xuất. Đặc thù của quá trình sản xuất sản phẩm dược là bất cứ một lô sản xuất nào cũng cần kiểm nghiệm chất lượng. Việc kiểm nghiệm chất lượng sản phẩm dược cũng khác biệt so với các loại sản phẩm khác. Sản phẩm dược sau khi sản xuất xong cần được kiểm tra định tính, định lượng, độ đồng đều và thử giới hạn nhiễm khuẩn để đánh giá chất lượng thuốc theo đúng tiêu chuẩn đăng ký.

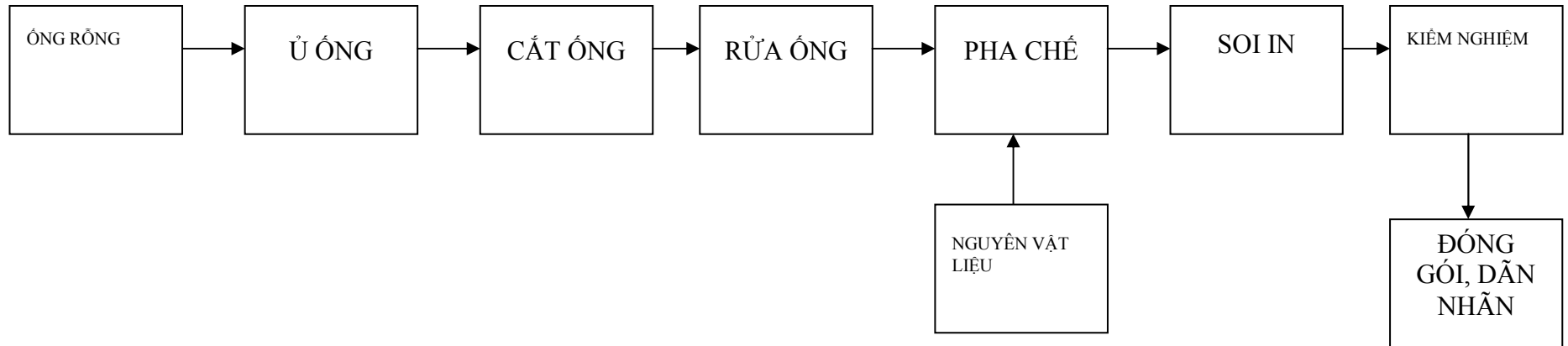
Nếu mẫu thử không đạt được tiêu chuẩn chất lượng thì toàn bộ lô sản xuất sẽ bị huỷ bỏ. Thông thường tại mỗi doanh nghiệp sản xuất dược đều có một bộ phận kiểm nghiệm được trang bị đầy đủ các thiết bị cần thiết và các nhân viên có trình độ, tuy nhiên với các doanh nghiệp có qui mô nhỏ, không tổ chức được bộ phận kiểm nghiệm riêng thì việc kiểm nghiệm sản phẩm sẽ thuê Trung tâm kiểm nghiệm dược phẩm của địa phương thực hiện.

Quá trình sản xuất sản phẩm dược có thể khái quát thành 3 giai đoạn: giai đoạn chuẩn bị sản xuất, giai đoạn sản xuất và giai đoạn kết thúc sản xuất. Trong giai đoạn chuẩn bị sản xuất doanh nghiệp cần chuẩn bị các loại nguyên vật liệu, bao bì cho quá trình sản xuất, thí dụ cần tẩy rửa vô khuẩn các loại chai lọ, nghiền xay các loại vật liệu và các chất phụ gia. Giai đoạn sản xuất là giai đoạn các loại nguyên vật liệu được pha trộn với nhau theo công thức bào chế từng loại thuốc và chuyển qua các khâu tạo hình thuốc (dập viên, vào lọ...). Giai đoạn kết thúc sản xuất là giai đoạn đóng gói, dán nhãn thành phẩm. Thông thường mỗi giai đoạn này được chuyên môn hoá cho các tổ sản xuất khác nhau. Thí dụ phân xưởng Tiêm tại xí nghiệp dược phẩm trung ương 1 được chia thành các tổ Nước, tổ Bao bì, tổ Pha chế, tổ Làm thuốc, tổ Trình bày và tổ Kho.

Có thể nhận thấy các sản phẩm dược có qui trình công nghệ sản xuất liên tục với thời gian tương đối ngắn. Quy trình công nghệ sản xuất dược phẩm được khái quát qua các sơ đồ 2.2 và 2.3.



Sơ đồ 2.2 Quy trình công nghệ sản xuất thuốc viên



Sơ đồ 2.3 Quy trình công nghệ sản xuất thuốc tiêm

Quá trình tiêu thụ dược phẩm cũng mang những nét đặc thù riêng của ngành dược. Hầu hết các loại dược phẩm đều không được người tiêu dùng trực tiếp lựa chọn mà người tiêu dùng các sản phẩm dược chỉ được lựa chọn một cách gián tiếp thông qua việc kê đơn của bác sĩ hoặc sự sẵn có ở các nhà thuốc (đối với các loại thuốc không cần kê đơn). Chính vì vậy quá trình tiêu thụ sản phẩm dược của các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm phụ thuộc rất nhiều vào các kênh phân phối trung gian. Các doanh nghiệp lớn thường mở các chi nhánh ở các tỉnh để quảng bá và tiêu thụ thuốc của mình, như xí nghiệp dược phẩm Trung ương 1 có 5 chi nhánh ở các tỉnh Nghệ An, Thanh Hoá, Nam Định, Hải Phòng, Đà Nẵng và thành phố Hồ Chí Minh. Ngoài các chi nhánh ở các tỉnh, các doanh nghiệp sản xuất dược thường phải xây dựng một mạng lưới các đại lý để tiêu thụ thuốc của mình.

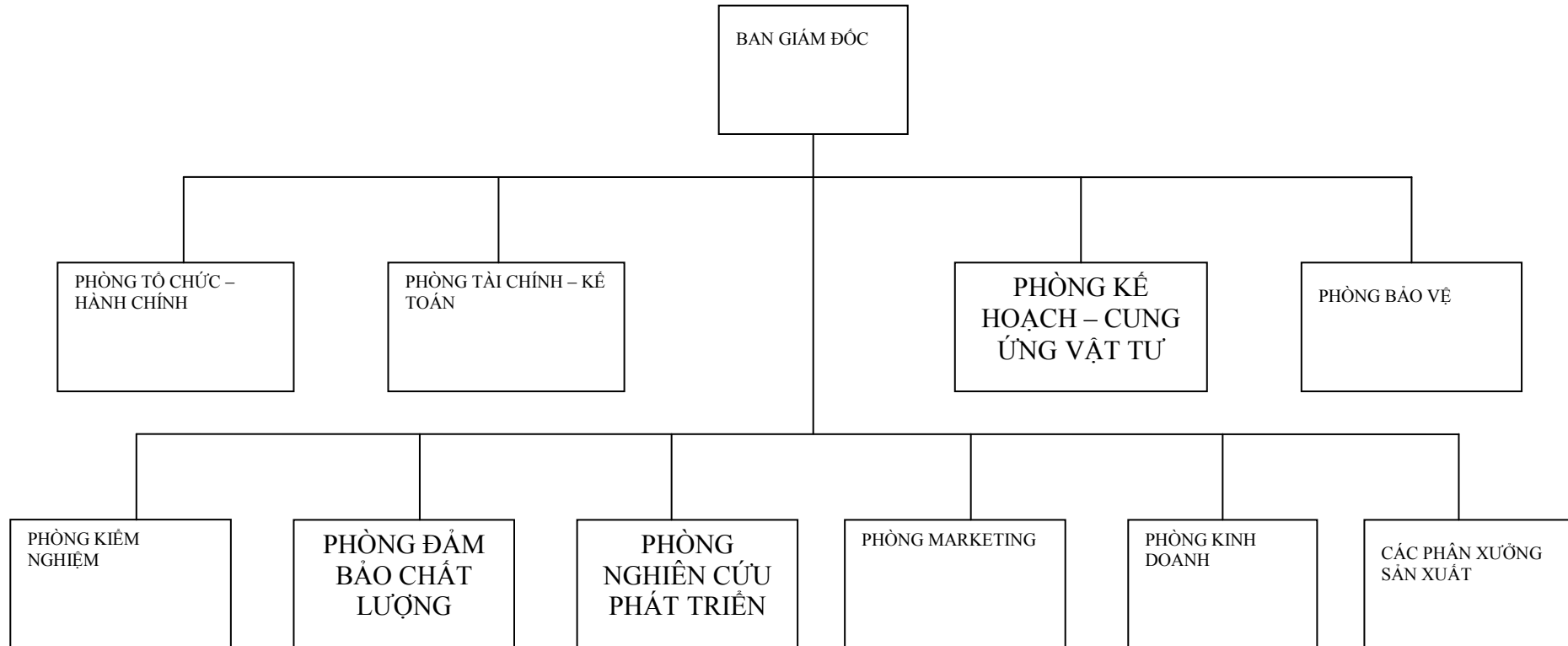
2.1.4.2. Đặc điểm tổ chức quản lý

Do các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm 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. Ban giám đốc thường phân chia công việc cho các phó giám đốc phụ trách từng lĩnh vực, như sản xuất; kinh doanh; kỹ thuật – chất lượng. Tổ chức bộ máy quản lý đặc trưng của các doanh nghiệp dược phẩm được khái quát qua sơ đồ 2.4.

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

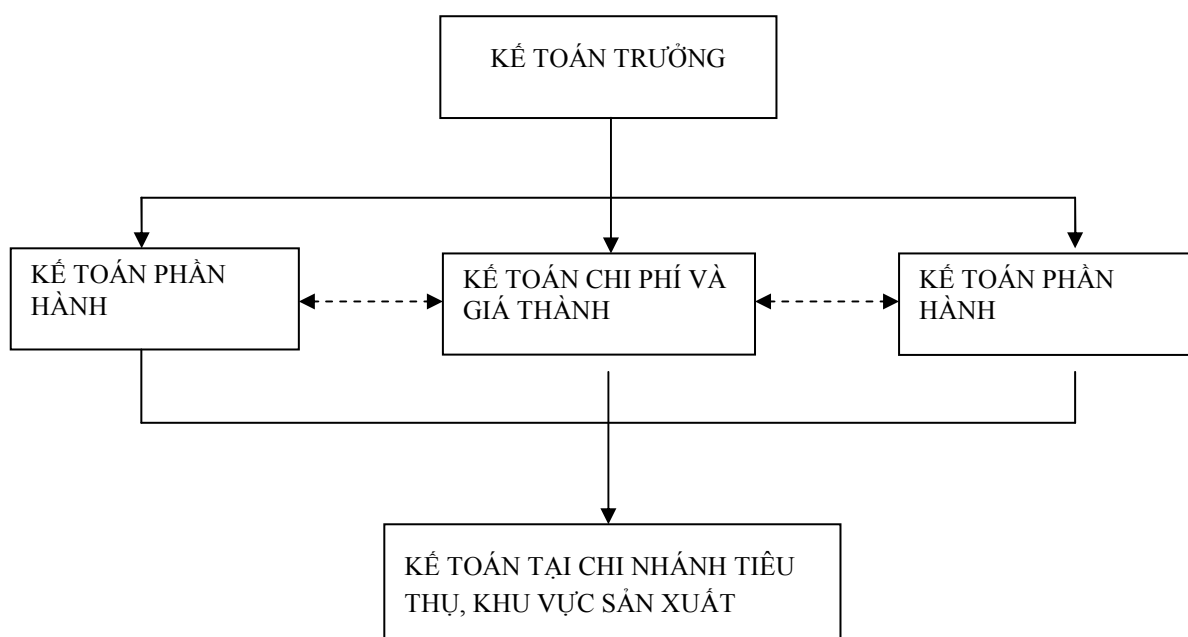
2.1.5.1. Đặc điểm tổ chức bộ máy kế toán

Bộ máy kế toán trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm hiện nay được tổ chức theo mô hình trực tuyến chức năng (sơ đồ 2.5). Số lượng nhân viên kế toán khoảng từ 5 tới 10 người tùy theo qui mô của doanh nghiệp. Mỗi nhân viên kế toán được phân công phụ trách một phần hành cụ thể, thông thường mỗi đơn vị đều có riêng một nhân viên kế toán phụ trách phần kế toán chi tiết chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm. Ngoại trừ Tổng công ty Dược có đặc điểm tổ chức công tác kế toán riêng theo mô hình tổng công ty, tất cả các công ty sản xuất dược phẩm Việt Nam hiện nay đều tổ chức công tác kế toán theo mô hình tập trung.



Sơ đồ 2.4 Tổ chức bộ máy quản lý trong doanh nghiệp sản xuất dược phẩm

Mặc dù có khá nhiều doanh nghiệp dược có qui mô lớn và có nhiều chi nhánh tiêu thụ rộng khắp trên toàn quốc, hoặc bố trí các khu vực sản xuất ở các địa bàn khác nhau, nhưng tất cả các đơn vị này đều tổ chức mô hình kế toán tập trung. Tại các chi nhánh tiêu thụ hay các khu vực sản xuất, doanh nghiệp chỉ bố trí các nhân viên kế toán hoặc nhân viên thống kê để tập hợp các chứng từ, vào các bảng kê chi tiết rồi chuyển các chứng từ và bảng kê đó cho phòng kế toán trung tâm để xử lý.



Sơ đồ 2.5 Tổ chức bộ máy kế toán trong doanh nghiệp sản xuất dược phẩm

2.1.5.2. Hình thức kế toán áp dụng

Hình thức kế toán áp dụng tại các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam hiện nay rất đa dạng, bao gồm cả hình thức Chứng từ ghi sổ (52%), hình thức Nhật ký chứng từ (29%) và hình thức Nhật ký chung (19%). Công tác kế toán tại các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm 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 đơn vị, tuy nhiên vẫn dựa trên cơ sở các nguyên tắc tổ chức sổ kế toán theo qui định. Các đơn vị áp dụng hình thức Nhật ký chứng từ gặp những khó khăn nhất định khi thực hiện công tác kế toán trên máy do phần mềm kế toán chưa đáp ứng được đầy đủ các yêu cầu về tổ chức công tác kế toán theo hình thức Nhật Ký Chứng

từ. Tại xí nghiệp Dược phẩm trung ương 1, mặc dù kế toán có mở các sổ chi tiết các tài khoản 621, 622 và 627, trên nhật ký chứng từ số 7 không thể hiện được quá trình hạch toán trên các tài khoản này, mà cả ba khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung đều thể hiện trực tiếp trên tài khoản 154 (phụ lục 12).

2.2. THỰC TẾ KẾ TOÁN CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT DƯỢC PHẨM VIỆT NAM

Thực tế hệ thống kế toán chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam chịu ảnh hưởng của hai yếu tố, đó là các qui định của chế độ kế toán chi phí và sự vận dụng các qui định đó theo đặc thù của ngành dược phẩm. Trong phần này luận án sẽ khái quát chế độ kế toán chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất qua các thời kỳ và hệ thống kế toán chi phí hiện nay trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam.

2.2.1. Khái quát chế độ kế toán chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất Việt Nam qua các thời kỳ

Ngay từ những ngày đầu thành lập nước Việt Nam Dân chủ cộng hoà, chính phủ đã ban hành những qui định về kế toán nhằm phục vụ cho việc quản lý của nhà nước non trẻ. Cùng với sự phát triển của lịch sử, trải qua các thời kỳ kháng chiến chống thực dân Pháp, thời kỳ xây dựng miền Bắc xã hội chủ nghĩa và chiến tranh chống đế quốc Mỹ ở miền Nam, thời kỳ xây dựng đất nước sau chiến tranh và thời kỳ đổi mới - hội nhập, hệ thống kế toán Việt Nam nói chung và hệ thống kế toán chi phí nói riêng cũng có những bước phát triển phù hợp, đáp ứng yêu cầu quản lý và phát triển kinh tế của đất nước. Có thể khái quát quá trình phát triển của hệ thống kế toán Việt Nam nói chung và hệ thống kế toán chi phí nói riêng theo ba giai đoạn:

- Giai đoạn trước năm 1990
- Giai đoạn từ 1990 đến 1995
- Giai đoạn từ 1996 đến nay

2.2.1.1. Hệ thống kế toán chi phí trước năm 1990

Năm 1957 với Quyết định số 130 – TTg ngày 4/4/1957 về việc “Thi hành từng bước chế độ hạch toán kinh tế trong các xí nghiệp quốc doanh” đã đánh dấu chế độ kế toán đầu tiên được ban hành nhằm đưa hạch toán kế toán vào quỹ đạo

thực hiện và là cơ sở cho việc xây dựng và phát triển hệ thống kế toán Việt Nam sau này.

Ngày 26/10/1961 Hội đồng Chính phủ đã ra Nghị định số 175-CP ban hành “Điều lệ tổ chức kế toán Nhà nước”. Căn cứ vào Điều lệ kế toán và tình hình quản lý kinh tế trong các ngành kinh tế quốc dân, Bộ Tài chính đã cùng với các bộ hữu quan ban hành chế độ kế toán cho từng ngành. Các chế độ kế toán này đã giúp cho các đơn vị từng bước thực hiện chế độ hạch toán kinh tế.

Bước phát triển mới của công tác kế toán là việc ban hành “Chế độ biểu mẫu báo cáo thống kê và kế toán định kỳ chính thức của xí nghiệp công nghiệp” theo quyết định số 233-CP ngày 1/12/1970 của Hội đồng chính phủ và việc ban hành “Hệ thống tài khoản kế toán thống nhất áp dụng cho các xí nghiệp quốc doanh trong các ngành kinh tế quốc dân” theo quyết định số 425-TC/CĐKT ngày 14/12/1970 của Bộ Tài chính. Bên cạnh đó chế độ sổ kế toán cũng được ban hành theo Quyết định số 426 TC/CĐKT ngày 14/12/1970. Hệ thống tài khoản thống nhất thời kỳ này được sắp xếp thành 11 loại và mỗi tài khoản được ký hiệu bằng 2 chữ số từ 01 tới 99.

Đặc trưng của kế toán chi phí thời kỳ này như sau:

Về phân loại chi phí, toàn bộ chi phí sản xuất kinh doanh của một xí nghiệp được chia ra thành 8 yếu tố, bao gồm:

1. Nguyên liệu và vật liệu chính trong đó có nửa thành phẩm mua ngoài
2. Vật liệu phụ
3. Nhiên liệu
4. Động lực mua ngoài
5. Tiền lương (lương chính và lương phụ)
6. Bảo hiểm xã hội
7. Khấu hao tài sản cố định
8. Các chi phí khác bằng tiền

Việc phân loại chi phí theo 8 yếu tố trên là đáp ứng theo qui định của Ủy ban kế hoạch Nhà nước và Tổng cục Thống kê nhằm phục vụ chế độ kế hoạch hoá trong thời kỳ này.

Đối với giá thành sản phẩm, các chi phí được sắp xếp vào các khoản mục theo qui định thống nhất của Nhà nước như sau:

1. Nguyên vật liệu chính (trong đó có nửa thành phẩm mua ngoài)
2. Vật liệu phụ
3. Nhiên liệu dùng vào sản xuất
4. Động lực dùng vào sản xuất
5. Tiền lương công nhân sản xuất
6. Bảo hiểm xã hội của công nhân sản xuất
7. Chi phí sử dụng máy móc thiết bị
8. Chi phí phân xưởng
9. Chi phí quản lý xí nghiệp
10. Thiệt hại về sản phẩm hỏng trong sản xuất chính
11. Thiệt hại về ngừng sản xuất

Khoản mục *chi phí phân xưởng* là những chi phí về tổ chức bộ máy quản lý phục vụ phân xưởng sản xuất chính, gồm lương và bảo hiểm xã hội của nhân viên phân xưởng, khấu hao nhà xưởng, chi phí bảo hộ lao động thuộc phạm vi phân xưởng... còn *chi phí quản lý xí nghiệp* là những chi phí về quản lý hành chính và những chi phí khác có tính chất chung cho toàn xí nghiệp, bao gồm chi phí lương và bảo hiểm xã hội của nhân viên quản lý hành chính, chi phí cho nhà làm việc của bộ phận quản lý xí nghiệp, chi phí văn phòng phẩm, chi phí kho tàng...

Như vậy, chỉ tiêu giá thành công xưởng thời kỳ này bao gồm cả chi phí quản lý xí nghiệp, tức là quan điểm về chi phí sản xuất của thời kỳ này bao gồm cả các chi phí không mang tính chất phục vụ trực tiếp cho quá trình sản xuất.

Ngoài các khoản mục chi phí được tính vào giá thành công xưởng của sản phẩm, còn có khoản mục chi phí ngoài sản xuất không được tính vào giá thành công xưởng. *Chi phí ngoài sản xuất* là các chi phí phục vụ công tác tiêu thụ (chi phí vận chuyển, đóng gói, bốc xếp sản phẩm khi tiêu thụ...) và các khoản trích nộp cơ quan cấp trên. Chi phí ngoài sản xuất được phân bổ cho các sản phẩm tiêu thụ để tính giá thành đầy đủ của sản phẩm.

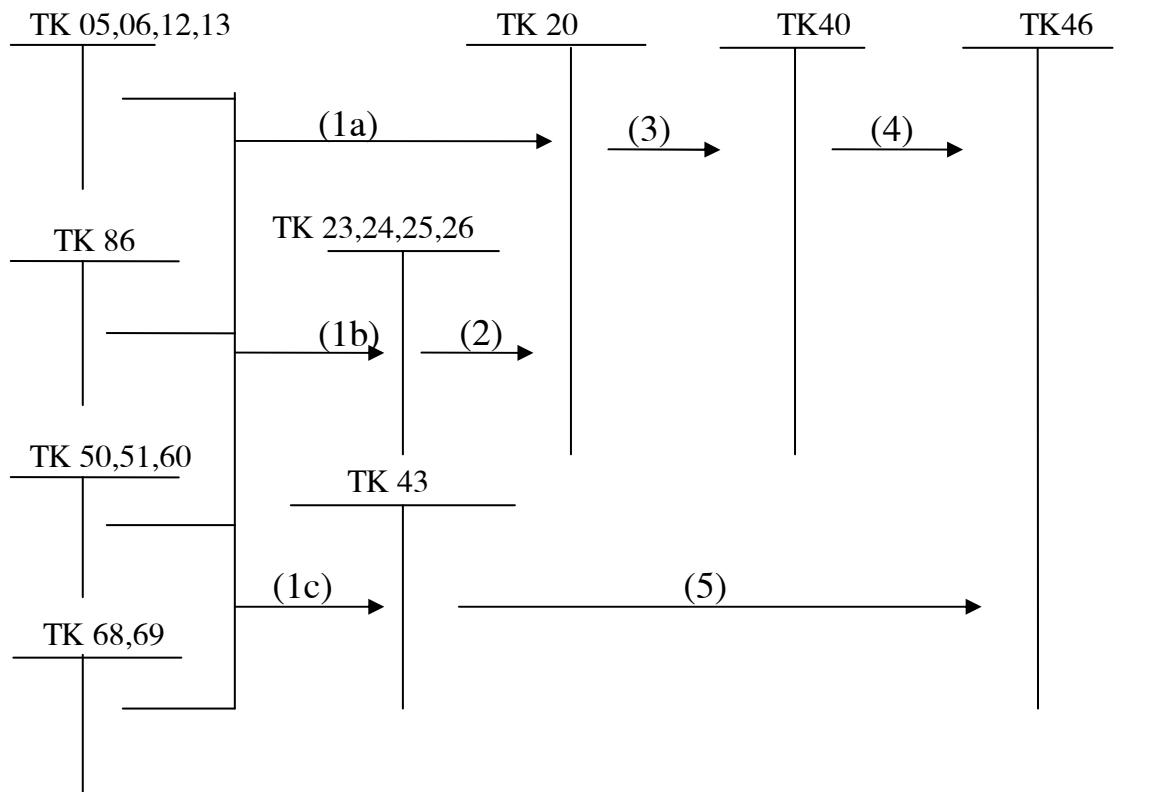
Về tài khoản kế toán và phương pháp kế toán, các tài khoản sử dụng để hạch toán chi phí là các tài khoản loại II, bao gồm các tài khoản cơ bản sau:

- Tài khoản 20 – Sản xuất chính
- Tài khoản 21 – Bán thành phẩm tự chế
- Tài khoản 23 – Sản xuất phụ
- Tài khoản 24 – Chi phí sử dụng máy móc thiết bị
- Tài khoản 25 – Chi phí phân xưởng
- Tài khoản 26 – Chi phí quản lý xí nghiệp
- Tài khoản 28 – Sản phẩm hỏng trong sản xuất
- Tài khoản 29 – Thiệt hại do ngừng sản xuất
- Tài khoản 30 - Sản xuất kinh doanh ngoài cơ bản
- Tài khoản 33 – Chi phí chờ phân bổ
- Tài khoản 40 - Thành phẩm
- Tài khoản 43 – Chi phí ngoài sản xuất

Ngoài ra, kế toán chi phí còn sử dụng các tài khoản khác có liên quan như: TK 05 – Nguyên liệu và vật liệu, TK 06 – Nhiên liệu, TK 12 – Công cụ lao động thuộc tài sản lưu động, TK 13 – Phân bổ công cụ lao động thuộc tài sản lưu động, TK 50 – Quỹ tiền mặt, TK 51 – Tiền gửi ngân hàng, TK 60 – Thanh toán với người bán và người nhận thầu, TK 68 – Thanh toán bảo hiểm xã hội, TK 69 – Thanh toán với công nhân viên, TK 86 – Vốn khấu hao,...

Quá trình kế toán chi phí sản xuất kinh doanh thời kỳ này được khái quát theo sơ đồ 2.6.

Điều đáng chú ý về hạch toán chi phí trong thời kỳ này là chi phí sử dụng máy móc thiết bị được hạch toán trên một tài khoản riêng (24) và là một khoản mục riêng trong chỉ tiêu giá thành sản phẩm. Chi phí sử dụng máy móc thiết bị bao gồm các khi phí khấu hao, chi phí bảo quản và chi phí sửa chữa máy móc thiết bị sản xuất và phương tiện vận tải. Mặt khác, đối với các xí nghiệp chỉ sản xuất một loại sản phẩm thì không phải mở tài khoản 25 – Chi phí phân xưởng, mà các khoản chi phí phục vụ sản xuất này sẽ được hạch toán trực tiếp vào tài khoản 20 – Sản xuất chính.



Sơ đồ 2.6 Kế toán chi phí sản xuất kinh doanh theo hệ thống kế toán năm 1970

Chú giải sơ đồ:

- (1) Tập hợp các yếu tố chi phí phát sinh vào bên Nợ các tài khoản chi phí sản xuất kinh doanh theo công dụng kinh tế của chi phí
- (2) Kết chuyển và phân bổ chi phí sản xuất phụ, chi phí sử dụng máy móc thiết bị, chi phí phân xưởng và chi phí quản lý xí nghiệp
- (3) Giá thành công xưởng của các sản phẩm hoàn thành nhập kho
- (4) Giá thành công xưởng của các sản phẩm xuất kho tiêu thụ
- (5) Phân bổ chi phí ngoài sản xuất cho sản phẩm tiêu thụ

Về sổ kế toán, các tài khoản kế toán chi phí được mở các sổ chi tiết với mục tiêu để tính giá thành theo 11 khoản mục qui định cho từng loại sản phẩm. Để phục vụ cho việc tính giá thành và xác định kết quả tiêu thụ của từng loại sản phẩm, các khoản chi phí có liên quan trực tiếp tới sản phẩm nào thì được tập hợp trực tiếp cho sản phẩm đó (kể cả các chi phí lưu thông), còn đối với các chi phí liên quan tới nhiều loại sản phẩm thì sẽ được phân bổ cho từng loại sản phẩm theo các tiêu thức thích hợp. Thời kỳ này có ba hình thức tổ chức sổ được áp dụng, là hình thức Nhật

ký – Sổ cái, Chứng từ ghi sổ và Nhật ký – Chứng từ, tuy nhiên các xí nghiệp sản xuất thường áp dụng hình thức Nhật ký - Chứng từ. Các sổ sách liên quan tới hạch toán chi phí và giá thành gồm:

- *Bảng phân bổ*: Bảng phân bổ số 1 – Phân bổ tiền lương, trích bảo hiểm xã hội và trích trước tiền lương nghỉ phép; Bảng phân bổ số 2 – Phân bổ vật liệu sử dụng; Bảng phân bổ số 3 – Phân bổ công cụ lao động thuộc tài sản lưu động; Bảng phân bổ số 4 – Tính trích khấu hao tài sản cố định; Bảng phân bổ số 5 – Phân bổ lao vụ sản xuất phụ.
- *Bảng kê*: Bảng kê số 5 – Chi phí sản xuất theo phân xưởng; Bảng kê số 6 – Chi phí quản lý xí nghiệp, chi phí ngoài sản xuất và chi phí trích trước; Bảng kê số 7 – Chi phí chờ phân bổ; Bảng kê số 8 – Thiệt hại trong sản xuất; Bảng kê số 9 – Sản xuất kinh doanh ngoài cơ bản.
- *Nhật ký chứng từ*: Nhật ký chứng từ số 7A – Ghi Có các tài khoản 05, 06, 08, 12, 13, 20, 21, 23, 24, 25, 26, 28, 29, 30, 33, 68, 69, 84, 86, 90 phần liên quan tới chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm; Nhật ký chứng từ số 7B – Ghi Có các tài khoản đã phản ánh ở Nhật ký chứng từ số 7A (phần không liên quan tới chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm) và tài khoản 03 – Sửa chữa lớn tài sản cố định.

Về phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang, thời kỳ này các phương pháp thường được sử dụng là phương pháp đánh giá bằng sản lượng ước tính tương đương theo cách tính bình quân. Giá trị sản phẩm dở dang sẽ được tính bằng cách lấy số lượng sản phẩm dở dang qui đổi tương đương nhân với giá thành thực tế, giá thành kế hoạch hoặc giá thành định mức. Trong trường hợp số lượng và mức độ hoàn thành của các sản phẩm dở dang tương đối ổn định ở cuối các kỳ báo cáo thì có thể áp dụng phương pháp tính theo chi phí nguyên vật liệu chính.

Về phương pháp tính giá thành sản phẩm hoàn thành, tùy thuộc vào loại hình sản xuất, các phương pháp thường được sử dụng là phương pháp trực tiếp đối với loại hình sản xuất giản đơn, thí dụ như khai thác than, điện năng; phương pháp phân bước đối với loại hình sản xuất phức tạp kiểu chế biến liên tục, thí dụ như công nghiệp dệt vải, giấy,...; phương pháp đơn đặt hàng đối với loại hình sản xuất phức tạp, lắp ráp phụ tùng, tổ chức sản xuất từng cái và hàng loạt ít; hoặc phương pháp định mức trên cơ sở các định mức chi phí xây dựng cho sản phẩm.

Về báo cáo chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm, các báo cáo được qui định thống nhất về mẫu biểu và phương pháp lập theo quyết định số 233/CP ngày 1/12/1970. Hệ thống báo cáo chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm thời kỳ này bao gồm:

- Biểu 26/CN Chi phí phục vụ, quản lý sản xuất
- Biểu 27/CN Chi phí sản xuất (trừ luân chuyển nội bộ)
- Biểu 28/CN Giá thành sản phẩm so sánh được và toàn bộ giá thành theo khoản mục
- Biểu 29/CN Giá thành đơn vị các loại sản phẩm chủ yếu
- Biểu 30/CN Những nhân tố làm tăng giảm giá thành

Qui định thời gian lập các báo cáo trên là hàng quý (không báo cáo năm) đối với biểu 28/CN và 29/CN, hàng nửa năm (có báo cáo năm) đối với biểu 26/CN và 27/CN, và hàng năm đối với biểu 30/CN. Ngoài ra hàng tháng một số xí nghiệp trọng điểm phải báo cáo về giá thành toàn bộ sản phẩm thương phẩm (ước tính) để phục vụ kịp thời cho sự lãnh đạo của Trung ương.

Báo cáo chi phí sản xuất (biểu 27/CN) tổng hợp tất cả các khoản chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ của một xí nghiệp công nghiệp theo các yếu tố chi phí chứ không phải là theo các khoản mục giá thành. Báo cáo phản ánh cả số liệu thực tế và số liệu kế hoạch cho 4 nhóm chỉ tiêu chính: (1) tổng chi phí sản xuất trong kỳ báo cáo, (2) giá thành của tổng sản lượng công nghiệp, (3) giá thành công xưởng của sản phẩm hàng hoá, và (4) giá thành toàn bộ của sản phẩm hàng hoá với mục đích theo dõi và phân tích tình hình chấp hành dự toán về phí tổn sản xuất và là căn cứ để tính thu nhập quốc dân của ngành.

Giá thành sản phẩm được báo cáo trên 3 biểu 28/CN, 29/CN và 30/CN bao gồm các chỉ tiêu kế hoạch và thực tế, trong đó biểu 28/CN kiểm tra tình hình thay đổi các khoản mục giá thành, phân tích tình hình thực hiện nhiệm vụ hạ thấp giá thành; biểu 29/CN phản ánh tình hình thực hiện kế hoạch giá thành đơn vị của các loại sản phẩm chủ yếu, đồng thời phản ánh tình hình biến động giá thành đơn vị của mỗi loại sản phẩm có thể so sánh được với giá thành thực tế bình quân năm trước để phục vụ cho việc phân tích giá thành đơn vị sản phẩm; biểu 30/CN chỉ được lập khi tình hình giá thành trong kỳ có sự thay đổi quan trọng so với kế hoạch và so với

năm trước, do thay đổi giá cả hoặc do các nhân tố khách quan làm ảnh hưởng đến giá thành trong kỳ để làm căn cứ phân tích tình hình biến động giá thành một cách đúng đắn, ảnh hưởng của các nhân tố khách quan này cần được loại trừ ra để đánh giá đúng tình hình thực hiện kế hoạch giá thành và nhiệm vụ hạ thấp giá thành sản phẩm của xí nghiệp.

Ngày 13/1/1986, Tổng cục Thống kê ban hành chế độ báo cáo thống kê - kế toán định kỳ theo Quyết định số 13 – TCTK/PPCD, tuy nhiên các báo biểu liên quan tới phần chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm về cơ bản vẫn giữ nguyên theo hệ thống báo biểu năm 1970, bao gồm các biểu 14/CN – Chi phí sản xuất theo yếu tố, biểu 15/CN – Giá thành toàn bộ sản phẩm theo khoản mục và biểu 16/CN – Giá thành đơn vị sản phẩm chủ yếu theo khoản mục.

Có thể nhận thấy hệ thống kế toán chi phí thời kỳ trước năm 1990 mang tính hỗn hợp giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị. Hệ thống kế toán chi phí này được qui định thực hiện một cách nghiêm ngặt do đặc điểm nền kinh tế thời kỳ này là nền kinh tế kế hoạch hoá tập trung, với chỉ tiêu hạ giá thành là chỉ tiêu pháp lệnh. Hệ thống kế toán chi phí và giá thành thời kỳ này chịu nhiều ảnh hưởng từ hệ thống kế toán của Liên Xô cũ nên đã vận dụng nhiều phương pháp của kế toán quản trị chi phí trên thế giới lúc bấy giờ. Theo tác giả, *về mặt hình thức*, hệ thống kế toán chi phí và giá thành thời kỳ trước năm 1990 mang nhiều nét của một hệ thống kế toán quản trị nội bộ với hệ thống chi phí tiêu chuẩn, dự toán chi phí và các báo cáo đánh giá chi tiết tình hình chi phí và giá thành. Mặt khác, việc phân bổ chi phí quản lý xí nghiệp và chi phí ngoài sản xuất cho từng sản phẩm để xác định giá thành đầy đủ của sản phẩm là một phương hướng đúng đắn trong việc quản lý chi phí và giá thành, nhất là trong điều kiện tổ chức hoạt động kinh doanh thời kỳ này tương đối đơn giản, làm cho việc phân bổ các chi phí này không gặp nhiều khó khăn.

Tuy nhiên, *về mặt bản chất*, hệ thống kế toán chi phí và giá thành này lại được qui định một cách thống nhất cho tất cả các ngành công nghiệp trên phạm vi cả nước, trong điều kiện một nền kinh tế kế hoạch hoá tập trung thì ý nghĩa cung cấp thông tin cho quản trị nội bộ là rất hạn chế. Việc phân loại các khoản mục chi phí trong giá thành sản phẩm chưa thật khoa học, với việc tách biệt các khoản mục thiệt hại sản phẩm hỏng và thiệt hại ngừng sản xuất để tính bình quân cho một đơn vị sản phẩm hoặc đưa chi phí quản lý xí nghiệp vào chỉ tiêu giá thành công xưởng của sản phẩm. Mặt khác tất cả quá trình hạch toán, phương pháp hạch toán và các

chỉ tiêu báo cáo các đơn vị đều phải thực hiện thống nhất theo qui định chung, không có sự linh hoạt cho đặc thù của các đơn vị dẫn đến quá trình hạch toán và các chỉ tiêu báo cáo nhiều khi mang tính gượng ép, ít có ý nghĩa thực tiễn. Hơn nữa, các định mức chi phí, dự toán chi phí không phải do bản thân các xí nghiệp tự xây dựng mà do Nhà nước giao thống nhất từ trên xuống nên có thể không phù hợp với thực tế. Trên thực tế, việc thực thi các qui định trong chế độ kế toán chi phí trong các đơn vị thời kỳ này hoàn toàn mang tính hình thức, đối phó. Các thông tin về chi phí, giá thành do kế toán cung cấp thời kỳ này hầu như không có ý nghĩa thực tiễn.

2.2.1.2. Hệ thống kế toán chi phí từ năm 1990 đến 1995

Đặc trưng cơ bản của nền kinh tế Việt Nam thời kỳ này là 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. Mặc dù nước ta bắt đầu thực hiện chính sách đổi mới từ năm 1986, nhưng phải đến đầu những năm 1990 thì nền kinh tế nước ta mới có những bước chuyển biến sâu sắc, đặc biệt là sau sự sụp đổ của Liên Xô và các nước Đông Âu. Tiếp theo Pháp lệnh Kế toán Thống kê (Lệnh số 06 – LTC – HĐNN8) ban hành ngày 20/5/1988 của Hội đồng Nhà nước, Điều lệ tổ chức kế toán Nhà nước (Nghị định 25/HĐBT) và Điều lệ kế toán trưởng xí nghiệp quốc doanh (Nghị định 26/HĐBT) ban hành ngày 18/3/1989 của Hội đồng Bộ trưởng, Bộ Tài chính đã ban hành Hệ thống tài khoản kế toán thống nhất áp dụng trong nền kinh tế quốc dân (Quyết định số 212 TC/CĐKT ngày 15/12/1989), Chế độ báo cáo kế toán định kỳ áp dụng thống nhất cho các xí nghiệp công nghiệp quốc doanh (Quyết định số 224 TC/CĐKT ngày 18/4/1990) và cụ thể hoá, hướng dẫn vận dụng cho các đơn vị ngoài quốc doanh bằng Chế độ kế toán sản xuất kinh doanh ngoài quốc doanh (quyết định số 598 TC/CĐKT ngày 08/12/1990). Hệ thống kế toán này có nhiều thay đổi so với hệ thống kế toán năm 1970 để phù hợp với đặc điểm nền kinh tế có nhiều thành phần, với nhiều hoạt động xuất nhập khẩu, đầu tư, liên doanh với nước ngoài.

Đặc trưng của kế toán chi phí thời kỳ này như sau:

Về phân loại chi phí, toàn bộ chi phí sản xuất kinh doanh của một xí nghiệp được vẫn được chia ra thành 8 yếu tố giống như hệ thống kế toán năm 1970. Đối với giá thành sản phẩm, các chi phí được sắp xếp vào các khoản mục sau:

1. Nguyên vật liệu chính
2. Vật liệu phụ

3. Nhiên liệu dùng vào sản xuất
4. Động lực dùng vào sản xuất
5. Tiền lương công nhân sản xuất
6. Bảo hiểm xã hội của công nhân sản xuất
7. Khấu hao máy móc thiết bị
8. Chi phí quản lý phân xưởng
9. Chi phí quản lý xí nghiệp
10. Thiệt hại trong sản xuất

Có thể thấy về cơ bản các khoản mục chi phí trong giá thành sản phẩm giai đoạn này vẫn giữ nguyên như hệ thống kế toán năm 1970, chỉ khác là hai khoản mục “thiệt hại sản phẩm hỏng trong sản xuất chính” và “thiệt hại ngừng sản xuất” đã được gộp thành một khoản mục “thiệt hại trong sản xuất” và khoản mục “chi phí sử dụng máy móc thiết bị” chuyển thành “khấu hao máy móc thiết bị”. Các chi phí sửa chữa, bảo quản máy móc thiết bị sản xuất được gộp vào khoản mục chi phí quản lý phân xưởng.

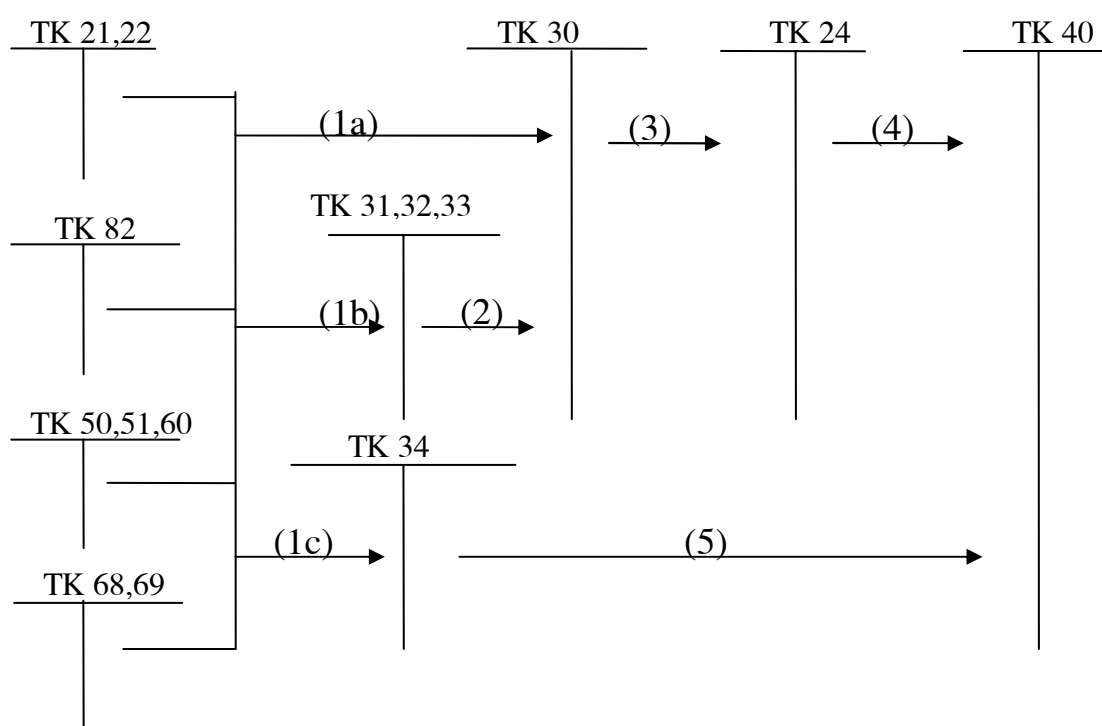
Như vậy, thời kỳ này vẫn giữ nguyên quan điểm coi chi phí quản lý xí nghiệp là một khoản mục trong giá thành sản xuất sản phẩm như hệ thống kế toán năm 1970. Bên cạnh đó, ngoài các khoản mục chi phí được tính vào giá thành công xưởng của sản phẩm, còn có khoản mục chi phí lưu thông, tên gọi mới và trực tiếp của khoản chi phí ngoài sản xuất của hệ thống kế toán năm 1970 trước đây.

Về tài khoản kế toán và phương pháp kế toán, các tài khoản sử dụng để hạch toán chi phí là các tài khoản loại III, bao gồm:

- Tài khoản 30 – Sản xuất, kinh doanh chính
- Tài khoản 31 – Sản xuất, kinh doanh phụ
- Tài khoản 32 – Chi phí quản lý phân xưởng
- Tài khoản 33 – Chi phí quản lý xí nghiệp
- Tài khoản 34 – Chi phí lưu thông
- Tài khoản 36 – Chi phí theo dự toán
- Tài khoản 37 – Thiệt hại trong sản xuất

Ngoài ra kế toán chi phí còn sử dụng các tài khoản có liên quan như: TK 21 – Nguyên liệu, vật liệu, TK 22 – Công cụ lao động nhỏ, Tài khoản 24 - Thành phẩm, TK 50 – Tiền mặt, TK 51 – Tiền gửi ngân hàng, TK 60 – Thanh toán với người bán, TK 68 – Thanh toán bảo hiểm xã hội, TK 69 – Thanh toán với công nhân viên, TK 82 – Nguồn vốn xây dựng cơ bản...

Quá trình kế toán chi phí sản xuất thời kỳ này được khái quát theo sơ đồ 2.7.



Sơ đồ 2.7 Kế toán chi phí sản xuất kinh doanh theo hệ thống kế toán năm 1989

Chú giải sơ đồ:

- (1) Tập hợp các yếu tố chi phí phát sinh vào bên Nợ các tài khoản chi phí sản xuất kinh doanh theo công dụng kinh tế của chi phí
- (2) Kết chuyển và phân bổ chi phí sản xuất phụ, chi phí quản lý phân xưởng và chi phí quản lý xí nghiệp
- (3) Giá thành công xưởng của các sản phẩm hoàn thành nhập kho
- (4) Giá thành công xưởng của các sản phẩm xuất kho tiêu thụ
- (5) Phân bổ chi phí ngoài sản xuất cho sản phẩm tiêu thụ

Điểm khác biệt về tài khoản sử dụng và phương pháp hạch toán chi phí thời kỳ này so với chế độ kế toán năm 1970 là:

- Các tài khoản “Sản xuất chính” và “Sản xuất phụ” được đổi tên thành “Sản xuất, kinh doanh chính” và “Sản xuất, kinh doanh phụ”. Việc đổi tên này xuất phát từ đặc điểm nền kinh tế thời kỳ này đã chuyển từ chế độ kế hoạch hoá tập trung sang nền kinh tế thị trường có sự điều tiết của nhà nước, các đơn vị sản xuất không đơn thuần chỉ có chức năng sản xuất theo kế hoạch nhà nước giao nữa, mà phải tự chủ trong việc sản xuất và tiêu thụ các sản phẩm mình sản xuất ra.
- Chi phí sử dụng máy móc thiết bị không được theo dõi trên một tài khoản riêng, mặc dù phần khấu hao máy móc thiết bị vẫn là một khoản mục riêng trong giá thành sản phẩm. Chi phí khấu hao máy móc thiết bị sản xuất thời kỳ này được hạch toán trực tiếp vào tài khoản 30 – Sản xuất kinh doanh chính, còn chi phí bảo quản, sửa chữa máy móc thiết bị được hạch toán vào tài khoản 32 – Chi phí quản lý phân xưởng.

Có thể nhận thấy mặc dù kí hiệu của các tài khoản và phương pháp hạch toán khấu hao máy móc thiết bị sản xuất có thay đổi, nhưng phương pháp hạch toán chi phí thời kỳ này về cơ bản vẫn giống với chế độ kế toán năm 1970.

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 đơn vị 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 – Tập hợp chi phí sản xuất theo phân xưởng; Bảng kê số 5 – 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 – Chi phí theo dự toán; Bảng kê số 7 – Bảng kê thiệt hại trong sản xuất.

- *Nhật 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 giống như giai đoạn trước năm 1990.

Về phương pháp tính giá thành sản phẩm hoàn thành, các 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/CDKT ngày 18/4/1990, Bộ Tài chính qui 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

Có thể nhận thấy thời kỳ này yêu cầu báo cáo bắt buộc về tình hình chi phí, giá thành đã đơn giản và giảm nhẹ rất nhiều so với giai đoạn trước năm 1990, từ 5 báo cáo bắt buộc giảm xuống còn một báo cáo (biểu 03/BCKT – Chi phí sản xuất theo yếu tố) và chỉ phải lập định kỳ hàng năm và gửi cho các cơ quan tài chính, cơ quan chủ quản, ngân hàng và thống kê. Thay đổi này xuất phát từ việc chuyển đổi nền kinh tế từ kế hoạch hoá tập trung sang nền kinh tế thị trường có sự điều tiết của Nhà nước, các chỉ tiêu pháp lệnh đối với các đơn vị sản xuất kinh doanh không còn tồn tại nặng nề như trước nên việc quản lý chi phí và giá thành thuộc trách nhiệm của bản thân các đơn vị sản xuất kinh doanh, chứ không phải chịu sự quản lý tập trung của Nhà nước.

Những nội dung trình bày ở trên cho thấy hệ thống kế toán chi phí và giá thành thời kỳ 1990 – 1995 có những điểm thay đổi nhất định so với thời kỳ trước

1990, tuy nhiên những nét cơ bản về phương pháp hạch toán vẫn được duy trì như thời kỳ trước. Theo tác giả, điểm khác biệt lớn nhất giữa hệ thống kế toán chi phí và giá thành thời kỳ 1990 – 1995 và thời kỳ trước 1990 là nó có tính ”lỏng” hơn trong việc thực hiện các trách nhiệm cung cấp thông tin với Nhà nước.

2.2.1.3. Hệ thống kế toán chi phí từ năm 1996 đến nay

Đặc trưng cơ bản về kinh tế đất nước thời kỳ này là Việt Nam đang trong tiến trình hội nhập kinh tế quốc tế. Từ giữa thập niên 1990 nền kinh tế Việt Nam có những phát triển vượt bậc so với giai đoạn trước, với rất nhiều dự án đầu tư nước ngoài trong rất nhiều lĩnh vực. Vốn đầu tư nước ngoài ngày càng tăng và đóng vai trò quan trọng trong sự phát triển kinh tế của đất nước. Tháng 7 năm 1995 Việt Nam chính thức trở thành thành viên của Hiệp hội các quốc gia Đông Nam Á (ASEAN) và tham gia ký kết Hiệp định về khu vực mậu dịch tự do ASEAN (AFTA). Lộ trình để thực hiện Hiệp định là Việt Nam phải từng bước cắt giảm và tiến tới xoá bỏ thuế suất thuế nhập khẩu đối với các mặt hàng có xuất xứ ASEAN bắt đầu từ năm 1996 và đến năm 2006 phải cơ bản hoàn thành. Bên cạnh đó, hiện nay Việt Nam đang trong quá trình đàm phán để gia nhập Tổ chức tự do thương mại thế giới (WTO). Với mục tiêu tạo môi trường thông thoáng để thu hút vốn đầu tư nước ngoài, hội nhập kinh tế khu vực và thế giới, 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.

Về tài khoản kế toán và phương pháp kế toán, các tài khoản sử dụng để hạch toán chi phí bao gồm các tài khoản cơ bản sau:

Tài khoản 611 – Mua hàng

Tài khoản 621 – Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Tài khoản 622 – Chi phí nhân công trực tiếp

Tài khoản 627 – Chi phí sản xuất chung

Tài khoản 631 – Giá thành sản xuất

Tài khoản 632 – Giá vốn hàng bán

Tài khoản 641 – Chi phí bán hàng

Tài khoản 642 – Chi phí quản lý doanh nghiệp

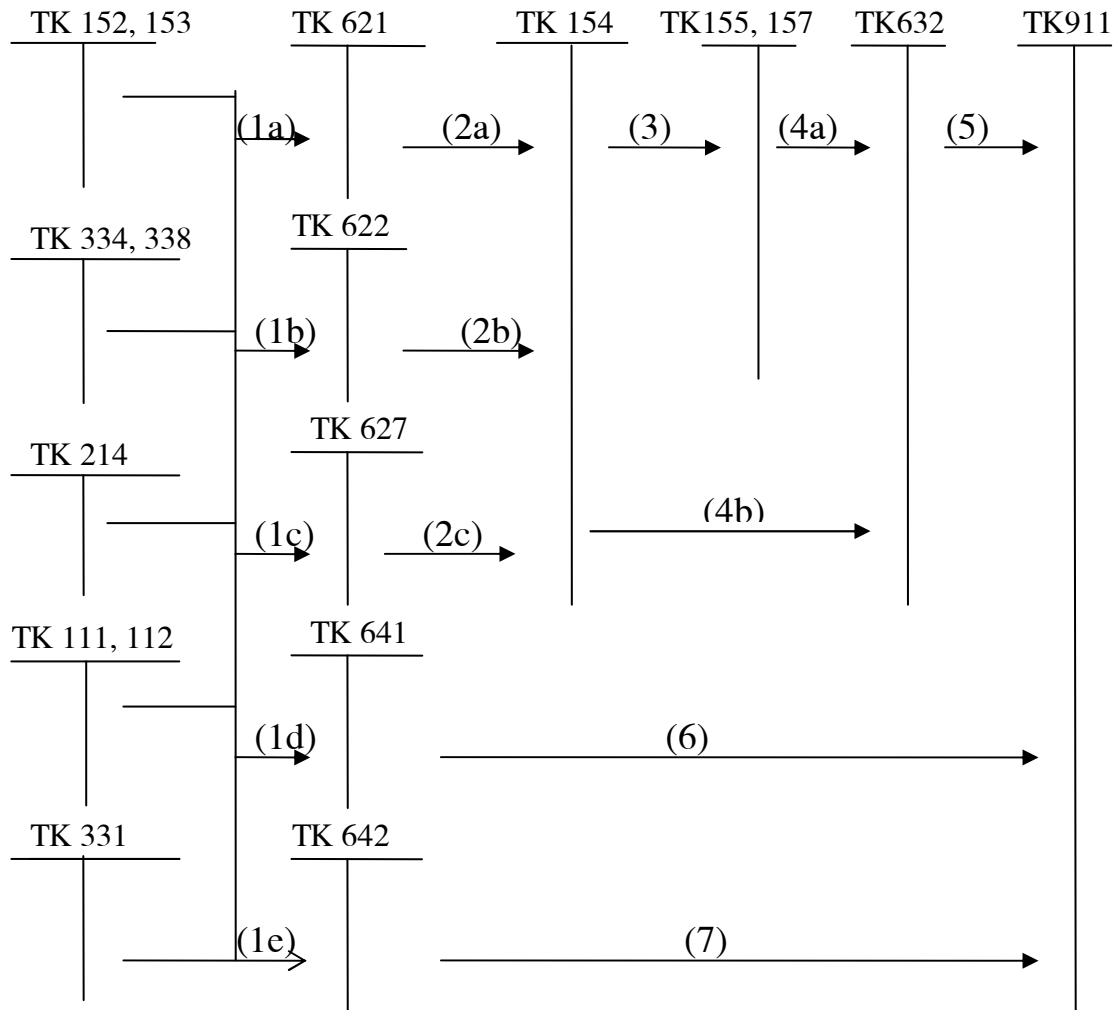
Tài khoản 154 – Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang

Tài khoản 155 – Thành phẩm

Tài khoản 911 – Xác định kết quả kinh doanh

Ngoài ra còn sử dụng các tài khoản có liên quan như: TK 152 – Nguyên vật liệu, TK 153 – Công cụ, dụng cụ, TK 111 – Tiền mặt, TK 112 – Tiền gửi ngân hàng, TK 331 – Phải trả cho người bán, TK 334 – Phải trả công nhân viên, TK 338 – Phải trả, phải nộp khác, TK 214 – Hao mòn tài sản cố định,...

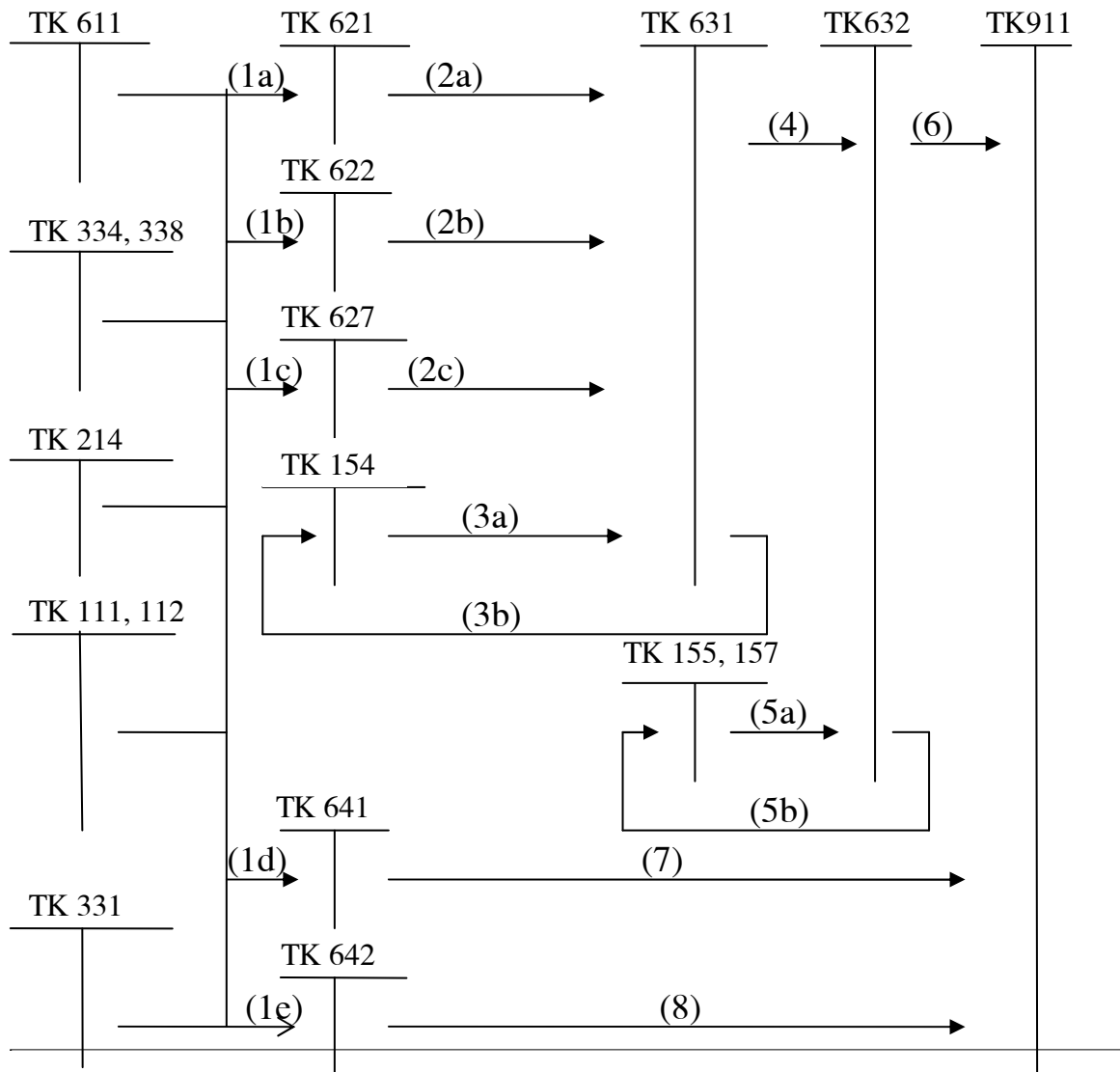
Do phương pháp kế toán hàng tồn kho thời kỳ này có thể được tiến hành theo hai phương pháp kê khai thường xuyên và kiểm kê định kỳ nên việc kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm cũng được qui định khác nhau theo hai phương pháp này, tuy nhiên trên thực tế hầu hết các doanh nghiệp sản xuất đều áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên. Quá trình kế toán chi phí sản xuất thời kỳ này được khái quát theo sơ đồ 2.8 và 2.9.



Sơ đồ 2.8 Kế toán chi phí sản xuất kinh doanh theo Quyết định số 1141-TC/QĐ/CĐKT (Phương pháp kê khai thường xuyên)

Chú giải sơ đồ:

- (1) Tập hợp các khoản mục chi phí
- (2) Kết chuyển và phân bổ chi phí sản xuất sản phẩm
- (3) Giá thành sản xuất của các sản phẩm hoàn thành nhập kho hoặc gửi bán thẳng trong kỳ
- (4) Giá thành sản xuất của các sản phẩm tiêu thụ trong kỳ
- (5) Kết chuyển giá thành (giá vốn) của sản phẩm tiêu thụ trong kỳ
- (6) Kết chuyển chi phí bán hàng phát sinh trong kỳ
- (7) Kết chuyển chi phí quản lý doanh nghiệp phát sinh trong kỳ



Sơ đồ 2.9 Kế toán chi phí sản xuất kinh doanh theo Quyết định số 1141-TC/QĐ/CĐKT (Phương pháp kiểm kê định kỳ)

Chú giải sơ đồ:

- (1) Tập hợp các khoản mục chi phí phát sinh trong kỳ
- (2) Kết chuyển và phân bổ chi phí sản xuất sản phẩm
- (3a) Kết chuyển giá trị sản phẩm dở dang đầu kỳ
- (3b) Kết chuyển giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ
- (4) Giá thành sản xuất của các sản phẩm hoàn thành trong kỳ

- (5a) Kết chuyển giá thành sản xuất của các thành phẩm tồn đầu kỳ
- (5b) Kết chuyển giá thành sản xuất của các thành phẩm tồn cuối kỳ
- (6) Kết chuyển giá thành (giá vốn) của sản phẩm tiêu thụ trong kỳ
- (7) Kết chuyển chi phí bán hàng phát sinh trong kỳ
- (8) Kết chuyển chi phí quản lý doanh nghiệp phát sinh trong kỳ

Có thể nhận thấy các tài khoản và phương pháp kế toán chi phí thời kỳ này phù hợp với cách đổi mới các khoản mục chi phí trong giá thành. Mỗi khoản mục chi phí đều được theo dõi trên một tài khoản riêng và các tài khoản chi phí chung đều được chi tiết theo các yếu tố chi phí. Phương pháp hạch toán chi phí thời kỳ này về cơ bản đã phù hợp theo thông lệ của kế toán quốc tế. Một 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 sổ kế toán, thời kỳ này ngoài ba hình thức tổ chức sổ Nhật ký – Sổ cái, Chứng từ ghi sổ và Nhật ký – Chứng từ, một hình thức tổ chức sổ phổ biến trên thế giới đã được giới thiệu và ngày càng áp dụng phổ biến tại Việt Nam, đó là hình thức Nhật ký chung. Tuy nhiên hình thức Nhật ký chung này thường chỉ được các doanh nghiệp mới thành lập áp dụng, ít có các doanh nghiệp lâu năm chuyển đổi từ các hình thức tổ chức sổ khác sang hình thức Nhật ký chung.

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.

Về báo cáo chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm, theo Quyết định 1141 TC/QĐ/CĐKT ngày 1/11/1995, các doanh nghiệp phải lập các báo cáo tài chính là Bảng cân đối kế toán (B 01 – DN), Báo cáo kết quả kinh doanh (B 02 – DN), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ (B 03 – DN) và Thuyết minh báo cáo tài chính (B 09 – DN), trong đó báo cáo về tình hình chi phí sản xuất kinh doanh theo yếu tố chỉ là một phần nhỏ trong Thuyết minh báo cáo tài chính. Ngày 25/10/2000 Bộ Tài chính ban hành Chế độ báo cáo tài chính doanh nghiệp theo Quyết định 167/2000/QĐ-BTC thay thế phần chế độ báo cáo tài chính ban hành theo Quyết định 1141 TC/QĐ/CĐKT, tiếp sau đó là thông tư số 105/2003/TT-BTC ngày 04/11/2003 hướng dẫn sửa đổi, bổ sung hệ thống báo cáo tài chính, thông tư số 23/2005/TT-BTC ngày 30/3/2005 hướng dẫn thực hiện chuẩn mực Trình bày báo cáo tài chính (VAS 21) và gần đây nhất là Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC về việc ban hành chế độ kế toán doanh nghiệp. Hệ thống báo cáo tài chính theo các quyết định và thông tư 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.

Có thể nhận thấy quan điểm về thông tin chi phí và giá thành sản phẩm đã đạt được một bước tiến mới so với các hệ thống kế toán trước kia. Báo cáo tài chính công khai cung cấp thông tin ra ngoài doanh nghiệp đã khá phù hợp theo thông lệ kế toán quốc tế, báo cáo về chi phí sản xuất kinh doanh theo yếu tố không phải là một báo cáo tài chính bắt buộc, ngang hàng với bảng cân đối kế toán, báo cáo kết quả kinh doanh hay báo cáo lưu chuyển tiền tệ. Tình hình chi phí sản xuất kinh doanh theo yếu tố được báo cáo trong Thuyết minh báo cáo tài chính không phải với mục đích chịu sự quản lý của Nhà nước như trước đây, mà theo VAS 21 (đoạn 60), đơn giản chỉ là cung cấp những thông tin bổ sung về tình hình chi phí theo tính chất của các khoản chi phí, ngoài những thông tin về chi phí theo chức năng đã được trình bày trên báo cáo kết quả kinh doanh.

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 cùng với việc tăng quyền chủ động cho các doanh nghiệp trong việc tổ chức hạch toán chi phí, có thể nhận thấy những nội dung của hệ thống kế toán chi phí không phù hợp với kiểu quản lý kế hoạch tập trung trước đây nhưng lại rất có ích với quản trị nội bộ doanh nghiệp hiện nay cũng không còn được qui định thực hiện tại các doanh nghiệp nữa, thí dụ như việc xây dựng các định mức chi phí, lập kế hoạch chi phí, lập các báo cáo về chi phí sản xuất, báo cáo giá thành sản phẩm, và báo cáo phân tích những nhân tố làm tăng giảm giá thành. 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, và mới đây, 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, 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 Việt Nam qua các thời kỳ như sau:

- Hệ thống kế toán chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất Việt Nam chịu sự ảnh hưởng mạnh mẽ của môi trường kinh tế. Trong bối cảnh Việt Nam trải qua các thời kỳ có nền kinh tế kế hoạch hoá tập trung, thời kỳ đổi mới nền kinh tế sang cơ chế thị trường và thời kỳ hội nhập kinh tế quốc tế, hệ

thống kê toán chi phí cũng trải qua các giai đoạn phục vụ cung cấp các chỉ tiêu pháp lệnh của Nhà nước, giai đoạn “quá độ” và giai đoạn phù hợp thông lệ kế toán quốc tế.

- Hệ thống kế toán chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất Việt Nam 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 trong các doanh nghiệp sản xuất Việt Nam 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. Hệ thống kế toán chi phí hiện nay trong các doanh nghiệp sản xuất được phẩm Việt Nam

2.2.2.1. Phân loại chi phí kinh doanh

Chi phí sản xuất kinh doanh trong các doanh nghiệp sản xuất được phẩm rất phong phú, gồm nhiều loại, nhiều thứ và có nội dung, công dụng khác nhau. Nếu phân loại theo nội dung kinh tế của chi phí thì chi phí sản xuất kinh doanh trong các doanh nghiệp sản xuất được phẩm bao gồm các yếu tố cơ bản sau:

- Yếu tố chi phí nguyên liệu, vật liệu: là các hao phí về nguyên liệu, vật liệu sử dụng trong quá trình sản xuất kinh doanh sản phẩm được. Nguyên vật liệu trong các doanh nghiệp sản xuất được phẩm rất phong phú, mỗi loại sản phẩm sử dụng các loại nguyên liệu và phụ gia khác nhau. Nguyên liệu chính để sản xuất được phẩm là các loại dược liệu (hoá chất) đòi hỏi được dự trữ và bảo quản tuân thủ nghiêm ngặt theo các qui định của ngành. Mỗi loại dược phẩm sản xuất đều có định mức nguyên liệu theo tiêu chuẩn thuốc đã đăng ký và cần được tuân thủ chặt chẽ. Các loại phụ liệu sản xuất thuốc (bột sắn, bột ngô để sản xuất thuốc viên, nước cất để sản xuất thuốc tiêm...) cũng đòi hỏi được bảo quản trong một môi trường nghiêm ngặt về vệ sinh, độ ẩm, không khí... Nguyên vật liệu trong các doanh nghiệp sản xuất được phẩm

còn là các loại hoá chất sử dụng trong các phòng nghiên cứu phát triển, phòng kiểm nghiệm chất lượng.

Thuộc yếu tố nguyên liệu, vật liệu còn bao gồm các hao phí về các loại nhiên liệu (xăng, dầu, gas...) phục vụ cho việc vận hành các dây chuyền sản xuất sản phẩm và phương tiện vận tải trong doanh nghiệp cũng như các chi phí về công cụ, dụng cụ sử dụng trong quá trình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Công cụ, dụng cụ trong doanh nghiệp sản xuất dược phẩm rất đa dạng, như các bộ chày cối tán thuốc, máy dán túi, bàn ghế, xô chậu, trang phục bảo hộ lao động (quần áo, găng tay, giày, mũ, khẩu trang)... Các loại trang phục bảo hộ lao động cũng có nhiều loại, có loại bình thường, có loại bằng giấy vô trùng dùng một lần...

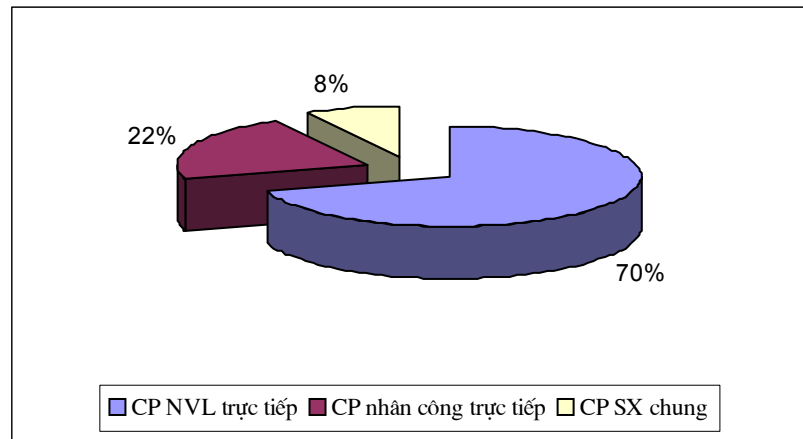
- Yếu tố chi phí nhân công: là chi phí về tiền lương và các khoản trích theo lương cho các đối tượng lao động trực tiếp tại các phân xưởng sản xuất dược phẩm cũng như bộ phận nhân viên làm việc tại các phòng ban chức năng của doanh nghiệp.
- Yếu tố chi phí khấu hao tài sản cố định: là chi phí khấu hao thiết bị sản xuất, nhà xưởng, thiết bị văn phòng, nhà văn phòng, phương tiện vận tải, thiết bị nghiên cứu... của doanh nghiệp. Các tài sản cố định của doanh nghiệp sản xuất dược phẩm cũng rất phong phú với các thiết bị sản xuất đặc thù (máy trộn bột, máy nén viên, máy rửa ống, máy hàn ống, ...) và ngày càng có giá trị lớn với thời gian trích khấu hao khác nhau.
- Yếu tố chi phí dịch vụ mua ngoài: là các chi phí mua các loại dịch vụ phục vụ cho quá trình sản xuất kinh doanh dược phẩm (điện, nước, điện thoại, quảng cáo, ...)
- Các chi phí khác bằng tiền: là các khoản chi phí chưa tính vào các yếu tố kể trên.

Các yếu tố chi phí trên nếu phân loại theo mục đích và công dụng của chi phí thì được sắp xếp thành các khoản mục chi phí sau:

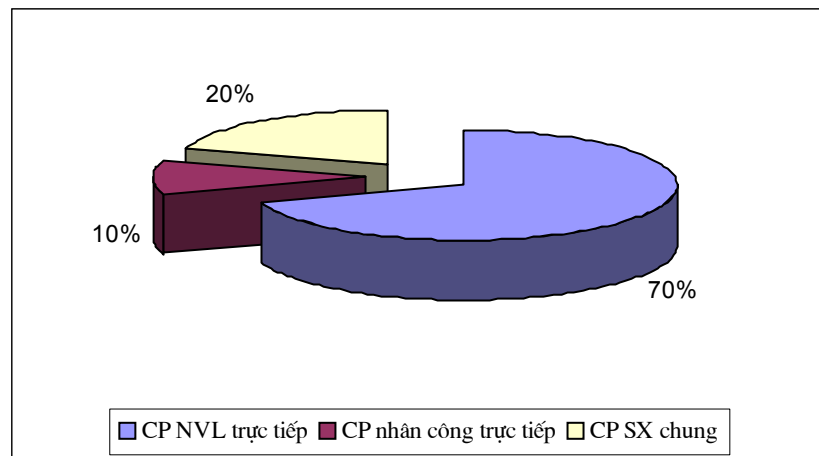
- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: Bao gồm các chi phí về nguyên liệu chính và vật liệu phụ sử dụng trực tiếp trong quá trình sản xuất sản phẩm dược.

- Chi phí nhân công trực tiếp: bao gồm các khoản tiền lương và các khoản trích theo lương phải trả cho công nhân sản xuất trực tiếp trong các phân xưởng.
- Chi phí sản xuất chung: bao gồm các khoản chi phí nhiên vật liệu, công cụ dụng cụ phục vụ cho quá trình sản xuất; khấu hao nhà xưởng và máy móc thiết bị sản xuất, lương và các khoản trích theo lương của nhân viên quản lý phân xưởng, các chi phí điện, nước sử dụng trong quá trình sản xuất...
- Chi phí bán hàng: bao gồm các chi phí hoa hồng bán hàng, chi phí vận chuyển hàng bán, chi phí lương nhân viên bán hàng, chi phí quảng cáo, chi phí cho các đại lý, ...
- Chi phí quản lý doanh nghiệp: bao gồm các chi phí hành chính cho khối văn phòng (khấu hao nhà văn phòng và thiết bị quản lý, lương nhân viên văn phòng, chi phí điện, nước, điện thoại, văn phòng phẩm tại văn phòng...). Đặc biệt, trong các doanh nghiệp sản xuất được đều có bộ phận Nghiên cứu – Phát triển, bộ phận đảm bảo chất lượng với các thiết bị máy móc giá trị lớn. Chi phí cho các bộ phận này cũng được hạch toán vào chi phí quản lý doanh nghiệp.

Cơ cấu các khoản mục chi phí sản xuất khác nhau giữa các doanh nghiệp sản xuất được phẩm qui mô lớn và các doanh nghiệp sản xuất được phẩm qui mô vừa và nhỏ. Tỷ trọng chi phí sản xuất chung ở các doanh nghiệp sản xuất được phẩm qui mô lớn thường cao hơn so với các doanh nghiệp sản xuất được phẩm qui mô vừa và nhỏ, và ngược lại tỷ trọng chi phí nhân công trực tiếp tại các doanh nghiệp sản xuất được phẩm qui mô lớn thường nhỏ hơn so với các doanh nghiệp sản xuất được phẩm qui mô vừa và nhỏ. Lý do của thực tế này là tại các doanh nghiệp sản xuất được phẩm qui mô lớn thường sử dụng nhiều máy móc thiết bị hiện đại và sử dụng ít nhân công hơn so với các doanh nghiệp sản xuất được phẩm qui mô vừa và nhỏ. Cơ cấu chi phí sản xuất điển hình trong các doanh nghiệp sản xuất được phẩm được khái quát qua biểu đồ 2.6 và 2.7.



Biểu đồ 2.6 Cơ cấu chi phí sản xuất trong doanh nghiệp sản xuất dược phẩm qui mô vừa và nhỏ



Biểu đồ 2.7 Cơ cấu chi phí sản xuất trong doanh nghiệp sản xuất dược phẩm qui mô lớn

2.2.2.2. Đối tượng kế toán chi phí sản xuất và đối tượng tính giá thành sản xuất sản phẩm

Theo kết quả điều tra, 100% các doanh nghiệp được điều tra đều có đối tượng hạch toán chi phí sản xuất là từng loại sản phẩm sản xuất (từng loại thuốc) và từng phân xưởng sản xuất. Điều này phù hợp theo đặc điểm qui trình công nghệ sản xuất giản đơn của ngành dược. Các loại sản phẩm thuốc viên và thuốc tiêm được bố trí sản xuất tại các phân xưởng khác nhau và tại một thời điểm chỉ có một loại sản

phẩm được sản xuất trên một dây chuyền. Cũng chính vì lý do này, đối tượng tính giá thành trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm thường được xác định là từng sản phẩm sản xuất hoàn thành (ống thuốc, viên thuốc). Phần lớn các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm đều xác định kỳ hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm là hàng tháng (71%), tuy nhiên có một số doanh nghiệp có kỳ tính giá thành theo quý, đó là công ty Dược Thái Nguyên, Công ty Dược Phú Thọ, Công ty Dược Lâm Đồng và công ty Dược Cà Mau, công ty Dược phẩm Hà Tây, và công ty Dược phẩm Đông dược 5.

Để thuận tiện cho việc ghi chép sổ sách và theo dõi chi tiết từng loại thuốc, các loại sản phẩm dược được mã hoá (gồm phần chữ và phần số) phù hợp theo đặc điểm của từng doanh nghiệp, thí dụ tại Xí nghiệp Dược phẩm Trung ương 1, AV là ký hiệu của loại thuốc kháng sinh viên có gốc Amoxyxillin, trong đó AV 001 là Amoxycillin 250 mg cấp hay AV 004 là Ampicillin 250 mg chai...; công ty cổ phần Dược TRAPHACO mã hoá các sản phẩm theo chữ cái đầu của tên thuốc và lần lượt các loại thuốc, thí dụ A 02 là sản phẩm Ampelop, A12 là sản phẩm Amorvita – Ging seng, B 04 là sản phẩm Boganic...

2.2.2.3. Kế toán chi phí sản xuất

2.2.2.3.1. Kế toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp thường chiếm tỷ lệ 60% - 80% tại các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm và bao gồm rất nhiều loại, từ các dược liệu (như ampicilin trihydrat Powder để sản xuất thuốc Ampicillin) tới các phụ gia (bột tale, bột Amidon...) và các bao bì (túi, lọ, hòm, nhãn...) sử dụng cho sản xuất các sản phẩm dược. Hạch toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp ở các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm 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 dược cần các loại nguyên vật liệu khác nhau và tại một thời điểm doanh nghiệp chỉ tiến hành sản xuất một loại sản phẩm trên một dây chuyền sản xuất. 81% các doanh nghiệp 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 (phụ lục 02 và phụ lục 03), tuy nhiên cũng có một số doanh nghiệp không theo dõi chi phí nguyên vật liệu trực tiếp cho từng loại sản phẩm mà tập hợp chi phí nguyên vật liệu trực tiếp theo phạm vi toàn phân

xưởng (xí nghiệp dược phẩm Trung ương 5, công ty cổ phần dược OPC, xí nghiệp dược phẩm Trung ương 3 và xí nghiệp dược phẩm Hà Nam).

2.2.2.3.2. Kế toán chi phí nhân công trực tiếp

Chi phí nhân công trực tiếp tại các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm bao gồm tiền lương và các khoản trích theo lương phải trả cho bộ phận công nhân sản xuất trực tiếp tại các phân xưởng. Hạch toán chi phí nhân công trực tiếp tại các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm cũng thường được tiến hành chi tiết cho từng loại sản phẩm (76%), tuy nhiên các doanh nghiệp có các căn cứ hạch toán khác nhau, thí dụ như đơn giá tiền lương/giờ công hoặc đơn giá tiền lương/sản phẩm. Có một số doanh nghiệp không tiến hành theo dõi trực tiếp chi phí nhân công trực tiếp cho từng loại sản phẩm mà tiến hành tập hợp trên phạm vi toàn phân xưởng (công ty cổ phần dược TRAPHACO, công ty Dược Thái Nguyên, xí nghiệp dược phẩm Trung ương 5, xí nghiệp dược phẩm Trung ương 3 và xí nghiệp dược phẩm Hà Nam).

Tại Xí nghiệp dược phẩm Trung ương 1, chi phí nhân công trực tiếp được hạch toán cho từng loại sản phẩm trên cơ sở số giờ công lao động trực tiếp. Tại các phân xưởng sản xuất doanh nghiệp phải bố trí các nhân viên thống kê để theo dõi số giờ công lao động trực tiếp liên quan tới các lô sản phẩm sản xuất (phụ lục 04). Doanh nghiệp xây dựng đơn giá tiền lương/giờ công và tính toán mức tiền lương phải trả công nhân sản xuất cho từng loại sản phẩm trên cơ sở số giờ công. Còn tại Công ty cổ phần Dược – VTYT Nghệ An, chi phí nhân công trực tiếp được hạch toán chi tiết cho từng sản phẩm trên cơ sở đơn giá tiền lương/sản phẩm. Căn cứ từ số lượng sản phẩm sản xuất và đơn giá tiền lương/sản phẩm kế toán sẽ xác định số tiền lương phải trả cho công nhân sản xuất và lập bảng phân bổ lương và các khoản trích theo lương cho từng sản phẩm (phụ lục 05).

Tại công ty cổ phần Dược TRAPHACO, chi phí nhân công trực tiếp lại được xác định dựa trên cơ sở doanh thu tiêu thụ trong kỳ. Mức lương của khối sản xuất được tính theo tỷ lệ 22% doanh thu. Tổng số tiền lương này sẽ phân bổ cho từng loại sản phẩm trên cơ sở số lượng sản phẩm sản xuất trong kỳ và đơn giá tiền lương/sản phẩm do doanh nghiệp xây dựng, tuy nhiên đơn giá tiền lương này không có cơ sở hợp lý và đó cũng không phải là đơn giá tiền lương mà công nhân sản xuất được thanh toán nên về bản chất việc phân bổ chi phí nhân công trực tiếp tại TRAPHACO mang tính tùy tiện, theo chủ quan của nhân viên kế toán (phụ lục 06).

2.2.2.3.3. Kế toán chi phí sản xuất chung

Chi phí sản xuất chung trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm bao gồm rất nhiều loại, như khấu hao nhà xưởng và các thiết bị sản xuất, lương và các khoản trích theo lương của bộ phận quản đốc phân xưởng, chi phí về bảo hộ và an toàn lao động... Chi phí sản xuất chung thường chiếm tỷ lệ từ 15% đến 20% trong tổng chi phí sản xuất tại các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm. Một số trường hợp đặc biệt chi phí sản xuất chung chiếm tỷ trọng rất thấp, chỉ từ 5% đến 10% như tại công ty Dược – VTYT Vĩnh phúc, xí nghiệp dược phẩm Trung ương 3, xí nghiệp dược phẩm Hà Nam. Hiện nay các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm đều tiến hành trích khấu hao tài sản cố định theo phương pháp khấu hao đều theo thời gian, tuy nhiên xu hướng tỷ lệ chi phí khấu hao tài sản cố định ngày càng cao trong tổng chi phí sản xuất. Do để tăng khả năng cạnh tranh với thuốc ngoại nhập, các doanh nghiệp sản xuất thuốc trong nước cần phải đầu tư các thiết bị sản xuất hiện đại, đổi mới dây chuyền công nghệ sản xuất để phấn đấu đạt các tiêu chuẩn GMP của ASEAN và của WHO.

Tại các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm, chi phí sản xuất chung thường được tập hợp theo từng phân xưởng sản xuất, sau đó tổng chi phí sản xuất chung của phân xưởng sẽ được phân bổ cho từng loại sản phẩm sản xuất trong phân xưởng. Tuy nhiên, tại công ty cổ phần Dược – VTYT Nghệ An chi phí sản xuất chung được tập hợp chung cho toàn bộ khu sản xuất (bao gồm cả phân xưởng Tiêm và phân xưởng Viên), ngoại trừ chi phí khấu hao dây chuyền sản xuất được theo dõi riêng và phân bổ riêng cho từng loại sản phẩm sản xuất trên từng dây chuyền, do chi phí khấu hao dây chuyền sản xuất thuốc tiêm quá nhỏ so với chi phí khấu hao dây chuyền sản xuất thuốc viên (phụ lục 07 và phụ lục 08). Công ty cổ phần dược TRAPHACO có 4 khu sản xuất riêng biệt (Phú Thượng, Yên Ninh, Ngọc Hồi và Hoàng Liệt) nhưng chi phí sản xuất chung được tập hợp chung cho toàn công ty rồi sau đó phân bổ cho từng sản phẩm (phụ lục 09).

Tiêu thức phổ biến để phân bổ chi phí sản xuất chung cho các loại sản phẩm tại các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm là chi phí nguyên vật liệu trực tiếp. Ngoài ra một số doanh nghiệp tiến hành phân bổ chi phí sản xuất chung theo tiền lương công nhân sản xuất, theo chi phí nhân công trực tiếp, hoặc theo số giờ công... Xí nghiệp dược phẩm Trung ương 1 phân bổ chi phí sản xuất chung cho từng loại sản phẩm theo số giờ công lao động trực tiếp, công ty cổ phần Dược - VTYT Nghệ An

phân bổ chi phí sản xuất chung cho từng loại sản phẩm theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, còn tại công ty cổ phần Dược TRAPHACO chi phí sản xuất chung được phân bổ cho từng loại sản phẩm theo kiểu “bốc thuốc”, trên cơ sở giới hạn về giá thành kế hoạch, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp đã hạch toán cho sản phẩm.

Tại tất cả các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm, chi phí sản xuất chung không được theo dõi tách biệt giữa chi phí sản xuất chung cố định và chi phí sản xuất chung biến đổi.

2.2.2.3.4. Tổng hợp chi phí sản xuất

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 sản xuất dược phẩm đều mở chi tiết tài khoản 154 theo từng loại sản phẩm và tổng hợp toàn đơn vị (phụ lục 10 và phụ lục 11). Đối với các doanh nghiệp áp dụng hình thức Nhật ký chứng từ, toàn bộ chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ còn được tổng hợp trên Nhật ký chứng từ số 7 (phụ lục 12).

2.2.2.4. Đánh giá sản phẩm dở dang

Tại các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm, sản phẩm dở dang là những sản phẩm của các lô sản xuất chưa trải qua giai đoạn sản xuất cuối cùng là kiểm nghiệm, đóng gói và nhập kho thành phẩm. Phương pháp xác định giá trị sản phẩm dở dang thường được áp dụng trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm là tính theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (76%). Ngoài ra cũng có một vài doanh nghiệp áp dụng phương pháp ước lượng sản phẩm hoàn thành tương đương (công ty cổ phần Dược Phú Thọ, công ty Dược – VTYT Vĩnh Phúc, công ty Dược và TBYT Quân đội, công ty Dược Cà Mau) và cũng có doanh nghiệp không tiến hành đánh giá sản phẩm dở dang (công ty cổ phần Dược TRAPHACO).

2.2.2.5. Tính giá thành sản phẩm hoàn thành

Hầu hết các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm đều tính giá thành sản phẩm hoàn thành theo phương pháp trực tiếp. Mỗi loại sản phẩm được lập một thẻ tính giá thành (phụ lục 13 và phụ lục 14), sau đó giá thành của tất cả các loại sản phẩm của doanh nghiệp được báo cáo trên một bảng tổng hợp (phụ lục 15, phụ lục 16 và phụ lục 17).

Bên cạnh đó có những đơn vị không tổ chức tính giá thành thực tế sản phẩm hoàn thành (công ty cổ phần Dược TRAPHACO), giá trị sản phẩm hoàn thành nhập kho được phản ánh theo đơn giá cố định (công thức 2.1).

$$\begin{array}{l} \text{Tổng giá thành sản phẩm hoàn thành} = \text{Số lượng sản phẩm hoàn thành} \times \text{Đơn giá kế hoạch} \end{array} \quad (2.1)$$

Từ đó giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ được xác định theo công thức 2.2.

$$\begin{array}{l} \text{Giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ} = \text{Giá trị sản phẩm dở dang đầu kỳ} + \text{Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ} - \text{Giá thành sản phẩm hoàn thành trong kỳ} \end{array} \quad (2.2)$$

2.2.2.6. Kế toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý quản lý doanh nghiệp

Chi phí bán hàng tại các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm bao gồm các khoản chi phí hoa hồng bán hàng, chi phí vận chuyển hàng bán, chi phí lương nhân viên bán hàng ... Chi phí quản lý doanh nghiệp bao gồm các chi phí hành chính cho khối văn phòng (khấu hao nhà văn phòng và thiết bị quản lý, lương nhân viên văn phòng, chi phí điện, nước, điện thoại, văn phòng phẩm tại văn phòng...). Đặc biệt, trong các doanh nghiệp sản xuất dược đều có bộ phận Nghiên cứu – Phát triển, bộ phận đảm bảo chất lượng với các thiết bị máy móc giá trị lớn. Chi phí cho các bộ phận này cũng được hạch toán vào chi phí quản lý doanh nghiệp. Các doanh nghiệp đều tiến hành mở các sổ chi tiết theo dõi chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp theo từng yếu tố trên phạm vi toàn doanh nghiệp (phụ lục 18 và phụ lục 19).

Tại tất cả các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm đều không theo dõi tách biệt chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp biến đổi với chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp cố định, ngoại trừ công ty Dược Lâm Đồng có theo dõi tách riêng chi phí bán hàng biến đổi (hoa hồng bán hàng) và chi phí bán hàng cố định.

Hầu hết tất cả các doanh nghiệp dược phẩm đều không hạch toán trực tiếp cũng như phân bổ chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp cho từng loại sản phẩm hay từng thị trường để xác định kết quả kinh doanh cho từng loại sản phẩm, từng thị trường tiêu thụ. Một số doanh nghiệp tiến hành phân bổ chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp cho từng thị trường theo doanh thu tiêu thụ, như công ty cổ phần dược Phú Thọ, công ty dược Lâm Đồng. Riêng công ty cổ phần dược Hậu Giang theo dõi chi phí bán hàng trực tiếp cho từng thị trường và phân bổ chi phí quản lý doanh nghiệp cho từng thị trường theo doanh thu tiêu thụ.

2.3. ĐÁNH GIÁ THỰC TRẠNG KẾ TOÁN CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT DƯỢC PHẨM VIỆT NAM

Trên cơ sở nghiên cứu thực tế kế toán chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam hiện nay, tác giả có những đánh giá về thực trạng kế toán chi phí, tập trung vào các nội dung của kế toán quản trị chi phí như sau:

2.3.1. Về phân loại chi phí

Ưu điểm của việc phân loại chi phí hiện nay trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam là đã tiến hành phân loại chi phí kinh doanh theo nội dung và theo chức năng của chi phí. Việc sắp xếp chi phí của doanh nghiệp thành các khoản mục chi phí sản xuất, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp, và chi tiết các khoản mục chi phí này theo các yếu tố đã đáp ứng được yêu cầu cung cấp thông tin của kế toán tài chính về các chỉ tiêu giá vốn hàng bán, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp trên báo cáo kết quả kinh doanh; chỉ tiêu hàng tồn kho trên bảng cân đối kế toán và thông tin về các yếu tố chi phí trên thuyết minh báo cáo tài chính.

Tuy nhiên, trên góc độ kế toán quản trị chi phí, các cách phân loại chi phí hiện nay trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam về cơ bản chưa đáp ứng được các yêu cầu cung cấp thông tin của quản trị nội bộ. Các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm hiện nay chưa quan tâm tới các cách phân loại chi phí khác, thí dụ như phân loại theo mối quan hệ với mức độ hoạt động thành các chi phí biến đổi và chi phí cố định. Bên cạnh đó, chi phí của bộ phận kiểm nghiệm chất lượng dược phẩm được xếp vào chi phí quản lý doanh nghiệp là không đúng theo công dụng của chi phí. Như phần trên đã trình bày, trong qui trình công nghệ sản xuất sản phẩm dược, mỗi lô sản xuất đều phải tiến hành kiểm nghiệm ngay trong quá trình sản xuất, nếu kết quả kiểm nghiệm đạt các yêu cầu chất lượng sản phẩm thì lô sản xuất đó mới được tiếp tục thực hiện các bước chế biến tiếp theo, do đó chi phí kiểm nghiệm dược phẩm cần được hạch toán vào chi phí sản xuất.

2.3.2. Về xác định giá phí sản phẩm sản xuất

Tất cả các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm hiện nay đều xác định giá phí sản phẩm sản xuất theo phương pháp xác định chi phí thực tế. Việc tính giá thành

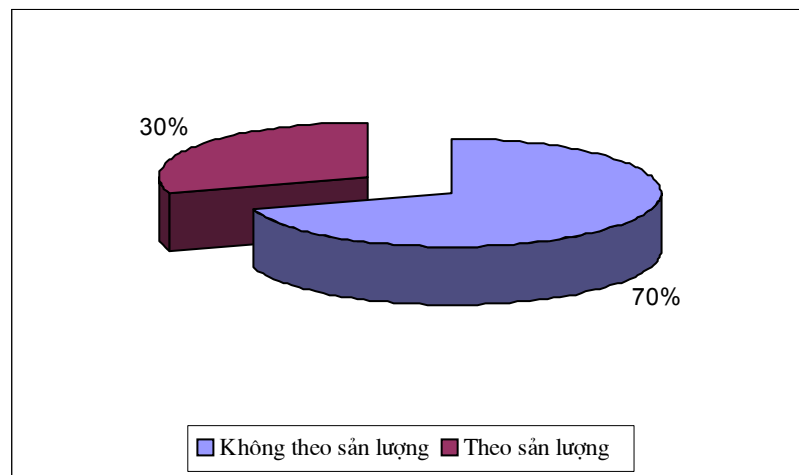
sản phẩm hoàn thành của các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm hiện nay là sự kết hợp của hai phương pháp hạch toán chi phí theo công việc và theo quá trình sản xuất. Các doanh nghiệp đều cố gắng hạch toán các chi phí nguyên vật liệu và chi phí nhân công trực tiếp cho từng loại sản phẩm sản xuất trong kỳ. Tuy nhiên, với thời điểm tính giá thành thường là theo tháng, hầu hết các doanh nghiệp đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ bằng phương pháp ước lượng sản phẩm hoàn thành theo cách tính bình quân. Ưu điểm của các phương pháp này là đơn giản, tốn kém ít chi phí của hệ thống kế toán và đáp ứng được các yêu cầu của hệ thống kế toán tài chính.

Theo kết quả điều tra, không có doanh nghiệp nào áp dụng phương pháp chi phí thông thường hay chi phí tiêu chuẩn để xác định giá phí sản phẩm sản xuất, cũng như không có doanh nghiệp nào xác định giá phí sản phẩm sản xuất theo phương pháp chi phí trực tiếp hay phương pháp chi phí theo hoạt động. Thực tế này xuất phát từ thói quen thực hiện công tác kế toán hiện nay trong hầu hết các doanh nghiệp Việt Nam là chỉ cố gắng tuân thủ theo những qui định của chế độ kế toán tài chính, không quan tâm tới các mục tiêu khác của hệ thống kế toán nói chung và hệ thống kế toán chi phí nói riêng. Nếu chế độ kế toán tài chính hiện hành không đề cập gì đến phương pháp chi phí thông thường, phương pháp chi phí tiêu chuẩn, phương pháp chi phí trực tiếp hay phương pháp chi phí theo hoạt động thì các nhân viên kế toán trong các doanh nghiệp cũng hầu như không biết đến các phương pháp này cũng như các tiện ích của chúng như đã trình bày trong chương 1. Rõ ràng là, việc chỉ đơn thuần áp dụng phương pháp chi phí thực tế với cách tính chi phí toàn bộ mà không áp dụng các phương pháp chi phí thông thường, chi phí tiêu chuẩn hay chi phí trực tiếp, chi phí theo hoạt động thể hiện hệ thống kế toán chi phí hiện nay trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm thiếu những yếu tố cơ bản nhất của một hệ thống kế toán quản trị chi phí.

Có thể kết luận rằng, việc xác định giá phí sản phẩm sản xuất hiện tại của các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm mới chỉ đáp ứng yêu cầu lập các báo cáo tài chính, chưa đáp ứng yêu cầu của kế toán quản trị nội bộ. Bên cạnh đó việc xác định đối tượng hạch toán chi phí và đối tượng tính giá thành là từng loại sản phẩm sản xuất chưa thật sự đáp ứng yêu cầu quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất

dược phẩm. Như phần trên đã trình bày, đặc điểm quá trình sản xuất dược phẩm rất đặc thù, các sản phẩm được sản xuất theo lô, mỗi lô có kích cỡ khác nhau, tại một thời điểm chỉ có một lô được sản xuất và không phải tất cả các loại thuốc doanh nghiệp đăng ký sản xuất đều được sản xuất một cách thường xuyên liên tục. Chính vì vậy, việc không xác định đối tượng hạch toán chi phí và tính giá thành theo lô sản phẩm là chưa hợp lý.

Bên cạnh đó, tiêu thức sử dụng để phân bổ chi phí sản xuất chung hiện nay trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm là chi phí nguyên vật liệu trực tiếp hoặc chi phí nhân công trực tiếp, tức là các tiêu thức dựa trên cơ sở sản lượng sản xuất. Tuy nhiên, với yêu cầu hiện đại hoá quá trình sản xuất để đáp ứng các yêu cầu thực hành sản xuất tốt của ASEAN và WHO, xu hướng tỷ trọng chi phí sản xuất chung cố định, không phụ thuộc vào khối lượng sản phẩm sản xuất (chi phí khấu hao nhà xưởng và máy móc thiết bị...) trong tổng chi phí sản xuất chung của các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm ngày càng tăng, đặc biệt là đối với các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm qui mô lớn (biểu đồ 2.8). Như đã trình bày trong chương 1, tiêu thức phân bổ trên cơ sở sản lượng sản xuất sẽ dẫn đến kết quả phân bổ chi phí không đúng với thực tế chi phí phát sinh, và từ đó các thông tin về giá thành sản phẩm trên cơ sở việc phân bổ chi phí này sẽ không có nhiều ý nghĩa đối với việc ra quyết định kinh doanh trong nội bộ doanh nghiệp, thậm chí có thể đưa đến các quyết định sai lầm.



Biểu đồ 2.8 Nguồn phát sinh chi phí sản xuất chung trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm qui mô lớn

2.3.3. Về lập dự toán chi phí kinh doanh

Dược phẩm là loại hàng hoá có ảnh hưởng quan trọng tới sức khoẻ và tính mạng của người tiêu dùng. Mỗi sản phẩm dược là kết quả của sự pha trộn các dược liệu với các thành phần và khối lượng nhất định đòi hỏi sự chính xác hơn hẳn các loại sản phẩm khác. Chính vì vậy, đặc trưng của ngành dược phẩm là các sản phẩm dược phải tuân thủ các định mức vật tư, kỹ thuật một cách chặt chẽ, đòi hỏi công tác xây dựng định mức và theo dõi thực hiện định mức trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm được thực hiện rất qui củ. Có thể nói công tác định mức là nền tảng ban đầu rất hữu ích cho việc lập dự toán chi phí kinh doanh trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm. Tuy nhiên, hiện nay không có doanh nghiệp sản xuất dược phẩm nào tiến hành lập dự toán chi phí kinh doanh, không có doanh nghiệp nào chuyển đổi các định mức vật tư - kỹ thuật đang được thực hiện một cách chặt chẽ trong đơn vị mình thành các chi phí định mức hay chi phí dự toán. Bên cạnh đó cũng chưa có doanh nghiệp nào dựa vào các số liệu thống kê về chi phí của doanh nghiệp mình để tìm hiểu về “cách ứng xử “ của chi phí đối với mức độ hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Như chương 1 đã trình bày, dự toán chi phí kinh doanh là cơ sở để thực hiện các phương pháp xác định giá phí sản xuất sản phẩm và đánh giá hiệu quả hoạt động phục vụ mục đích quản trị doanh nghiệp. Không có các dự toán chi phí kinh doanh, hệ thống kế toán chi phí hiện tại trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm mới chỉ đáp ứng được các yêu cầu của kế toán tài chính và chưa đáp ứng được yêu cầu của kế toán quản trị.

2.3.4. Về phân tích chi phí để ra quyết định kinh doanh

Hầu hết các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm đều không tiến hành phân tích chi phí để ra các quyết định kinh doanh. Tuy nhiên, có một vài doanh nghiệp tiến hành phân tích chi phí, nhưng việc phân tích chi phí để ra các quyết định kinh doanh trong các doanh nghiệp này chỉ ở mức độ sử dụng giá thành sản xuất thực tế so sánh với giá bán sản phẩm để xác định tỷ lệ lợi nhuận gộp của từng loại sản phẩm. Tuy nhiên, như đã trình bày ở trên, giá thành thực tế từng loại sản phẩm với cách phân bổ chi phí sản xuất chung theo các tiêu thức đại diện cho sản lượng sản xuất hiện nay không phản ánh đúng tình hình chi phí thực tế mà doanh nghiệp phải bỏ ra để sản xuất sản phẩm, do đó tỷ lệ lợi nhuận gộp tính trên giá thành đó cũng

không phản ánh đúng mức lợi nhuận thực sự mà mỗi loại sản phẩm mang lại cho doanh nghiệp.

Như đã trình bày ở trên, nội dung của hệ thống kế toán chi phí hiện nay trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam mới chỉ đáp ứng được yêu cầu thông tin để lập các báo cáo tài chính, mà xét trên góc độ quản trị doanh nghiệp, tác dụng lớn nhất của thông tin trên các báo cáo tài chính đối với nội bộ doanh nghiệp là giúp cho các nhà quản trị đánh giá về cấu trúc tài chính và triển vọng tài chính của doanh nghiệp. Các quyết định lựa chọn các phương án kinh doanh hay các biện pháp kiểm soát chi phí không thể có được thông qua việc phân tích các báo cáo tài chính hay phân tích cụ thể các thông tin chi phí trong hệ thống kế toán chi phí hiện tại của các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam. Các loại quyết định này chỉ có thể có được thông qua một hệ thống kế toán quản trị chi phí với đầy đủ các yếu tố về phân loại chi phí, lập dự toán chi phí và các phương pháp xác định giá phí sản phẩm sản xuất hợp lý như trong chương 1 đã trình bày. Chính vì không phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động, không lập dự toán chi phí kinh doanh, không áp dụng các phương pháp xác định giá phí sản phẩm sản xuất hợp lý nên các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm hầu như chưa bao giờ tiến hành phân tích các chi phí phù hợp để ra các quyết định kinh doanh. Tất cả các doanh nghiệp được điều tra đều chưa bao giờ phân tích điểm hoà vốn hay dựa vào các thông tin kế toán để đưa ra các quyết định lựa chọn các phương án kinh doanh.

2.3.5. Về đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận

Các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam hiện nay chưa tiến hành đánh giá hiệu quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp chi tiết theo từng loại sản phẩm hoặc theo thị trường tiêu thụ. Việc xem xét kết quả kinh doanh hiện nay tại các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm mới chỉ dừng lại ở việc tổng kết về doanh thu tiêu thụ của từng loại sản phẩm và doanh thu tiêu thụ trên từng thị trường. Tình hình chi phí kinh doanh cho từng loại sản phẩm hoặc từng thị trường tiêu thụ chưa được theo dõi chi tiết để đánh giá tính hiệu quả của từng loại sản phẩm hoặc từng thị trường tiêu thụ.

Dường như ngược lại với thực tế trên, một điều ngạc nhiên đối với hệ thống kế toán chi phí hiện nay tại các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam là các nhân viên kế toán đều đánh giá chúng có vai trò quan trọng đối với việc kiểm soát chi phí, xác định giá bán sản phẩm, và mục tiêu thứ yếu mới là để lập các báo cáo tài chính. Duy nhất chỉ có nhân viên kế toán tại công ty cổ phần dược liệu Chợ Lớn đánh giá hệ thống kế toán chi phí hiện tại của đơn vị có vai trò quan trọng trong việc lập báo cáo tài chính hơn là các mục tiêu kiểm soát chi phí hay là xác định giá bán sản phẩm. Hầu hết các doanh nghiệp đều tỏ ra tương đối hài lòng hoặc hài lòng với hệ thống kế toán chi phí hiện tại của đơn vị mình, duy nhất chỉ có công ty dược Cà Mau không hài lòng với hệ thống kế toán chi phí hiện tại của đơn vị mình.

Có thể đánh giá khái quát về thực trạng hệ thống kế toán chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam hiện nay như sau:

- Hệ thống kế toán chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam hiện nay tuân thủ theo những yêu cầu của chế độ qui định, phục vụ cho hệ thống kế toán tài chính là chủ yếu.
- Việc xác định đối tượng hạch toán chi phí và tính giá thành là từng loại sản phẩm sản xuất với các phương pháp hạch toán và phân bổ chi phí hiện tại có thể đã đáp ứng vượt quá yêu cầu của hệ thống kế toán tài chính nhưng chưa đáp ứng được yêu cầu của hệ thống kế toán quản trị nội bộ.
- Hệ thống kế toán chi phí hiện tại trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam thiếu những yếu tố cơ bản của một hệ thống kế toán quản trị chi phí, như phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động, lập dự toán chi phí kinh doanh, đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận...
- Tuy vậy, nhân viên kế toán tại các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam khá tự tin vào hệ thống kế toán chi phí mà họ đang thực hiện và cảm thấy hài lòng với kết quả công việc của họ.

Tóm lại, hệ thống kế toán chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất Việt Nam nói chung trải qua quá trình phát triển phù hợp với những thay đổi về môi trường kinh tế của đất nước. Trong thời kỳ nền kinh tế nước ta theo mô hình kế hoạch hoá tập trung thì hệ thống kế toán chi phí cũng mang nặng tính phục vụ cho việc cung

cấp thông tin về tình hình thực hiện các chỉ tiêu pháp lệnh của Nhà nước. Khi nền kinh tế chuyển đổi sang cơ chế thị trường, chế độ thống nhất cho hệ thống kế toán chi phí của các doanh nghiệp chỉ còn tập trung vào việc qui định kế toán cho các chỉ tiêu chi phí trên các báo cáo tài chính. Công nghiệp dược phẩm Việt Nam đang phát triển ở mức thấp so với các nước trong khu vực và trên thế giới. Trong xu thế khu vực hoá và toàn cầu hoá nền kinh tế, mức độ cạnh tranh trên thị trường dược phẩm Việt Nam ngày càng gay gắt. Tuy nhiên, hệ thống kế toán chi phí hiện nay tại các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam mới chỉ đáp ứng được các yêu cầu của kế toán tài chính và hầu như không có vai trò gì trong việc cung cấp thông tin cho các nhà quản trị doanh nghiệp để ra các quyết định kinh doanh trên thị trường cạnh tranh đó. Hơn nữa một số phương pháp kế toán chi phí và tính giá thành trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm hiện nay không thật sự phù hợp với đặc điểm tổ chức sản xuất kinh doanh của ngành dược.

CHƯƠNG 3

PHƯƠNG HƯỚNG VÀ GIẢI PHÁP XÂY DỰNG MÔ HÌNH KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT DƯỢC PHẨM VIỆT NAM

3.1. SỰ CẦN THIẾT PHẢI XÂY DỰNG MÔ HÌNH KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT DƯỢC PHẨM VIỆT NAM

3.1.1. Chiến lược phát triển ngành dược đến năm 2010

Dược phẩm là một loại hàng hoá nhưng là một hàng hoá đặc biệt, có ảnh hưởng trực tiếp đến sức khỏe của con người nên việc sản xuất kinh doanh dược phẩm phải có sự cân bằng giữa ba mục tiêu kinh tế, y tế và xã hội. Các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh dược phẩm tìm kiếm lợi nhuận trong nhiệm vụ cung ứng đủ thuốc có chất lượng, an toàn và hiệu quả với mức giá cả hợp lý cho nhân dân. Ngày 15/8/2002 Thủ tướng Chính phủ phê duyệt Chiến lược phát triển ngành dược giai đoạn đến 2010 theo Quyết định số 108/2002/QĐ-TTg bao gồm các quan điểm chủ đạo và định hướng cơ bản sau:

- Bảo đảm tính hợp hiến, đồng bộ, thống nhất và ổn định trong hệ thống văn bản qui phạm pháp luật, phù hợp với xu thế phát triển của nền kinh tế thị trường theo định hướng công khai hoá. Hệ thống văn bản qui phạm pháp luật phải được xây dựng trên cơ sở thực tiễn của thị trường dược phẩm Việt Nam và tiếp thu có chọn lọc kinh nghiệm của các nước tiên tiến trên thế giới.
- Thực hiện qui hoạch công nghiệp dược Việt Nam thành một ngành kinh tế mũi nhọn theo hướng công nghiệp hoá, hiện đại hoá. Bộ Y tế chủ trương tăng cường hợp tác đầu tư nước ngoài trong lĩnh vực sản xuất, đặc biệt đối với cơ cấu mặt hàng liên quan đến các dạng bào chế mới, dạng bào chế đặc biệt đòi hỏi công nghệ cao.
- Khuyến khích sản xuất thuốc có nguồn gốc từ dược liệu (đặc biệt chú trọng các đề án khai thác chế biến, sản xuất thuốc có nguồn gốc từ dược liệu bằng vốn đầu tư nước ngoài).
- Bảo đảm sự quản lý của Nhà nước một cách chặt chẽ và liên tục tiến trình đảm bảo chất lượng từ sản xuất, xuất nhập khẩu, lưu thông, phân phối, thông tin quảng cáo đến sử dụng thuốc.

- Trên cơ sở tuân thủ các nguyên lý vận hành của nền kinh tế thị trường, Bộ Y tế sẽ có các chủ trương chính sách để thực hiện các biện pháp cần thiết nhằm bình ổn giá thuốc trên thị trường, đảm bảo quyền và lợi ích chính đáng của người dân nhằm thực hiện tốt cả ba mục tiêu: kinh tế – y tế – xã hội trong sản xuất, kinh doanh thuốc.
- Tạo hành lang pháp lý để thuốc sản xuất trong nước được phân phối đúng với giá trị thực (cơ cấu giá thành sản phẩm phải được xác định đúng, đủ, đảm bảo năng lực tái đầu tư sản xuất và phát triển), tạo thế cạnh tranh cho doanh nghiệp.
- Thực hiện chủ trương bảo hộ hợp lý nền sản xuất trong nước thông qua các chính sách về vốn vay ưu đãi, đăng ký thuốc, xuất khẩu... nhưng vẫn đảm bảo tiến trình hội nhập quốc tế, các điều ước quốc tế (AFTA, WTO...) mà Việt Nam đã ký kết hoặc gia nhập.

Trên cơ sở các định hướng này, Bộ Y tế đã vạch ra các mục tiêu cho ngành dược Việt Nam như sau:

- Các mục tiêu chung:
 - Phát triển ngành dược thành một ngành kinh tế – kỹ thuật theo hướng công nghiệp hoá- hiện đại hoá, chủ động hội nhập khu vực và thế giới nhằm đảm bảo cung ứng thuốc thường xuyên có chất lượng, bảo đảm sử dụng thuốc hợp lý, an toàn, phục vụ sự nghiệp chăm sóc và bảo vệ sức khoẻ nhân dân.
 - Đảm bảo thuốc sản xuất trong nước đáp ứng được 60% giá trị tiền thuốc vào năm 2010.
 - Phát huy tiềm năng thế mạnh về dược liệu và thuốc y học cổ truyền, đẩy mạnh công tác qui hoạch, nuôi trồng và chế biến dược liệu, xây dựng ngành công nghiệp bào chế thuốc có nguồn gốc từ dược liệu và thuốc y học cổ truyền trở thành một phần quan trọng của ngành dược Việt Nam, đảm bảo 30% số thuốc được sản xuất trong nước là thuốc có nguồn gốc từ dược liệu và thuốc y học cổ truyền.
- Các mục tiêu cụ thể:
 - Về công nghệ bào chế hiện đại:

- Qui hoạch lại nền sản xuất thuốc trong nước theo định hướng chuyên môn hoá, căn cứ vào năng lực quản lý và năng lực kỹ thuật của các doanh nghiệp theo tác dụng dược lý.
 - Khuyến khích sản xuất thuốc gốc (generic) với chất lượng cao để phục vụ cho nhu cầu điều trị của mạng y tế công lập.
 - Chú trọng liên doanh, liên kết sản xuất thuốc, ứng dụng các thành tựu của công nghệ sinh học, công nghệ gen vào sản xuất dược phẩm (thông qua đầu tư nước ngoài). Nghiên cứu sản xuất các dạng bào chế đặc biệt, nghiên cứu sản xuất thuốc mới.
 - Đẩy mạnh sản xuất thuốc chủ yếu dùng trong bệnh viện, thuốc bảo hiểm y tế để phục vụ cho các chương trình y tế quốc gia.
- Về công nghệ chế biến và sản xuất thuốc có nguồn gốc từ dược liệu:
 - Qui hoạch và xây dựng các vùng nuôi trồng và chế biến dược liệu đảm bảo đủ nguồn nguyên liệu cho sản xuất thuốc theo tiêu chuẩn GAP (Good Agricultural Practice)
 - Ban hành chính sách ưu đãi, bảo trợ việc nuôi trồng dược liệu, sản xuất thuốc y học cổ truyền và khai thác dược liệu tự nhiên hợp lý, bảo đảm lưu giữ, tái sinh và phát triển nguồn gen dược liệu theo tiêu chuẩn GACP (Good Agricultural Collection Practice).
 - Tăng cường đầu tư các cơ sở chiết xuất hoạt chất tinh khiết từ dược liệu: sản xuất một số nguyên liệu hữu cơ làm thuốc.
 - Về công nghệ bao bì dược liệu: qui hoạch, tổ chức khâu sản xuất bao bì dược trong nước để đáp ứng 70% nhu cầu sản xuất trong nước từ nay tới 2010.
 - Về trang thiết bị phục vụ ngành công nghiệp dược: đẩy mạnh công tác nghiên cứu thiết kế và chế tạo các thiết bị tiên tiến phục vụ công nghiệp dược Việt Nam.

3.1.2. Nhu cầu thông tin về chi phí cho việc ra các quyết định kinh doanh

Quá trình ra quyết định của các nhà quản lý trải qua các bước: (1) xác định vấn đề, (2) xác định mục tiêu, (3) xác định giải pháp, (3) thu thập thông tin, và (4) lựa chọn giải pháp. Có thể nhận thấy vai trò của thông tin là vô cùng quan trọng để

giúp các nhà quản lý lựa chọn được một giải pháp tối ưu trong hàng loạt các phương án đề xuất.

Để giúp cho các nhà quản lý ra các quyết định đúng đắn thì các thông tin cung cấp cho nhà quản lý phải bảo đảm các yêu cầu phù hợp, tin cậy, và kịp thời. Những thông tin phù hợp là những thông tin liên quan trực tiếp tới vấn đề mà các nhà quản lý đang quan tâm, đó là những thông tin về thu nhập và chi phí của các phương án đề xuất trong quá trình ra quyết định của nhà quản lý. Những thông tin tin cậy phải là những thông tin dựa trên cơ sở các bằng chứng khách quan, phản ánh trung thực về vấn đề mà nhà quản lý đang quan tâm. Muốn thông tin là hữu ích đối với nhà quản lý thì tính phù hợp và tính tin cậy là chưa đủ mà thông tin đó cần được cung cấp một cách kịp thời. Mọi quyết định kinh doanh đều mang tính thời điểm, chính vì vậy nếu có thông tin phù hợp và tin cậy nhưng thông tin đó được cung cấp quá chậm trễ thì thông tin đó là vô nghĩa.

Tác giả cho rằng thông tin phù hợp, tin cậy và kịp thời là điều kiện tiên quyết giúp các nhà quản lý đứng vững và chiến thắng trong cạnh tranh, và trong đó phải kể đến vai trò quan trọng của thông tin kế toán cung cấp, đặc biệt là thông tin về chi phí. Trong bất cứ một môi trường kinh doanh nào, nhất là môi trường kinh doanh cạnh tranh mạnh mẽ thì việc kiểm soát chi phí sẽ giúp cho các doanh nghiệp sử dụng hợp lý các nguồn lực và có các quyết định đúng đắn trong quá trình hoạt động kinh doanh của mình.

3.1.3. Môi trường kinh doanh mới và thực trạng hệ thống kế toán chi phí

Thực trạng hệ thống kế toán chi phí hiện nay trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm không đáp ứng được nhu cầu cấp bách của môi trường kinh doanh mới. Mặc dù dược phẩm là một loại hàng hoá đặc biệt, chịu sự chi phối của nhà nước do các mục tiêu y tế và mục tiêu xã hội, tuy nhiên do nền kinh tế nước ta đang trong cơ chế thị trường và đang trong tiến trình hội nhập với kinh tế khu vực và thế giới, với việc tham gia vào AFTA và đang trong quá trình đàm phán để gia nhập WTO, chúng ta phải mở cửa nền kinh tế, cắt giảm thuế nhập khẩu của các loại hàng hoá và do đó dược phẩm cũng không phải là ngoại lệ. Như trong chương II đã trình bày, ngành dược phẩm ở nước ta hiện nay đang có mức độ cạnh tranh cao giữa các loại dược phẩm sản xuất trong nước và giữa dược phẩm trong nước với dược phẩm nhập khẩu từ nước ngoài. Mặc dù trong định hướng phát triển ngành dược đến năm 2010, Nhà nước có đặt ra mục tiêu bảo hộ hợp lý cho sản xuất dược phẩm trong

nước nhưng có thể khẳng định rằng trong những năm tới mức độ cạnh tranh trong ngành dược phẩm sẽ gay gắt hơn rất nhiều. Với mục tiêu phát triển công nghiệp dược thành ngành kinh tế mũi nhọn theo hướng công nghiệp hoá, hiện đại hoá trong môi trường cạnh tranh đó thì vai trò của các thông tin chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam lại càng quan trọng hơn bao giờ hết.

Một thực tế cho thấy vai trò của hệ thống kế toán nói chung và hệ thống kế toán chi phí nói riêng hiện nay không đáp ứng được nhu cầu thông tin của các nhà quản lý, đặc biệt là khi môi trường kinh doanh có nhiều biến động. Hệ thống kế toán chi phí hiện tại không đáp ứng được cả ba yêu cầu phù hợp, tin cậy và kịp thời của thông tin mà các nhà quản lý cần.

Hệ thống kế toán chi phí hiện tại mới chỉ dừng ở việc thực hiện các yêu cầu của chế độ qui định đối với hệ thống kế toán tài chính, tức là cung cấp các thông tin mang tính pháp lệnh chứ chưa chú trọng vào việc xây dựng những thông tin mà nhà quản lý cần. Có thể nói các quyết định kinh doanh hiện nay của các nhà quản lý hầu như chưa dựa vào các thông tin do hệ thống kế toán cung cấp, và do vậy tính hiệu quả của các quyết định kinh doanh này còn khá hạn chế. Đó cũng chính là một trong những nguyên nhân của tình trạng yếu kém của các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm trong nước.

Do mục đích chủ yếu của hệ thống kế toán chi phí hiện nay trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam là cung cấp các chỉ tiêu về chi phí trên các báo cáo tài chính, nhưng nhu cầu về thông tin cho việc ra các quyết định quản trị nội bộ không đơn thuần là các khoản mục chi phí trên báo cáo tài chính vì vậy tính phù hợp của thông tin do hệ thống kế toán chi phí hiện tại cung cấp cho các nhà quản trị doanh nghiệp là không có. Thí dụ như các nhà quản trị muốn đánh giá tính hiệu quả của quá trình sản xuất hiện thời thì các thông tin của hệ thống kế toán chi phí hiện tại là không tương xứng cho mục đích này. Hoặc các nhà quản trị muốn phân tích, lựa chọn cơ cấu sản phẩm sản xuất kinh doanh hợp lý thì các thông tin của hệ thống kế toán chi phí hiện tại cũng không giúp ích được họ.

Mặc dù đứng trên góc độ kế toán tài chính, các thông tin do hệ thống kế toán chi phí hiện tại trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam cung cấp đã bảo đảm sự tuân thủ theo chế độ qui định nhưng đứng trên quan điểm của các nhà quản trị doanh nghiệp thì những thông tin này vẫn thiếu tính tin cậy. Thông tin về giá thành đơn vị sản phẩm dựa trên cơ sở phân bổ tất cả các chi phí sản xuất chung

theo tỷ lệ với chi phí nhân công trực tiếp hay tiền lương của công nhân sản xuất là thông tin không đáng tin cậy, vì không phản ánh đúng các phí tổn của doanh nghiệp vào việc sản xuất sản phẩm. Hoặc việc xác định giá trị sản phẩm dở dang theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp trong khi chi phí sản xuất chung chiếm tỷ lệ 15% đến 20% tổng chi phí sản xuất sẽ làm cho thông tin về giá thành sản phẩm hoàn thành trong kỳ và giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ có tính tin cậy không cao.

Bên cạnh đó, thông tin do hệ thống kế toán chi phí hiện nay tại các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam cung cấp không đáp ứng được yêu cầu kịp thời do các thông tin về chi phí và giá thành chỉ có được khi đã kết thúc kỳ kế toán. Tại những đơn vị có hệ thống kế toán tương đối qui củ thì ít nhất phải đến giữa tháng sau mới có được số liệu về chi phí và giá thành của tháng trước, điều này sẽ hạn chế đáng kể tính hữu ích của thông tin cung cấp.

Từ những phân tích trên cho thấy việc xây dựng và vận hành một hệ thống kế toán quản trị chi phí có thể cung cấp các thông tin phù hợp, tin cậy và kịp thời cho các nhà quản trị doanh nghiệp để ra các quyết định trong môi trường kinh doanh ngày càng cạnh tranh là một đòi hỏi tất yếu khách quan.

3.2. YÊU CẦU CỦA VIỆC XÂY DỰNG MÔ HÌNH KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT DƯỢC PHẨM VIỆT NAM

3.2.1. Phù hợp với đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của ngành dược

Dược phẩm là một ngành sản xuất kinh doanh đặc thù. Sản phẩm dược được sản xuất theo lô với việc tuân thủ nghiêm ngặt các điều kiện về định mức nguyên vật liệu và điều kiện môi trường vệ sinh khu vực sản xuất. Tại một thời điểm trên dây chuyền sản xuất chỉ có một lô sản phẩm nhất định. Mặc dù hoạt động sản xuất kinh doanh trong nền kinh tế thị trường, quá trình tiêu thụ sản phẩm dược không phải phụ thuộc vào sự lựa chọn của người tiêu dùng, mà chủ yếu phụ thuộc vào sự lựa chọn của bác sĩ kê đơn và các nhà phân phối thuốc. Việc nghiên cứu, phát triển trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm rất quan trọng, quyết định tới khả năng sản xuất và tiêu thụ của doanh nghiệp. Mỗi loại dược phẩm sản xuất cần được đăng ký và có sự chấp thuận của Cục quản lý dược. Chính vì vậy, trên cơ sở các nguyên lý chung của việc tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất, mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm cần phải được xây dựng phù hợp với quá trình sản xuất và quá trình tiêu thụ sản phẩm

được. Có như vậy, hệ thống kế toán quản trị chi phí mới phát huy được các vai trò của mình và có tác dụng thiết thực đối với việc tổ chức sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp sản xuất được.

3.2.2. Đáp ứng nhu cầu thông tin đa dạng của các nhà quản trị và mục tiêu kiểm soát chi phí của doanh nghiệp

Như phần trên đã trình bày, trong môi trường kinh doanh cạnh tranh phức tạp, các nhà quản trị doanh nghiệp rất cần đến những thông tin hữu ích để có thể đưa ra các quyết định kinh doanh tối ưu. Thông tin mà các nhà quản trị cần rất đa dạng, phục vụ việc ra nhiều loại quyết định khác nhau, từ việc điều hành các hoạt động sản xuất kinh doanh hàng ngày đến việc hoạch định các chiến lược phát triển cho doanh nghiệp. Điều này đòi hỏi hệ thống kế toán quản trị chi phí phải vừa cung cấp được các thông tin chi tiết, cụ thể về từng mặt hoạt động trong doanh nghiệp, vừa phải cung cấp những thông tin mang tính khái quát, so sánh, đánh giá toàn diện các mặt hoạt động trong doanh nghiệp. Bên cạnh đó, vấn đề kiểm soát chi phí cần đặc biệt chú trọng trong quá trình quản lý hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Mọi doanh nghiệp muốn thành công đều phải thực hiện tốt vấn đề kiểm soát chi phí. Đặc biệt là đối với các doanh nghiệp sản xuất được phẩm, vấn đề kiểm soát chi phí lại càng quan trọng do họ cần rất nhiều ngân quỹ cho việc đầu tư nghiên cứu phát triển sản phẩm mới và cho việc phát triển mạng lưới tiêu thụ sản phẩm, hai khâu công việc có tính chất quyết định đến sự thành công của một doanh nghiệp sản xuất được phẩm. Nếu không kiểm soát tốt chi phí thì sẽ không thể có đủ ngân quỹ dành cho các hoạt động này. Hơn nữa, việc chi tiêu cho các hoạt động này cũng phải được kiểm soát chặt chẽ nhằm đạt được hiệu quả sử dụng chi phí cao. Chính vì vậy, mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất được phẩm phải đặc biệt chú trọng đến mục tiêu kiểm soát chi phí của doanh nghiệp.

3.2.3. Đáp ứng mục tiêu hiệu quả và tiết kiệm

Như phần trên đã trình bày, hệ thống kế toán chi phí hiện nay trong các doanh nghiệp sản xuất được phẩm chủ yếu là phục vụ cho mục đích của kế toán tài chính, phần kế toán quản trị chi phí hiện nay là hầu như chưa có. Chính vì vậy, việc xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí sẽ tạo ra những thay đổi đáng kể tới tổng thể hệ thống kế toán trong các doanh nghiệp sản xuất được phẩm. Để xây dựng và vận hành hệ thống kế toán quản trị chi phí, chắc chắn các doanh nghiệp sản xuất được phẩm sẽ phải có những đầu tư về nhân lực và vật lực, có những thay đổi trong

cách thức quản lý và tổ chức kế toán. Tuy nhiên, hệ thống kế toán quản trị chi phí cần phải kết hợp hài hoà với hệ thống kế toán tài chính, không được quá phức tạp, gây khó khăn cho bộ máy kế toán, không được quá tốn kém nhưng vẫn bảo đảm hiệu quả cung cấp thông tin.

3.3. XÂY DỰNG MÔ HÌNH KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT DƯỢC PHẨM VIỆT NAM

3.3.1. Phân loại chi phí

Phân loại chi phí là công việc đầu tiên mà bất cứ hệ thống kế toán quản trị chi phí nào cũng phải thực hiện. Để có thể lập dự toán, kiểm soát và đánh giá hiệu quả sử dụng chi phí, một điều kiện tiên quyết là phải có sự hiểu biết sâu sắc về chi phí của đơn vị mình. Chính vì vậy ngoài cách phân loại chi phí theo nội dung và theo chức năng giống như kế toán tài chính, để có thể vận hành được hệ thống kế toán quản trị chi phí, cần phân loại chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm như sau:

3.3.1.1. Phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động

Xét trên phạm vi tổng quát, mức độ hoạt động của các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm được thể hiện ở khối lượng sản xuất và tiêu thụ các sản phẩm dược. Tuy nhiên, tính biến đổi hay cố định của các khoản chi phí không phải chỉ thuần túy phụ thuộc vào khối lượng sản xuất và tiêu thụ sản phẩm trong doanh nghiệp mà phụ thuộc vào nhiều nhân tố khác nhau. Chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm được sắp xếp thành chi phí biến đổi, chi phí cố định và chi phí hỗn hợp theo bảng 3.1.

Bảng 3.1 Phân loại chi phí trong doanh nghiệp sản xuất dược phẩm theo mối quan hệ với mức độ hoạt động

Yếu tố	Biến đổi	Cố định	Hỗn hợp	Ghi chú
I. BỘ PHẬN SẢN XUẤT				
1. Nguyên vật liệu (dược liệu, tá dược, nhãn mác..)	✓			
2. Tiền công của công nhân tại các tổ sản xuất	✓			
2. Các khoản trích theo lương của công nhân tại các tổ sản xuất		✓		(1)

Yếu tố	Biến đổi	Có định	Hỗn hợp	Ghi chú
3. Chi phí nhân công gián tiếp (lương & các khoản trích theo lương của bộ phận quản lý phân xưởng)		✓		(2)
4. Chi phí công cụ, dụng cụ sản xuất (trang bị bảo hộ lao động, bàn ghế, xô chậu, rổ rá...)		✓		(3)
5. Chi phí khấu hao TSCĐ (máy móc thiết bị sản xuất & nhà xưởng)		✓		(4)
6. Chi phí điện, nước trong phân xưởng sản xuất			✓	(5)
7. Chi phí kiểm nghiệm dược phẩm			✓	(6)
8. Chi phí bảo dưỡng máy móc thiết bị			✓	(7)
9. Chi phí khác (điện thoại, ...) (nếu có)			✓	(8)
II. BỘ PHẬN QUẢN LÝ HÀNH CHÍNH				
1. Chi phí nhân công (lương & các khoản trích theo lương của bộ phận quản lý hành chính)		✓		
2. Chi phí vật liệu, dụng cụ quản lý (văn phòng phẩm, bàn ghế...)		✓		
3. Chi phí khấu hao TSCĐ (nhà văn phòng và thiết bị quản lý, ô-tô con)		✓		
4. Chi phí điện, nước, internet trong văn phòng quản lý		✓		
5. Chi phí điện thoại			✓	(8)
6. Chi phí hội họp, tiếp khách		✓		
7. Các chi phí khác (chi phí đi lại...)		✓		
III. BỘ PHẬN BÁN HÀNG				
1. Chi phí nhân công (lương & các khoản trích theo lương của bộ phận bán hàng)			✓	(9)
2. Chi phí vật liệu, dụng cụ bán hàng (văn phòng phẩm, bàn ghế, ...)		✓		

Yếu tố	Biến đổi	Cố định	Hỗn hợp	Ghi chú
3. Chi phí khấu hao TSCĐ (nhà văn phòng và thiết bị quản lý, ô-tô tải)		✓		
4. Chi phí điện, nước, internet		✓		
5. Chi phí điện thoại			✓	(8)
6. Chi phí quảng cáo		✓		
7. Chi phí hoa hồng bán hàng (bao gồm cả phần hoa hồng cho các đại lý và lương theo doanh thu của nhân viên bán hàng)	✓			
8. Các chi phí khác		✓		
IV. Bộ phận nghiên cứu phát triển				
1. Chi phí nhân công (lương & các khoản trích theo lương của nhân viên nghiên cứu phát triển)		✓		
2. Chi phí vật liệu, dụng cụ nghiên cứu (hoá chất, văn phòng phẩm, bàn ghế...)		✓		
3. Chi phí khấu hao TSCĐ (nhà văn phòng và thiết bị nghiên cứu)		✓		
4. Các chi phí khác		✓		

(1) Theo qui định hiện hành về cách xác định các khoản trích theo lương của người lao động, căn cứ để tính các khoản trích theo lương là tiền lương cấp bậc, hoặc lương hợp đồng của người lao động, do đó các khoản trích theo lương của công nhân sản xuất có tính cố định.

(2) Nếu trong phân xưởng sản xuất có một bộ phận nhân viên gián tiếp được trả lương theo sản phẩm gián tiếp thì chi phí nhân viên gián tiếp này sẽ mang tính biến đổi, còn chi phí cho các nhân viên quản lý phân xưởng (quản đốc phân xưởng) sẽ mang tính cố định.

(3) Chi phí công cụ, dụng cụ sản xuất (trang bị bảo hộ lao động, bàn ghế, xô chậu, rổ rá...) có bản chất là chi phí cấp bậc với các bậc biến đổi lớn, tức là các khoản này được sắp xếp thành định phí cấp bậc.

(4) Thông thường nhà xưởng và máy móc thiết bị sản xuất được trích khấu hao theo phương pháp đường thẳng, do đó chi phí khấu hao tài sản cố định trong bộ phận sản xuất sẽ mang tính cố định. Tuy nhiên, máy móc thiết bị sản xuất có thể được trích khấu hao theo sản lượng, khi đó phần chi phí khấu hao máy móc thiết bị sản xuất sẽ mang tính biến đổi.

(5) Chi phí điện, nước trong bộ phận sản xuất có một phần là chi phí cố định (phần điện, nước phục vụ nhân công sản xuất: thắp sáng, điều hoà, quạt mát...) và một phần là chi phí biến đổi (phần sử dụng chạy máy) theo số giờ máy hoạt động và số lô sản phẩm sản xuất.

(6) Chi phí kiểm nghiệm được phẩm thực chất mang tính chi phí hỗn hợp với phần chi phí cố định là các chi phí lương, khấu hao tài sản cố định và các chi phí vận hành bộ phận kiểm nghiệm, còn phần chi phí biến đổi là các chi phí về hoá chất để kiểm nghiệm (biến đổi theo số lượng lô sản phẩm sản xuất). Tuy nhiên tỷ lệ biến đổi này là rất nhỏ so với tổng chi phí kiểm nghiệm trong một kỳ, vì vậy để đơn giản cho công tác kế toán có thể coi toàn bộ chi phí kiểm nghiệm được phẩm là chi phí cố định.

(7) Chi phí bảo dưỡng máy móc thiết bị có bản chất là chi phí hỗn hợp và không chỉ thuần túy chịu ảnh hưởng bởi số lần bảo dưỡng. Tuy nhiên để đơn giản có thể sử dụng số lần bảo dưỡng là nguồn phát sinh chi phí để dự toán chi phí bảo dưỡng. Trong trường hợp lịch bảo dưỡng và chi phí bảo dưỡng phát sinh giữa các kỳ tương đối đều nhau thì có thể coi chi phí bảo dưỡng là chi phí cố định.

(8) Chi phí điện thoại có bản chất là chi phí hỗn hợp với phần biến đổi theo thời gian giao dịch và vùng giao dịch. Tuy nhiên để phục vụ cho công tác dự toán chi phí, có thể coi số lượng cuộc giao dịch là nguồn phát sinh chi phí. Số lượng cuộc giao dịch này phụ thuộc vào số lượng lô sản phẩm sản xuất (đối với bộ phận sản xuất) và số lượng hợp đồng tiêu thụ (đối với bộ phận bán hàng). Đối với bộ phận quản lý doanh nghiệp, để đơn giản cho công tác dự toán có thể coi chi phí điện thoại là chi phí cố định.

(9) Lương và các khoản trích theo lương của bộ phận bán hàng bao gồm hai bộ phận lương cố định hàng tháng (chi phí cố định) và lương theo doanh thu (chi phí biến đổi).

Như vậy, khá nhiều các yếu tố chi phí đều có thể được sắp xếp thành chi phí biến đổi và chi phí cố định. Đối với các yếu tố chi phí thuộc loại chi phí hỗn hợp (như chi phí điện, nước trong phân xưởng sản xuất), các doanh nghiệp có thể áp dụng các phương pháp phân tích chi phí hỗn hợp đã trình bày trong chương 1 để xây dựng các phương trình dự đoán chi phí.

3.3.1.2. Phân loại chi phí theo khả năng qui nạp chi phí cho các đối tượng chịu phí

Mục tiêu kiểm soát chi phí và đánh giá hiệu quả hoạt động của từng bộ phận đòi hỏi chi phí cần được phân loại theo khả năng qui nạp chi phí cho các đối tượng chịu phí. Theo tiêu thức phân loại này, chi phí phát sinh trong các doanh nghiệp sản xuất được phẩm được phân loại thành chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp, tùy thuộc vào từng đối tượng chịu phí.

❖ Nếu xem xét đối tượng chịu phí là từng loại sản phẩm sản xuất thì các chi phí trực tiếp thường bao gồm:

- Chi phí phát sinh trong phân xưởng sản xuất: là các chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp.
- Chi phí phát sinh ngoài quá trình sản xuất: chi phí của các hợp đồng nhượng quyền sản xuất sản phẩm, chi phí nghiên cứu phát triển sản phẩm, chi phí đăng ký bảo hộ nhãn hiệu sản phẩm, chi phí hoa hồng tiêu thụ sản phẩm...

Các chi phí gián tiếp đối với từng loại sản phẩm thường là chi phí sản xuất chung và các chi phí quản lý hành chính chung.

Việc phân loại chi phí thành các chi phí trực tiếp và gián tiếp cho từng loại sản phẩm sẽ là cơ sở để đánh giá hiệu quả hoạt động của từng loại sản phẩm (sẽ trình bày trong mục 3.3.5.2).

❖ Nếu xem xét đối tượng chịu phí là từng phân xưởng sản xuất thì các chi phí trực tiếp thường bao gồm:

- Các chi phí trực tiếp của các sản phẩm được sản xuất trong phân xưởng.
- Các chi phí chung trong phân xưởng (khấu hao máy móc thiết bị và nhà xưởng, điện, nước, lương và các khoản trích theo lương của nhân viên quản lý phân xưởng).

Các chi phí gián tiếp đối với từng phân xưởng sản xuất thường là các chi phí quản lý hành chính chung trên phạm vi toàn doanh nghiệp.

Việc phân loại chi phí thành các chi phí trực tiếp và gián tiếp cho từng phân xưởng sản xuất sẽ là cơ sở để đánh giá hiệu quả hoạt động của từng bộ phận sản xuất (sẽ trình bày trong mục 3.3.5.3).

❖ Nếu xem xét đối tượng chịu phí là từng chi nhánh tiêu thụ thì các chi phí trực tiếp thường bao gồm:

- Giá vốn của các sản phẩm được chi nhánh tiêu thụ.
- Các chi phí chung phát sinh tại chi nhánh (lương của nhân viên trong chi nhánh, khấu hao các tài sản cố định của chi nhánh, các chi phí hành chính chung của chi nhánh...)

Các chi phí gián tiếp đối với từng chi nhánh thường là các chi phí quản lý hành chính chung tại trụ sở doanh nghiệp.

Việc phân loại chi phí thành các chi phí trực tiếp và gián tiếp cho từng chi nhánh tiêu thụ sẽ là cơ sở để đánh giá hiệu quả hoạt động của từng chi nhánh (sẽ trình bày trong mục 3.3.5.4).

3.3.2. Lập dự toán chi phí kinh doanh

Trước khi lập dự toán các khoản mục chi phí kinh doanh, cần xây dựng phương trình dự đoán các chi phí hỗn hợp. Phương pháp sử dụng hợp lý nhất ở đây là phương pháp bình phương nhỏ nhất. Đó là phương pháp không đòi hỏi các kỹ thuật thực hiện cao nhưng lại cho kết quả khá chính xác về chi phí dự đoán căn cứ từ các số liệu thống kê về chi phí điện, nước trong sản xuất và số giờ máy hoạt động.

Việc lập dự toán chi phí kinh doanh nên được tiến hành chi tiết cho từng yếu tố chi phí trên bảng 3.1, sau đó mới tổng hợp lại theo các khoản mục chi phí.

Các dự toán chi phí kinh doanh không thể có được nếu chỉ dựa vào mỗi bộ phận kế toán, mà quá trình lập dự toán chi phí kinh doanh đòi hỏi sự kết hợp của rất nhiều các bộ phận chức năng trong doanh nghiệp.

Việc lập dự toán trước hết phải xuất phát từ bộ phận marketing (bộ phận bán hàng) trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm. Căn cứ từ dự báo thị trường thuốc trong nước và thế giới, căn cứ từ các qui định về việc xuất - nhập khẩu thuốc, các qui định của Cục quản lý dược cũng như các cam kết của các doanh nghiệp thuộc Hiệp hội các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh dược Việt Nam, căn cứ vào thực tế đã đạt được trong những kỳ trước, tiềm năng và các mục tiêu của doanh nghiệp mình trong các kỳ kế tiếp, bộ phận marketing sẽ dự kiến sản lượng thuốc theo từng loại mà doanh nghiệp có thể đạt được trong kỳ kế hoạch. Trên cơ sở sản lượng thuốc tiêu thụ dự kiến và mức độ dự trữ sản phẩm, các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm sẽ tiến hành lập dự toán sản xuất, xác định sản lượng cần sản xuất trong kỳ tới. Căn cứ vào mức sản xuất dự kiến này, các dự toán chi phí sẽ được thiết lập.

Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được lập trên cơ sở bộ phận kỹ thuật cung cấp định mức nguyên vật liệu cho từng loại dược phẩm và bộ phận cung ứng cung cấp đơn giá dự kiến của từng loại dược liệu cũng như vật liệu phụ gia.

Dự toán chi phí nhân công trực tiếp được lập trên cơ sở định mức thời gian lao động và đơn giá tiền lương của từng loại lao động tham gia vào quá trình sản xuất sản phẩm. Thí dụ, tại phân xưởng thuốc viên cần tách biệt giữa chi phí nhân công bao bì, pha chế và dập viên.

Dự toán các chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp chủ yếu được xác định trên cơ sở các số liệu của kỳ trước cũng như những dự kiến cho kỳ kế hoạch do từng bộ phận đề xuất cũng như do ban giám đốc quyết định. Các dự toán chi phí này cần được lập tách biệt cho từng nơi phát sinh chi phí (từng phân xưởng và từng dây chuyền sản xuất và từng lô sản phẩm sản xuất), theo từng yếu tố chi phí và tách riêng hai bộ phận chi phí biến đổi và chi phí cố định.

Trên góc độ lô sản phẩm sản xuất, khối lượng sản phẩm sản xuất mỗi lô sẽ có ảnh hưởng quan trọng tới mức độ chi phí phát sinh trong doanh nghiệp. Chính vì vậy, nhằm giảm thiểu chi phí, cần thiết phải tiến hành lập dự toán khối lượng sản phẩm cho từng lô sản xuất. Vấn đề này sẽ được phân tích trong mục 3.3.3.

3.3.3. Xác định khối lượng hợp lý của mỗi lô sản phẩm sản xuất

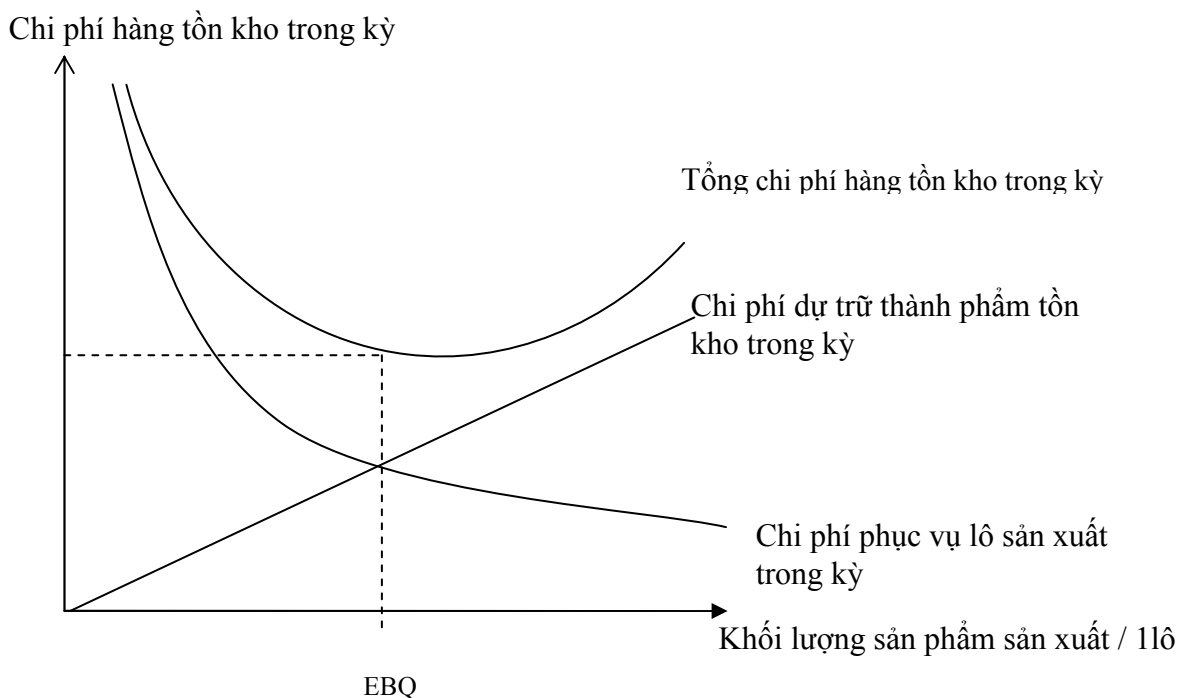
Một trong những mục tiêu quan trọng của hệ thống quản lý trong doanh nghiệp là tối thiểu hoá chi phí, trong đó cần phải kể đến chi phí phục vụ sản xuất và dự trữ sản phẩm (*gọi tắt là chi phí hàng tồn kho*). Do đặc thù của ngành dược là các sản phẩm dược được sản xuất theo lô, hiện tại qui mô sản xuất mỗi lô chủ yếu được xác định dựa trên công suất của máy móc thiết bị (đối với các mặt hàng có mức tiêu thụ lớn, thường xuyên) và dựa trên cả khối lượng đặt hàng (với các mặt hàng không có nhu cầu tiêu thụ thường xuyên). Hơn nữa, kế hoạch sản xuất chưa thực sự dựa trên cơ sở tính toán hợp lý nên có thể dẫn đến tình trạng có thể tồn kho quá nhiều thành phẩm chưa kịp tiêu thụ hoặc có lúc lại “cháy” kho. Chính vì vậy, tác giả cho rằng cần lập lịch sản xuất hợp lý và xác định khối lượng sản xuất mỗi lô sao cho các chi phí phục vụ lô sản xuất và dự trữ sản phẩm là ít nhất.

Chi phí phục vụ lô sản xuất đó là chi phí chuẩn bị lô sản xuất và chi phí kiểm nghiệm chất lượng dược phẩm. Mỗi lô sản xuất cần được làm vệ sinh dụng cụ và môi trường sản xuất trước, trong và sau quá trình sản xuất. Mỗi lô sản xuất cần được chuẩn bị nguyên vật liệu chu đáo cả về khối lượng định mức và chất lượng dược liệu. Bên cạnh đó mỗi lô thuốc đều được kiểm nghiệm chất lượng cả trong và sau quá trình sản xuất.

Đối với sản phẩm dược, sau khi sản xuất xong được nhập kho thành phẩm thì yêu cầu bảo quản thành phẩm dược cũng rất chặt chẽ. Kho thành phẩm phải bảo đảm các điều kiện đúng qui định về nhiệt độ và vệ sinh môi trường. Các lô sản xuất được sắp xếp riêng biệt để tránh lây nhiễm chéo và dễ theo dõi khi xuất kho. Do đặc thù sản phẩm dược có thời hạn sử dụng nhất định, nên các sản phẩm dược được xuất kho theo nguyên tắc nhập trước - xuất trước (*FIFO: First – in, First – out*) hoặc hết hạn trước – xuất trước (*EEFO: Earliest Expiring, First – out*). Ngoài ra, việc dự trữ thành phẩm trong kho còn phát sinh một khoản chi phí đáng kể cho các

doanh nghiệp, đó là chi phí đầu tư do vốn bị ứ đọng. Khi các doanh nghiệp dự trữ thành phẩm trong kho nghĩa là họ đã phải trả tiền lãi cho số vốn đã đầu tư vào các thành phẩm tồn kho đó. Ngay cả khi không phải đi vay vốn, thì doanh nghiệp cũng vẫn phải gánh chịu khoản chi phí cơ hội do không sử dụng được phần vốn đã đầu tư vào thành phẩm tồn kho cho các dự án đầu tư khác.

Có thể thấy các chi phí phục vụ lô sản xuất và các chi phí dự trữ thành phẩm được đều không phải là nhỏ. Tuy nhiên hai khoản chi phí này có xu hướng biến động ngược chiều nhau. Nếu doanh nghiệp sản xuất một khối lượng lớn sản phẩm/1 lần với mục tiêu giảm thiểu chi phí phục vụ cho lô sản xuất thì chi phí dự trữ thành phẩm sẽ tăng do doanh nghiệp sẽ dự trữ nhiều thành phẩm hơn mức cần thiết cho nhu cầu tiêu thụ dự kiến. Tổng hai khoản chi phí này sẽ là nhỏ nhất khi chi phí phục vụ lô sản xuất và chi phí dự trữ thành phẩm bằng nhau (đồ thị 3.1).



Đồ thị 3.1 Khối lượng sản xuất hợp lý/1 lô

Gọi C_H là chi phí dự trữ bình quân 1 đơn vị thành phẩm tồn kho trong kỳ, C_O là chi phí phục vụ trực tiếp/1 lô sản xuất, D là khối lượng thành phẩm cần có trong

kỳ và Q là khối lượng sản phẩm / 1 lô sản xuất. Khi đó tổng chi phí phục vụ trực tiếp của các lô sản xuất trong kỳ được xác định theo công thức 3.1.

$$\begin{aligned} \text{Tổng chi phí phục vụ trực tiếp} &= \text{Chi phí phục vụ trực tiếp/1 lô sản xuất} \times \text{Số lượng lô sản xuất} \\ \text{của các lô sản xuất trong kỳ} &= C_O \times \frac{D}{Q} \end{aligned} \quad (3.1)$$

Với giả sử mức cầu đối với sản phẩm đều đặn, số lượng thành phẩm tồn kho bình quân sẽ là $Q/2$, khi đó chi phí dự trữ thành phẩm trong kỳ được xác định theo công thức 3.2.

$$\begin{aligned} \text{Chi phí dự trữ thành phẩm trong kỳ} &= \text{Chi phí dự trữ bình quân 1 đơn vị thành phẩm tồn kho} \times \text{Số lượng thành phẩm tồn kho bình quân} \\ &= C_H \times \frac{Q}{2} \end{aligned} \quad (3.2)$$

Như phần trên đã trình bày, tổng chi phí phục vụ trực tiếp các lô sản xuất và chi phí dự trữ thành phẩm sẽ là nhỏ nhất khi:

$$C_O \times \frac{D}{Q} = C_H \times \frac{Q}{2}$$

Từ đó, khối lượng sản xuất hợp lý/1 lô (*EBQ: Economic batch quantity*) để tối thiểu hoá chi phí phục vụ trực tiếp các lô sản xuất và chi phí dự trữ thành phẩm được xác định theo công thức 3.3.

$$EBQ = \sqrt{\frac{2C_O D}{C_H}} \quad (3.3)$$

Giả sử khối lượng Ampicilin 250 mg chai cần có trong một quý là 6.000.000 viên, các chi phí phục vụ sản xuất mỗi lô là 500.000đ, chi phí dự trữ bình quân 1 viên thuốc trong kho là 3đ/quí. Khi đó số lượng thuốc nên sản xuất mỗi lô sẽ là:

$$EBQ = \sqrt{\frac{2 \times 200.000 \times 6.000.000}{3}} = 900.000 \text{ viên}$$

Ngoài ra, để tối thiểu hoá chi phí dự trữ thành phẩm tồn kho, các doanh nghiệp sản xuất dược không nên dự trữ nhiều quá mức cần thiết lượng thuốc nhưng cũng cần bảo đảm khối lượng thuốc dự trữ an toàn cho nhu cầu tiêu thụ. Thời điểm hợp lý để bắt đầu một lô sản xuất mới là khi dự trữ dược phẩm trong kho đạt tới mức xác định theo công thức 3.4.

$$\text{Mức thành phẩm tồn kho cần bắt đầu lô sản xuất mới} = \text{Mức tiêu thụ tối đa} \times \text{Thời gian cần thiết cho một lô sản xuất} \quad (3.4)$$

Thí dụ, loại thuốc Ampicilin 250 mg của công ty cổ phần dược Nghệ An có thể tiêu thụ tối đa 60.000 viên/ ngày. Thời gian cần thiết để sản xuất hoàn thành 1 lô sản phẩm Ampicilin 250 mg là 2 ngày. Khi mức tồn kho Ampicilin 250 mg là $60.000 \times 2 = 120.000$ viên thì công ty cần sản xuất một lô Ampicilin 250 mg mới.

3.3.4. Xác định giá phí sản phẩm sản xuất

Phương pháp xác định giá phí sản phẩm sản xuất trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm hiện nay là phương pháp xác định chi phí toàn bộ, với cách tính chi phí thực tế cho từng loại sản phẩm và kỳ tính giá thành là theo tháng hoặc theo quý. Phương pháp này có nhược điểm là không cung cấp kịp thời các thông tin về giá phí sản phẩm sản xuất cho các nhà quản lý. Hơn nữa, đối tượng tính giá hiện nay là từng loại sản phẩm sản xuất chưa thật sự phù hợp với đặc điểm quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm dược cũng như chưa đáp ứng được yêu cầu kiểm soát chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm. Chính vì vậy, tác giả cho rằng cần xác định phương pháp tính giá là phương pháp chi phí thông thường và từng bước áp dụng phương pháp xác định chi phí theo hoạt động, với đối tượng tính giá là từng lô sản xuất. Bên cạnh đó, ngoài việc tính giá thành sản xuất sản phẩm theo phương pháp xác định chi phí toàn bộ, các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm cũng cần tính giá thành sản phẩm theo phương pháp xác định chi phí trực tiếp. Hai thông tin giá thành này sẽ hỗ trợ nhau trong quá trình ra quyết định kinh doanh của các nhà quản trị. Thông tin giá thành sản phẩm theo phương pháp xác định chi phí toàn bộ sẽ hữu ích trong việc ra các quyết định về mặt chiến lược, đặc biệt là khi giá thành này được xác định dựa trên phương pháp xác định chi phí theo hoạt động, còn

thông tin giá thành sản phẩm theo phương pháp xác định chi phí trực tiếp sẽ hữu ích trong việc ra các quyết định kinh doanh ngắn hạn như đã trình bày trong chương 1.

3.3.4.1. Tính giá thành theo phương pháp xác định chi phí thông thường, từng bước áp dụng phương pháp xác định chi phí theo hoạt động

Để áp dụng phương pháp chi phí thông thường, trên cơ sở dự toán chi phí sản xuất chung hàng năm, các doanh nghiệp sản xuất được phân sẽ xác định được tỷ lệ phân bổ chi phí sản xuất chung ước tính cho các sản phẩm sản xuất. Vấn đề đặt ra là cần xác định cơ sở hợp lý để phân bổ chi phí sản xuất chung cho các sản phẩm. Phương pháp chi phí theo hoạt động với việc tiến hành xác định chi phí sản xuất chung theo từng loại hoạt động phục vụ sản xuất, sau đó mới tiến hành phân bổ cho từng sản phẩm theo mức độ phục vụ của loại hoạt động đó cho sản phẩm sẽ giúp cho chi phí sản xuất chung phân bổ cho từng sản phẩm được đúng đắn. Tuy nhiên thực tế cho thấy, việc áp dụng phương pháp này không phải là đơn giản, ngay cả tại các nước có nền kế toán quản trị phát triển như Mỹ, Anh hay Nhật Bản. Mặc dù vậy, việc sử dụng chi phí nguyên vật liệu trực tiếp hoặc chi phí nhân công trực tiếp để phân bổ chi phí sản xuất chung như hiện nay trong các doanh nghiệp sản xuất được phẩm là không thể chấp nhận được theo các mục đích của kế toán quản trị chi phí vì nó không phản ánh đúng mức chi phí sản xuất chung mà lẽ ra các sản phẩm phải gánh chịu. Chính vì vậy, theo tác giả các doanh nghiệp sản xuất được phẩm nên bước đầu áp dụng phương pháp chi phí theo hoạt động để có thể phân bổ đúng hơn chi phí sản xuất chung cho các sản phẩm như sau:

Trong quá trình sản xuất các sản phẩm được có rất nhiều các chi phí phục vụ sản xuất có mức độ liên quan theo phạm vi lô sản xuất, như các chi phí kiểm nghiệm được phẩm, chi phí làm vệ sinh thiết bị dụng cụ sản xuất, chi phí đóng gói lô sản xuất. Tuy nhiên trong số các khoản chi phí này chỉ có chi phí kiểm nghiệm được phẩm là có thể theo dõi tách biệt được dễ dàng nhất, do mỗi doanh nghiệp sản xuất được phẩm đều có bộ phận kiểm tra chất lượng sản phẩm riêng. Mỗi lô được phẩm sản xuất đều phải kiểm tra chất lượng cả trong quá trình sản xuất và trước khi nhập kho thành phẩm với chi phí kiểm nghiệm không phải là nhỏ. Rõ ràng là chi phí kiểm nghiệm được phẩm không phụ thuộc vào chi phí nguyên vật liệu trực tiếp hay chi phí nhân công trực tiếp sản xuất sản phẩm mà phụ thuộc số lô sản xuất. Do

chi phí của bộ phận kiểm nghiệm dược phẩm hoàn toàn có thể theo dõi tách biệt nên có thể lập dự toán tách biệt phần chi phí này trong chi phí sản xuất chung và xác định tỷ lệ phân bổ ước tính cho từng lô sản xuất trong kỳ trên cơ sở tổng số lô sản xuất ước tính trong kỳ, theo công thức 3.5.

$$\begin{array}{l} \text{Tỷ lệ \% phân bổ chi} \\ \text{phí kiểm nghiệm dược} \\ \text{phẩm ước tính} \end{array} = \frac{\begin{array}{l} \text{Tổng chi phí kiểm nghiệm} \\ \text{dược phẩm ước tính} \end{array}}{\text{Số lượng lô sản xuất ước tính}} \times 100 \quad (3.5)$$

Đối với phần chi phí sản xuất chung còn lại (được lập dự toán và theo dõi tách biệt cho từng phân xưởng, và từng dây chuyền sản xuất), tiêu thức phân bổ chi phí cho từng lô sản xuất sẽ là số giờ máy hoạt động của từng lô sản xuất (nếu phân xưởng sử dụng nhiều máy móc thiết bị) hoặc số giờ lao động trực tiếp (nếu phân xưởng sử dụng nhiều nhân công). Việc áp dụng linh hoạt tiêu thức số giờ máy hoạt động hoặc tiêu thức số giờ lao động trực tiếp làm tiêu thức phân bổ chi phí sản xuất chung, thay vì phân bổ theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp như hiện nay tại các doanh nghiệp dược phẩm là do thực tế hiện nay trình độ và năng lực của các doanh nghiệp dược không đồng đều. Tại các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm lớn, thí dụ như các xí nghiệp dược phẩm trung ương, công ty cổ phần dược Phú Thọ, công ty cổ phần dược Hậu Giang..., chi phí sản xuất chung chiếm tỷ lệ tương đối cao trong tổng chi phí sản xuất sản phẩm dược và trong chi phí sản xuất chung tỷ trọng chi phí khấu hao tài sản cố định không phải là nhỏ. Để đáp ứng nhu cầu cạnh tranh trên thị trường dược phẩm, các doanh nghiệp dược phẩm ngày càng phải đầu tư nhiều máy móc thiết bị hiện đại, điều kiện nhà xưởng theo đúng tiêu chuẩn GMP của các nước ASEAN cũng như WHO. Với một dây chuyền sản xuất thuốc hiện đại đạt tiêu chuẩn ASEAN các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm phải đầu tư tối thiểu khoảng 20 tỷ đồng. Chính vì vậy, sử dụng tiêu thức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp hay chi phí nhân công trực tiếp để phân bổ chi phí sản xuất chung đều không hợp lý. Phần chi phí sản xuất chung còn lại (sau khi tách riêng chi phí kiểm nghiệm dược phẩm) nên được phân bổ cho các lô sản xuất theo mức độ sử dụng tài sản cố định đầu tư cho sản xuất, và đại diện đó là số giờ máy hoạt động. Phần chi phí sản xuất chung còn lại này cũng nên được tách biệt giữa chi phí sản xuất chung biến đổi và chi phí

sản xuất chung cố định như đã dự toán. Tỷ lệ phân bổ phần chi phí sản xuất chung này được xác định theo công thức 3.6.

$$\begin{aligned} \text{Tỷ lệ \% phân bổ chi phí} & \quad \text{Tổng chi phí sản xuất chung ước tính} & (3.6) \\ \text{sản xuất chung ước tính} & = \frac{(\text{trừ chi phí kiểm nghiệm dược phẩm})}{\text{Tổng số giờ máy ước tính}} \times 100 \\ & \quad (\text{trừ chi phí kiểm nghiệm dược phẩm}) \end{aligned}$$

Khi đó chi phí sản xuất chung (trừ chi phí kiểm nghiệm dược phẩm) được phân bổ cho từng lô sản xuất theo công thức 3.7.

$$\begin{aligned} \text{Chi phí sản xuất chung} & \quad \text{Số giờ} & \quad \text{Tỷ lệ \% phân bổ chi} & (3.7) \\ \text{ước tính (trừ chi phí kiểm} & = \text{máy của} & \times & \text{phí sản xuất chung ước} \\ \text{nghiệm dược phẩm) phân} & \quad \text{lô sản} & & \text{tính (trừ chi phí kiểm} \\ \text{bổ cho lô sản xuất} & \quad \text{xuất} & & \text{nghiệm dược phẩm)} \end{aligned}$$

Bên cạnh các doanh nghiệp dược phẩm được đầu tư dây chuyền thiết bị sản xuất hiện đại, vẫn còn khá nhiều các doanh nghiệp dược phẩm sử dụng các thiết bị còn lạc hậu, và sử dụng nhân công là chủ yếu, như công ty cổ phần dược Hà Nam, công ty cổ phần dược Yên Bái, ... Theo tác giả, tại các công ty này tiêu thức hợp lý để phân bổ chi phí sản xuất chung là số giờ lao động trực tiếp với phương pháp phân bổ giống như phân bổ theo số giờ máy hoạt động như đã trình bày ở trên. Tuy nhiên khi các công ty này đầu tư đổi mới công nghệ sản xuất dược phẩm, thì cần xem xét thay đổi tiêu thức phân bổ chi phí sản xuất chung cho hợp lý.

3.3.4.2. Tính giá thành cho từng lô sản xuất

Việc tính giá thành sản phẩm theo từng lô sản xuất là sự vận dụng linh hoạt phương pháp xác định chi phí theo công việc. Các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm có qui trình công nghệ sản xuất theo lô và kết thúc hoàn toàn lô sản xuất này thì mới bắt đầu một lô sản xuất mới. Hơn nữa mỗi lô sản xuất đòi hỏi sự theo dõi nghiêm ngặt về các tiêu chuẩn kỹ thuật cũng như định mức nguyên vật liệu. Chính vì vậy, tác giả cho rằng cần tính giá thành sản phẩm theo từng lô sản xuất.

Với đối tượng tính giá thành là từng lô sản xuất, chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ sẽ là tổng chi phí tập hợp được cho các lô sản xuất còn đang làm dở.

Để phục vụ cho việc tính giá thành sản phẩm theo lô sản xuất, kế toán tiến hành lập phiếu tính giá thành lô sản xuất (bảng 3.2). Phiếu tính giá thành lô sản xuất sẽ tổng hợp và cung cấp các thông tin chi tiết về các chi phí sản xuất trực tiếp cũng như chi phí chung phân bổ cho từng lô sản xuất.

Trên cơ sở kế hoạch sản xuất từng lô, bộ phận chuẩn bị sản xuất kết hợp với kế toán sẽ lập phiếu dự toán chi phí cho lô sản xuất (bảng 3.3) căn cứ từ các định mức kinh tế - kỹ thuật. Trên cơ sở dự toán này, bộ phận sản xuất sẽ gửi tới bộ phận cung ứng các phiếu đề nghị xuất kho nguyên vật liệu cho từng lô sản xuất. Bộ phận cung ứng sẽ tiến hành lập phiếu xuất kho nguyên vật liệu. Do chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được xác định cho từng lô trên cơ sở các phiếu xuất kho nguyên vật liệu cho từng lô, nên trên tất cả các phiếu xuất kho nguyên vật liệu phải ghi rõ mã số của lô sản xuất có liên quan.

Chi phí nhân công trực tiếp được xác định cho từng lô sản xuất trên cơ sở thời gian lao động trực tiếp cho từng lô sản xuất đó. Thời gian lao động trực tiếp được theo dõi cho từng lô sản xuất thông qua các phiếu theo dõi thời gian lao động (phụ lục 20). Phiếu theo dõi thời gian lao động được giao cho từng công nhân để tự ghi chép về thời gian họ đã tham gia vào từng lô sản xuất.

Chi phí sản xuất chung được phân bổ cho từng lô sản xuất trên cơ sở chia tách giữa chi phí kiểm nghiệm được phẩm và các chi phí sản xuất chung khác như đã trình bày trong mục 3.3.4.1. Để có thể phân bổ được chi phí sản xuất chung cho từng lô sản xuất theo số giờ máy hoạt động, cần phiếu theo dõi giờ máy cho từng lô sản xuất (phụ lục 21). Phiếu theo dõi này sẽ do từng tổ trưởng vận hành máy ghi chép.

Bảng 3.2: Phiếu tính giá thành lô sản xuất

Mã số:					Ngày bắt đầu:											
Tên sản phẩm:					Ngày hoàn thành:											
Số lượng sản phẩm thực tế:																
Nguyên vật liệu trực tiếp					Nhân công trực tiếp				Sản xuất chung							
Phiếu xuất kho		Tên NVL	Khối lượng	Đơn giá	Thành tiền	Công nhân	Số giờ lao động	Đơn giá	Thành tiền	Chi phí kiểm nghiệm	Chi phí sản xuất chung khác					Tổng
số	ngày										Số giờ máy (số giờ LĐ)	Tỷ lệ phân bổ CPSX chung biến đổi	CPSX chung biến đổi	Tỷ lệ phân bổ CPSX chung cố định	CPSX chung cố định	
...																
...																
<i>Tổng</i>						<i>Tổng</i>					<i>Tổng</i>					
Tổng hợp chi phí lô sản xuất																
										Tổng giá thành					Giá thành đơn vị	
Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp																
Chi phí nhân công trực tiếp																
Chi phí sản xuất chung																
Chi phí kiểm nghiệm																
Chi phí sản xuất chung biến đổi																
Chi phí sản xuất chung cố định																
<i>Tổng</i>																

Bảng 3.3: Phiếu dự toán chi phí lô sản xuất

Mã số:				Ngày bắt đầu:										
Tên sản phẩm:				Ngày hoàn thành:										
Số lượng sản phẩm dự kiến:														
Nguyên vật liệu trực tiếp				Nhân công trực tiếp			Sản xuất chung							
Tên NVL	Khối lượng định mức	Đơn giá	Thành tiền	Số giờ lao động định mức	Đơn giá	Thành tiền	Chi phí kiểm nghiệm	Chi phí sản xuất chung khác					Tổng	
								Số giờ máy (số giờ lao động) định mức	Tỷ lệ phân bổ CPSX chung biến đổi	CPSX chung biến đổi	Tỷ lệ phân bổ CPSX chung cố định	CPSX chung cố định		
...														
...														
<i>Tổng</i>				<i>Tổng</i>			<i>Tổng</i>							
Tổng hợp chi phí dự toán lô sản xuất														
							Tổng giá thành dự toán				Giá thành đơn vị dự toán			
Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp														
Chi phí nhân công trực tiếp														
Chi phí sản xuất chung														
Chi phí kiểm nghiệm														
Chi phí sản xuất chung biến đổi														
Chi phí sản xuất chung cố định														
Tổng														

3.3.4.3. *Tính giá thành theo phương pháp xác định chi phí trực tiếp*

Đối với từng loại sản phẩm, ngoài việc tính giá thành sản xuất toàn bộ theo từng lô sản xuất như trình bày ở trên, việc tính giá thành theo phương pháp xác định chi phí trực tiếp sẽ là cơ sở để đánh giá hiệu quả hoạt động của từng loại sản phẩm và ra các quyết định kinh doanh ngắn hạn. Giá thành sản xuất sản phẩm theo phương pháp xác định chi phí trực tiếp được xác định trên cơ sở dự toán các chi phí sản xuất thành các chi phí biến đổi và chi phí cố định. Giá thành sản xuất sản phẩm theo phương pháp xác định chi phí trực tiếp chỉ bao gồm các chi phí sản xuất biến đổi, đó là các chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và các chi phí sản xuất chung biến đổi (chi phí nhân viên gián tiếp, chi phí điện nước...) như đã trình bày trong phần phân loại chi phí. Giá thành sản xuất sản phẩm theo phương pháp xác định chi phí trực tiếp sẽ là căn cứ để đánh giá hiệu quả của từng loại sản phẩm (sẽ được trình bày trong mục 3.3.5.2).

3.3.5. Đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận

3.3.5.1. Đánh giá hiệu quả sử dụng chi phí sản xuất

Với mục tiêu xem xét về hiệu quả sử dụng chi phí sản xuất, theo tác giả các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm nên lập các báo cáo giá thành sản xuất cho từng loại sản phẩm để so sánh giữa các lô sản xuất, so sánh giữa các kỳ cũng như so sánh với dự toán để phát hiện các chênh lệch giữa dự toán và thực tế, biến động giữa các lô sản xuất và giữa các kỳ, từ đó tìm hiểu các nguyên nhân và đưa ra các biện pháp để sử dụng chi phí ngày càng có hiệu quả. Báo cáo giá thành sản xuất có thể lập theo bảng 3.4.

Bên cạnh báo cáo giá thành sản xuất, các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm nên tiến hành phân tích biến động giữa dự toán và thực tế chi phí của từng lô khi thấy có sự biến động đáng kể giữa dự toán và thực tế. Phân tích biến động này được thực hiện cho từng lô theo 2 khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp, còn khoản mục chi phí sản xuất chung được phân tích biến động theo từng kỳ và theo nơi phát sinh chi phí.

Bảng 3.4**Báo cáo giá thành sản xuất**

Tháng (quí):

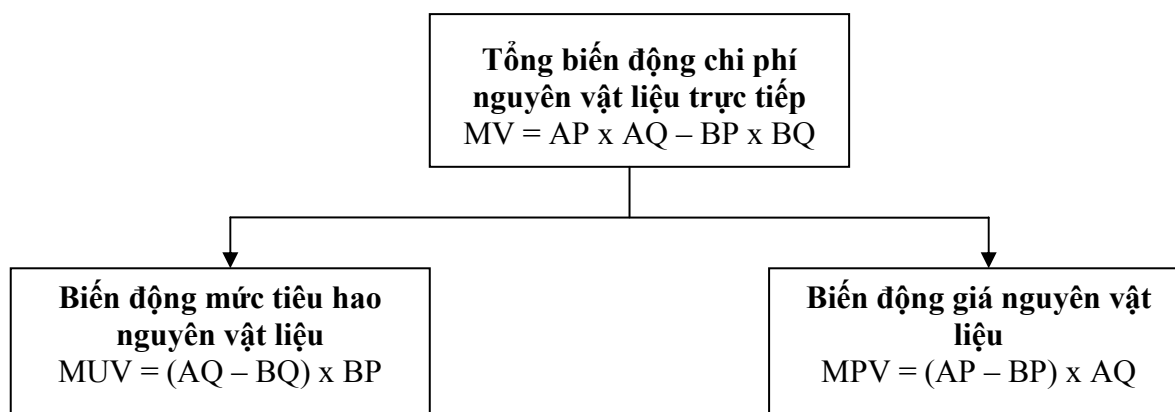
Phân xưởng:

Sản phẩm:

Khoản mục	Lô 01 (Số lượng...)		Lô 02 (Số lượng...)		...	Tổng giá thành
	Tổng giá thành	Giá thành đơn vị	Tổng giá thành	Giá thành đơn vị		
Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp						
Chi phí nhân công trực tiếp						
Chi phí sản xuất chung						
Chi phí kiểm nghiệm						
CPSX chung biến đổi						
CPSX chung cố định						
<i>Tổng</i>						

❖ Phân tích biến động về khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là chênh lệch giữa chi phí nguyên vật liệu trực tiếp thực tế phát sinh của lô sản xuất với chi phí nguyên vật liệu dự toán cho khối lượng sản xuất thực tế. Biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được tách thành biến động mức tiêu hao nguyên vật liệu và biến động giá nguyên vật liệu (sơ đồ 3.1).

**Sơ đồ 3.1 Phân tích biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp**

Trong đó:

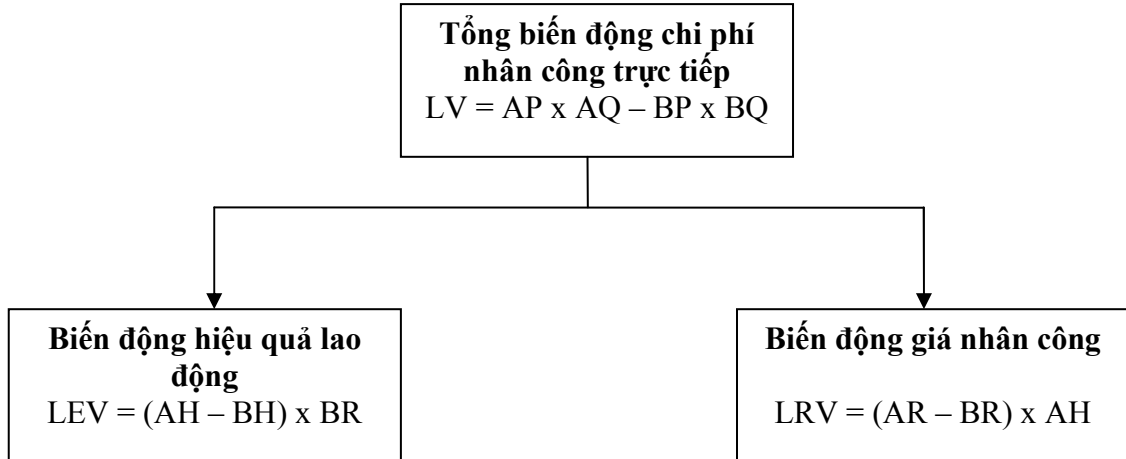
MV (Material Variance):	Tổng mức biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
MUV (Material Usage Variance):	Biến động mức tiêu hao nguyên vật liệu
MPV (Material Price Variance):	Biến động giá nguyên vật liệu
AP (Actual Price):	Đơn giá thực tế của vật liệu
BP (Budgeted Price):	Đơn giá dự toán vật liệu
AQ (Actual Quantity):	Khối lượng vật liệu sử dụng thực tế
BQ (Budgeted Quantity):	Khối lượng vật liệu theo định mức cho số lượng sản phẩm sản xuất thực tế

Biến động mức tiêu hao nguyên vật liệu là chênh lệch giữa thực tế và dự toán mức tiêu hao nguyên vật liệu cho khối lượng sản xuất thực tế, tính theo đơn giá dự toán vật liệu. Nếu biến động mức tiêu hao nguyên vật liệu dương (+) thể hiện khối lượng nguyên vật liệu thực tế đã sử dụng nhiều quá mức so với dự toán, làm tăng chi phí nguyên vật liệu trực tiếp. Nguyên nhân có thể do chất lượng nguyên vật liệu không đảm bảo, máy móc thiết bị hoạt động không tốt hoặc do không kiểm soát tốt quá trình sản xuất. Ngược lại nếu biến động mức tiêu hao nguyên vật liệu âm (-) thể hiện khối lượng nguyên vật liệu thực tế đã sử dụng ít hơn so với dự toán, làm giảm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp. Nguyên nhân có thể do chất lượng nguyên vật liệu tốt hơn, máy móc thiết bị hoạt động tốt hoặc do kiểm soát tốt quá trình sản xuất.

Biến động giá nguyên vật liệu là chênh lệch giữa thực tế và dự toán giá nguyên vật liệu, tính cho khối lượng vật liệu thực tế sử dụng. Nếu biến động giá nguyên vật liệu dương (+) thể hiện giá nguyên vật liệu thực tế cao hơn so với dự toán, làm tăng chi phí nguyên vật liệu trực tiếp. Nguyên nhân có thể do giá vật liệu trên thị trường tăng, chất lượng nguyên vật liệu tăng, hoặc mua nguyên vật liệu không cẩn thận. Ngược lại, nếu biến động giá nguyên vật liệu âm (-) thể hiện giá nguyên vật liệu thực tế thấp hơn so với dự toán, làm giảm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp. Nguyên nhân có thể do giá vật liệu trên thị trường giảm, mua nguyên vật liệu cẩn thận hơn, hoặc được hưởng những khoản chiết khấu, giảm giá ngoài dự tính.

❖ Phân tích biến động về khoản mục chi phí nhân công trực tiếp

Biến động chi phí nhân công trực tiếp là chênh lệch giữa chi phí nhân công trực tiếp thực tế phát sinh của lô sản xuất với chi phí nhân công dự toán cho khối lượng sản xuất thực tế. Biến động chi phí nhân công trực tiếp được tách thành biến động hiệu quả lao động và biến động giá nhân công (sơ đồ 3.2).



Sơ đồ 3.2 Phân tích biến động chi phí nhân công trực tiếp

Trong đó:

LV (Labour Variance):	Tổng mức biến động chi phí nhân công trực tiếp
LEV (Labour Efficiency Variance):	Biến động hiệu quả lao động
LRV (Labour Rate Variance):	Biến động giá nhân công
AR (Actual Rate):	Đơn giá nhân công thực tế
BR (Budgeted Rate):	Đơn giá nhân công dự toán
AH (Actual Hours):	Số giờ lao động thực tế
BH (Budgeted Hours):	Số giờ lao động theo định mức cho số lượng sản phẩm sản xuất thực tế

Biến động hiệu quả lao động là chênh lệch giữa số giờ lao động thực tế và số giờ lao động dự toán cho khối lượng sản xuất thực tế, tính theo đơn giá nhân công dự toán. Biến động hiệu quả lao động thể hiện năng suất của thời gian lao động. Nếu biến động hiệu quả lao động dương (+) thể hiện số giờ lao động thực tế đã sử dụng nhiều quá mức so với dự toán, làm tăng chi phí nhân công trực tiếp. Nguyên nhân có thể do công nhân được đào tạo kém, thiết bị sản xuất hỏng làm

ngừng trệ quá trình sản xuất, hoặc việc giám sát, đốc thúc công nhân kém. Ngược lại nếu biến động hiệu quả lao động âm (-) thể hiện số giờ lao động thực tế đã sử dụng ít hơn so với dự toán, làm giảm chi phí nhân công trực tiếp. Nguyên nhân có thể do công nhân được khuyến khích và đào tạo tốt, chất lượng nguyên vật liệu tốt hơn, máy móc thiết bị hoạt động tốt hoặc do kiểm soát tốt quá trình sản xuất.

Biến động giá nhân công là chênh lệch giữa giữa thực tế và dự toán giá nhân công, tính cho số giờ lao động thực tế sử dụng. Nếu biến động giá nhân công dương (+) thể hiện giá nhân công thực tế cao hơn so với dự toán, làm tăng chi phí nhân công trực tiếp. Nguyên nhân có thể do đơn giá tiền công tăng, có thời gian làm việc thêm giờ, hoặc sử dụng công nhân tay nghề cao hơn để thực hiện các công việc được trả lương cao hơn so với dự kiến. Ngược lại, nếu biến động giá nhân công âm (-) thể hiện giá nhân công thực tế thấp hơn so với dự toán, làm giảm chi phí nhân công trực tiếp. Nguyên nhân có thể do sử dụng công nhân tay nghề thấp hơn để thực hiện các công việc được trả lương thấp hơn so với dự kiến.

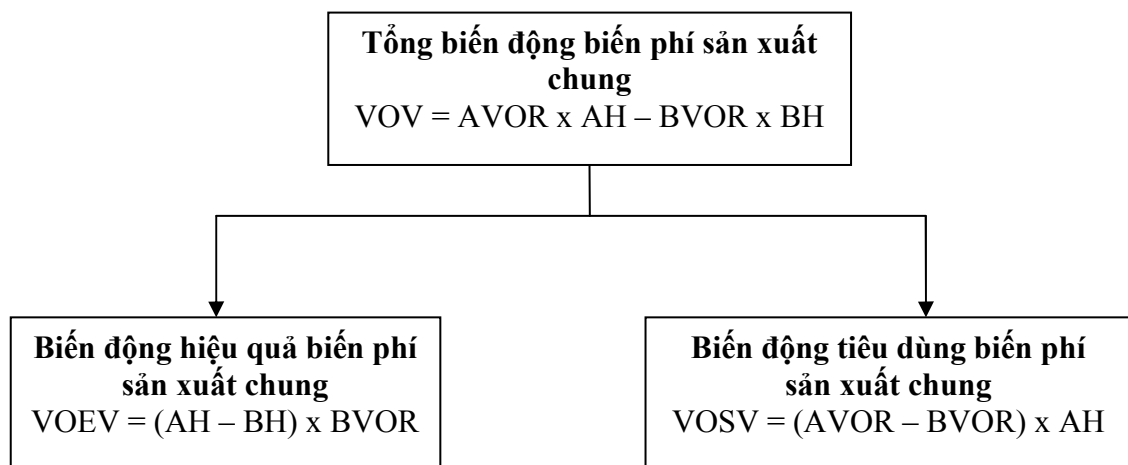
❖ Phân tích biến động chi phí sản xuất chung

Ngoài việc phân tích biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp cho từng lô sản xuất, do chi phí sản xuất chung ngày càng chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi phí sản xuất nên việc phân tích biến động chi phí sản xuất chung cũng rất quan trọng nhằm kiểm soát chi phí tốt hơn. Biến động chi phí sản xuất chung (sau khi tách phần chi phí kiểm nghiệm) được phân tích cho từng kỳ và theo từng phân xưởng phù hợp theo cách lập dự toán. Biến động chi phí sản xuất chung là chênh lệch giữa chi phí sản xuất chung thực tế và chi phí sản xuất chung đã phân bổ cho các sản phẩm theo tỷ lệ ước tính đầu kỳ và được phân tích tách biệt giữa biến động biến phí sản xuất chung và định phí sản xuất chung. Khi phân tích biến động chi phí sản xuất chung cần phân biệt giữa số giờ máy (hoặc số giờ lao động) dự toán (BH_0) trong kỳ đã sử dụng để xác định tỷ lệ phân bổ chi phí sản xuất chung ước tính với số giờ máy (hoặc số giờ lao động) thực tế (AH) và số giờ máy (hoặc số giờ lao động) theo định mức cần thiết để sản xuất khối lượng thực tế (BH).

Phân tích biến động biến phí sản xuất chung

Biến động biến phí sản xuất chung là chênh lệch giữa biến phí sản xuất chung thực tế và biến phí sản xuất chung theo dự toán cho khối lượng sản xuất

thực tế. Biến động biến phí sản xuất chung được tách thành biến động hiệu quả và biến động tiêu dùng biến phí sản xuất chung (sơ đồ 3.3). Biến động hiệu quả biến phí sản xuất chung thực chất không phải là đánh giá về hiệu quả sử dụng biến phí sản xuất chung mà là đánh giá hiệu quả sử dụng cơ sở phân bổ biến phí sản xuất chung. Biến động hiệu quả biến phí sản xuất chung là chênh lệch về biến phí sản xuất chung tính theo tỷ lệ phân bổ ước tính giữa số giờ máy (hoặc số giờ lao động) thực tế và số giờ máy (hoặc số giờ lao động) theo định mức cần thiết để sản xuất khối lượng thực tế. Biến động tiêu dùng biến phí sản xuất chung đánh giá về mức độ lãng phí hay tiết kiệm trong việc sử dụng các nguồn lực phục vụ quá trình sản xuất. Biến động tiêu dùng biến phí sản xuất chung là chênh lệch về biến phí sản xuất chung tính cho số giờ máy (hoặc số giờ lao động) thực tế giữa tỷ lệ phân bổ thực tế và tỷ lệ phân bổ ước tính. Nếu biến động tiêu dùng dương (+) thể hiện mức độ lãng phí và nếu biến động tiêu dùng âm (-) thể hiện mức độ tiết kiệm trong việc sử dụng các nguồn lực phục vụ quá trình sản xuất.



Sơ đồ 3.3 Phân tích biến động biến phí sản xuất chung

Trong đó:

VOV (Variable Overhead Variance):

Tổng mức biến động biến phí sản xuất chung

VOEV (Variable Overhead Efficiency Variance):

Biến động hiệu quả biến phí sản xuất chung

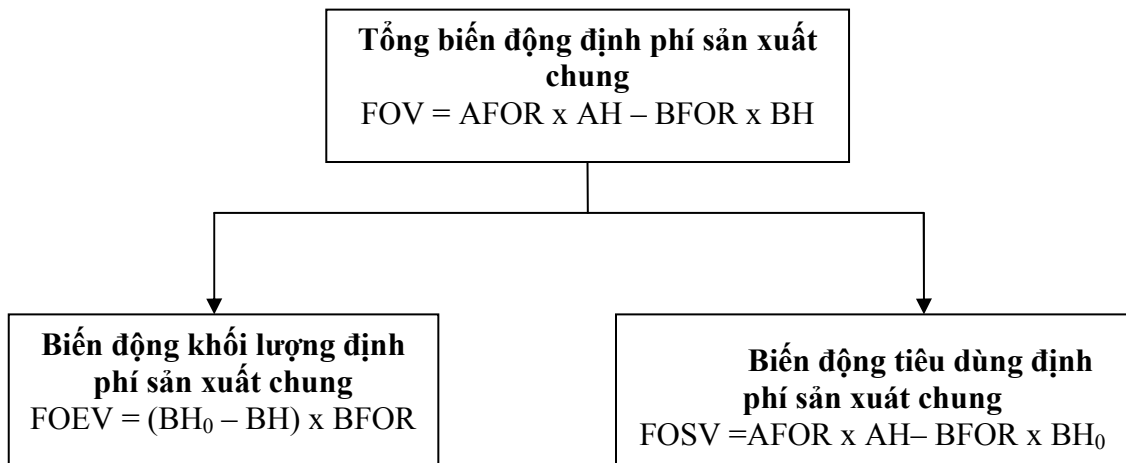
VOSV (Variable Overhead Spending Variance):

Biến động tiêu dùng biến phí sản xuất chung

AVOR (Actual Variable Overhead Rate):	Tỷ lệ phân bổ biến phí sản xuất chung thực tế
BVOR (Budgeted Variable Overhead Rate):	Tỷ lệ phân bổ biến phí sản xuất chung dự toán
AH (Actual Hours):	Số giờ máy (hoặc số giờ lao động) thực tế
BH (Budgeted Hours):	Số giờ máy (hoặc số giờ lao động) theo định mức cho số lượng sản phẩm sản xuất thực tế.

Phân tích biến động định phí sản xuất chung

Biến động định phí sản xuất chung là chênh lệch giữa định phí sản xuất chung thực tế và định phí sản xuất chung theo dự toán của khối lượng sản xuất thực tế. Biến động định phí sản xuất chung được tách thành biến động khối lượng và biến động tiêu dùng định phí sản xuất chung (sơ đồ 3.4).



Sơ đồ 3.4 Phân tích biến động định phí sản xuất chung

Trong đó:

FOV (Fixed Overhead Variance):	Tổng mức biến động định phí sản xuất chung
FOVV (Fixed Overhead Volume Variance):	Biến động khối lượng định phí sản xuất chung
FOSV (Fixed Overhead Spending Variance):	Biến động tiêu dùng định phí sản xuất chung

AFOR (Actual Fixed Overhead Rate):	Tỷ lệ phân bổ định phí sản xuất chung thực tế
BFOR (Budgeted Fixed Overhead Rate):	Tỷ lệ phân bổ định phí sản xuất chung dự toán
AH (Actual Hours):	Số giờ máy (hoặc số giờ lao động) thực tế
BH (Budgeted Hours):	Số giờ máy (hoặc số giờ lao động) theo định mức cho số lượng sản phẩm sản xuất thực tế
BH ₀ :	Số giờ máy (hoặc số giờ lao động) dự toán được sử dụng để tính tỷ lệ phân bổ định phí sản xuất chung ước tính

Biến động khối lượng định phí sản xuất chung đánh giá mức độ huy động các nguồn lực (thiết bị, nhân công) trong quá trình sản xuất. Biến động khối lượng là chênh lệch về định phí sản xuất chung tính theo tỷ lệ phân bổ ước tính giữa số giờ máy (hoặc số giờ lao động) dự toán và số giờ máy (hoặc số giờ lao động) theo định mức cho số lượng sản phẩm sản xuất thực tế. Nếu biến động khối lượng dương (+) thể hiện việc sử dụng quá mức các nguồn lực hiện có của quá trình sản xuất. Ngược lại, nếu biến động khối lượng âm (-) thể hiện việc sử dụng dưới mức các nguồn lực hiện có của quá trình sản xuất.

Biến động tiêu dùng định phí sản xuất chung là chênh lệch giữa định phí sản xuất chung thực tế phát sinh và định phí sản xuất chung dự toán. Nếu biến động tiêu dùng dương (+) thể hiện định phí sản xuất chung thực tế cao hơn so với dự toán. Nguyên nhân có thể do giá của các khoản mục chi phí trong định phí sản xuất chung tăng, hoặc phân xưởng đã sử dụng các dịch vụ sản xuất nhiều hơn so với dự toán. Nếu biến động tiêu dùng âm (-) thể hiện định phí sản xuất chung thực tế thấp hơn so với dự toán. Nguyên nhân có thể do giá của các khoản mục chi phí trong định phí sản xuất chung giảm, hoặc phân xưởng đã sử dụng tiết kiệm các dịch vụ sản xuất so với dự toán.

Một điểm mấu chốt trong phân tích biến động chi phí sản xuất chung theo hướng phân tích cụ thể biến động định phí sản xuất chung và biến động biến phí sản xuất chung. Để có thể phân tích cụ thể được như vậy, cần có đầy đủ số liệu dự toán và số liệu thực tế về biến phí và định phí sản xuất chung. Việc lập dự toán tách biệt giữa biến phí sản xuất chung và định phí sản xuất chung hoàn toàn

có thể thực hiện được như đã trình bày ở những phần trên, tuy nhiên việc theo dõi tách biệt giữa định phí và biến phí sản xuất chung thực tế phát sinh không phải luôn luôn thực hiện được. Như trong phần phân loại chi phí (mục 3.3.1) đã trình bày, có những khoản chi phí sản xuất chung mang tính hỗn hợp, như chi phí điện năng sử dụng trong phân xưởng. Với các khoản chi phí này, việc tách biệt trong chi phí thực tế phát sinh có bao nhiêu là cố định, bao nhiêu là biến đổi thực sự là một vấn đề khó khăn. Thí dụ, nếu trong phân xưởng có các công tơ điện theo dõi riêng điện sử dụng chạy máy và điện sử dụng cho các mục đích khác trong phân xưởng thì chi phí điện năng tiêu thụ thực tế mới có thể tách được giữa phần chi phí biến đổi và chi phí cố định, từ đó mới có thể phân tích được riêng biến động định phí và biến động biến phí sản xuất chung. Trong trường hợp không thể tách biệt giữa biến phí và định phí sản xuất chung thực tế của một khoản chi phí sản xuất chung hỗn hợp, phân tích biến động chi phí sản xuất chung có thể thực hiện chung cho cả biến phí và định phí theo công thức 3.8.

$$\begin{array}{l} \text{Tổng biến động} \\ \text{chi phí sản xuất} \\ \text{chung} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Chi phí sản} \\ \text{xuất chung} \\ \text{thực tế} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Chi phí sản xuất chung} \\ \text{dự toán cho khối lượng} \\ \text{sản xuất thực tế} \end{array} \quad (3.8)$$

Chi phí sản xuất chung dự toán cho khối lượng sản xuất thực tế được xác định dựa trên phương trình dự đoán chi phí sản xuất chung đã xây dựng cho từng khoản mục chi phí sản xuất chung hỗn hợp. Việc lựa chọn cách thức phân tích biến động nào phụ thuộc vào sự cân nhắc giữa chi phí và lợi ích của các thông tin đạt được. Tổ chức chứng từ và tài khoản theo dõi chi phí sản xuất chung cho mục đích phân tích biến động chi phí sẽ được trình bày cụ thể trong mục 3.3.6.

3.3.5.2. Đánh giá khả năng sinh lời của từng loại sản phẩm

Các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam thường sản xuất kinh doanh rất nhiều loại dược phẩm. Hiện nay các doanh nghiệp dược phẩm chưa tiến hành đánh giá hiệu quả sản xuất kinh doanh của từng loại sản phẩm. Hệ thống kế toán hiện tại không cung cấp các thông tin về sản phẩm nào có khả năng sinh lời cao, sản phẩm nào có kết quả kinh doanh tốt, doanh nghiệp nên tập trung mở rộng sản xuất kinh doanh sản phẩm nào. Việc hiểu rõ về tình hình chi phí, doanh thu của từng loại dược phẩm sản xuất kinh doanh sẽ giúp các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm có các quyết định đúng đắn nhằm nâng cao hiệu quả kinh doanh chung của toàn doanh nghiệp. Ngay cả đối với những mặt hàng hiện

tại hầu như không mang lại lợi nhuận cho doanh nghiệp, nhưng nếu có những thông tin cụ thể về cơ cấu chi phí và tình hình doanh thu, có thể sẽ giúp cho doanh nghiệp đưa ra các biện pháp marketing hoặc nghiên cứu đổi mới một số đặc điểm sản phẩm để nâng cao khả năng sinh lời của sản phẩm. Chính vì vậy, tác giả cho rằng việc đánh giá hiệu quả hoạt động kinh doanh của từng loại sản phẩm là rất cần thiết. Để đánh giá hiệu quả hoạt động kinh doanh của từng loại sản phẩm, các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm cần lập báo cáo kết quả kinh doanh theo loại sản phẩm (bảng 3.5).

Bảng 3.5 **Báo cáo kết quả kinh doanh theo sản phẩm**
Tháng (Quý)....

Chỉ tiêu	Sản phẩm A			Sản phẩm B			...	Tổng	
	1 đơn vị sp	%	Tổng	1 đơn vị sp	%	Tổng		%	Tổng
1. Doanh thu									
2. Chi phí biến đổi									
<i>a. CPNVLTT</i>									
<i>b. CPNCTT</i>									
<i>c. Hoa hồng bán hàng</i>									
...									
3. Lợi nhuận góp									
4. CP cố định trực tiếp									
<i>CP nghiên cứu phát triển SP</i>									
<i>CP nhượng quyền SX</i>									
...									
5. Lợi nhuận sản phẩm									

Số liệu để lập báo cáo này là căn cứ vào báo cáo giá thành của từng loại sản phẩm, sổ chi tiết chi phí và sổ chi tiết về tiêu thụ từng loại sản phẩm trong kỳ. Thông thường các chi phí cố định phát sinh trong các doanh nghiệp dược phẩm hầu hết đều liên quan tới nhiều loại sản phẩm, nên chỉ tiêu phản ánh kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh của riêng từng loại sản phẩm sẽ là *Lợi nhuận góp*, là phần chênh lệch giữa doanh thu và chi phí biến đổi của riêng sản phẩm đó. Tuy nhiên cũng có trường hợp các chi phí cố định liên quan trực tiếp đến một loại sản phẩm nào đó lại rất lớn, như chi phí nghiên cứu phát triển sản phẩm hoặc

chi phí nhượng quyền sản xuất. Trong trường hợp này, chỉ tiêu *Lợi nhuận sản phẩm* mới thực sự phản ánh kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh riêng của loại sản phẩm đó. Lợi nhuận sản phẩm là chênh lệch giữa Lợi nhuận gộp và các chi phí cố định trực tiếp của sản phẩm. Sản phẩm có doanh thu cao nhất không hẳn đã là sản phẩm có kết quả kinh doanh tốt nhất nếu như doanh nghiệp phải bỏ ra nhiều chi phí biến đổi hay chi phí cố định trực tiếp để sản xuất và tiêu thụ sản phẩm đó. Lợi nhuận gộp và Lợi nhuận sản phẩm thể hiện phần đóng góp của sản phẩm vào kết quả kinh doanh chung của toàn doanh nghiệp. Sản phẩm nào có Tổng Lợi nhuận gộp và Lợi nhuận sản phẩm cao hơn thể hiện kết quả hoạt động kinh doanh tốt hơn các sản phẩm khác trong kỳ. Bên cạnh đó các thông tin về lợi nhuận gộp đơn vị sản phẩm hoặc tỷ lệ lợi nhuận gộp sẽ cho doanh nghiệp biết được khả năng sinh lời của từng loại sản phẩm để có các quyết định về cơ cấu sản phẩm tiêu thụ hợp lý cũng như có các biện pháp marketing để tăng cường lợi nhuận cho doanh nghiệp.

3.3.5.3. Đánh giá hiệu quả hoạt động của từng bộ phận sản xuất

Trong các doanh nghiệp sản xuất được phẩm, từng bộ phận (phân xưởng, khu vực) sản xuất được đầu tư các trang thiết bị khác nhau để sản xuất một số loại sản phẩm nhất định. Nhằm so sánh và đánh giá hiệu quả đầu tư tài sản cố định giữa các bộ phận sản xuất, theo tác giả các doanh nghiệp sản xuất được phẩm nên lập báo cáo kết quả kinh doanh theo bộ phận sản xuất (bảng 3.6).

Số liệu để lập báo cáo này là căn cứ vào báo cáo kết quả kinh doanh theo sản phẩm, sổ chi tiết tài khoản 627 của từng phân xưởng. Chỉ tiêu để đánh giá kết quả hoạt động kinh doanh của từng phân xưởng cũng như khả năng bù đắp chi phí cố định của từng phân xưởng là *Lợi nhuận phân xưởng*. Lợi nhuận phân xưởng thể hiện phần đóng góp của phân xưởng vào kết quả hoạt động kinh doanh chung của toàn doanh nghiệp. Lợi nhuận phân xưởng được xác định bằng cách lấy tổng lợi nhuận gộp của tất cả các sản phẩm được sản xuất tại phân xưởng trong kỳ tiếp tục trừ đi các chi phí cố định trực tiếp của phân xưởng. Các chi phí cố định trực tiếp của phân xưởng thường là các chi phí khấu hao tài sản cố định của phân xưởng, các chi phí quản lý, phục vụ sản xuất trong phân xưởng. Phân xưởng nào tạo ra lợi nhuận lớn hơn thể hiện kết quả hoạt động kinh doanh tốt hơn so với các phân xưởng khác và thể hiện hiệu quả đầu tư và sử dụng tài sản cố định tốt hơn. Các chỉ tiêu lợi nhuận phân xưởng và tỷ lệ lợi nhuận phân

xưởng cũng rất có ý nghĩa khi so sánh giữa các thời kỳ, nhằm đánh giá quá trình đầu tư và hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

Bảng 3.6 Báo cáo kết quả kinh doanh theo bộ phận sản xuất

Tháng (quí)...

Chỉ tiêu	Phân xưởng 1		Phân xưởng 2		...	Tổng	
	%	Thành tiền	%	Thành tiền		%	Thành tiền
1. Doanh thu							
2. Chi phí biến đổi							
<i>a. CPNVLTT</i>							
<i>b. CPNCTT</i>							
<i>c. Hoa hồng bán hàng</i>							
3. Lợi nhuận gộp							
4. Chi phí cố định trực tiếp							
<i>a. Khấu hao nhà xưởng</i>							
<i>b. Khấu hao máy móc thiết bị</i>							
<i>c. Chi phí quản lý PX</i>							
5. Lợi nhuận phân xưởng							

3.3.5.4. Đánh giá hiệu quả hoạt động của các chi nhánh tiêu thụ

Các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm hiện nay đều tiến hành tổ chức mạng lưới tiêu thụ thông qua các chi nhánh. Các doanh nghiệp lớn sẽ tiến hành tổ chức rất nhiều các chi nhánh tiêu thụ ở các tỉnh, thành phố còn đối với các doanh nghiệp nhỏ cũng sẽ tổ chức thành các cửa hàng bán và giới thiệu sản phẩm ở các quận, huyện và một vài chi nhánh ở các tỉnh, thành quan trọng. Thông thường ngoài việc bán hàng của doanh nghiệp mình sản xuất, các chi nhánh còn tiêu thụ các dược phẩm nhập khẩu hoặc các sản phẩm dược do các doanh nghiệp trong nước khác sản xuất. Hiện tại các doanh nghiệp sản xuất dược đều không tiến hành đánh giá hiệu quả hoạt động của từng chi nhánh mà toàn bộ doanh thu cũng như chi phí phát sinh tại các chi nhánh được tổng hợp lại, báo cáo chung trên phạm vi toàn doanh nghiệp. Mặc dù các doanh nghiệp sản xuất dược cũng đã có một số biện pháp nhằm khuyến khích các chi nhánh đẩy mạnh công tác tiêu thụ, tuy nhiên phương thức quản lý tài chính hiện tại ít phát huy được khả năng của từng chi nhánh. Hiện tại mỗi chi nhánh chỉ được coi là một trung tâm doanh thu,

tức là mức doanh thu tiêu thụ sẽ thể hiện kết quả hoạt động của trung tâm. Trên cơ sở doanh thu thực hiện được, chi nhánh sẽ được hưởng mức thù lao tương ứng. Với quan điểm này, các chi nhánh tiêu thụ thường chỉ có trách nhiệm đối với bản thân kết quả hoạt động của chi nhánh mình mà không thấy có trách nhiệm với kết quả hoạt động của các bộ phận khác trong doanh nghiệp, đặc biệt đối với bộ phận sản xuất, là trung tâm chi phí của doanh nghiệp. Để tăng cường trách nhiệm của các chi nhánh tiêu thụ với hiệu quả hoạt động của cả doanh nghiệp, tác giả cho rằng cần nhìn nhận các chi nhánh tiêu thụ (cũng như bộ phận tiêu thụ trực tiếp tại doanh nghiệp) là các trung tâm lợi nhuận và xây dựng mô hình giá chuyển nhượng giữa bộ phận sản xuất và bộ phận tiêu thụ.

Về mặt lý thuyết có một số mô hình xác định giá chuyển nhượng mà các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm có thể áp dụng, như giá chuyển nhượng tính theo chi phí tăng thêm, giá chuyển nhượng tính theo chi phí đầy đủ, giá chuyển nhượng tính theo giá thị trường hoặc giá chuyển nhượng tính theo giá đàm phán. Việc lựa chọn phương pháp xác định giá chuyển nhượng nào phải đáp ứng mục tiêu khuyến khích các bộ phận tiêu thụ đưa ra các quyết định tăng cường lợi nhuận dài hạn cho cả doanh nghiệp, đồng thời giá chuyển nhượng này sẽ là cơ sở để đánh giá hiệu quả hoạt động của từng bộ phận tiêu thụ một cách công bằng, bên cạnh đó giá chuyển nhượng này và các báo cáo hoạt động trên cơ sở giá chuyển nhượng phải đáng tin cậy và là cơ sở để ra quyết định kinh doanh tại mọi cấp quản lý trong doanh nghiệp.

Theo tác giả, áp dụng thuần túy bất cứ mô hình định giá chuyển nhượng nào kể trên đều không thật sự phù hợp đối với các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm. Nếu áp dụng mô hình tính giá chuyển nhượng theo chi phí tăng thêm trong các doanh nghiệp sản xuất dược thì giá chuyển nhượng sẽ chỉ bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và có thể không bao gồm cả chi phí nhân công trực tiếp, bởi vì do đặc thù của ngành dược đòi hỏi công nhân có tay nghề cao và nắm bắt được những yêu cầu khắt khe của ngành nên việc tuyển dụng và sa thải công nhân trên cơ sở các quyết định marketing ngắn hạn là khó có thể thực hiện được. Chính vì vậy, nếu giá chuyển nhượng chỉ bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp thì sẽ làm cho các chi nhánh tiêu thụ báo cáo kết quả hoạt động với mức lợi nhuận vô cùng cao và làm cho cả các chi nhánh tiêu thụ và các bộ phận sản xuất đều không thấy được trách nhiệm trong việc kiểm soát và nâng cao hiệu quả sử dụng chi phí nhân công và các chi phí sản xuất chung phát sinh trong quá trình

sản xuất. Nếu áp dụng mô hình tính giá chuyển nhượng theo giá thị trường cũng không khả thi do không tồn tại một thị trường trung gian cho các sản phẩm của bộ phận sản xuất với các chi nhánh tiêu thụ. Nếu áp dụng mô hình tính giá chuyển nhượng trên cơ sở chi phí đầy đủ theo cách tính giá thành hiện tại của các doanh nghiệp sản xuất được phẩm, có thể khuyến khích bộ phận sản xuất cố gắng sản xuất càng nhiều càng tốt để có giá thành giảm nhưng hàng lại tồn trong kho, đồng thời bộ phận tiêu thụ sẽ không thấy có trách nhiệm trong việc nâng cao hiệu quả sử dụng chi phí của bộ phận sản xuất, không cố gắng tìm kiếm các đơn đặt hàng với các lô sản phẩm khối lượng lớn/ 1lô và sẵn sàng chấp nhận nhiều đơn đặt hàng với khối lượng ít/1 lô.

Trên cơ sở hệ thống kế toán chi phí thông thường với việc từng bước áp dụng phương pháp kế toán chi phí theo hoạt động, tác giả đề xuất phương án xác định giá chuyển nhượng của bộ phận sản xuất cho các chi nhánh tiêu thụ để đánh giá hiệu quả hoạt động của các chi nhánh tiêu thụ như sau:

Hệ thống giá chuyển nhượng này được xác định theo 3 cấp: cấp sản phẩm, cấp lô sản xuất và cấp phân xưởng. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp sẽ được tính cho các chi nhánh tiêu thụ trên cơ sở khối lượng sản phẩm thực tế mà họ chịu trách nhiệm tiêu thụ. Bên cạnh đó các chi nhánh tiêu thụ còn phải gánh chịu phần chi phí của các lô sản xuất trên cơ sở số lượng lô sản xuất thực tế mà họ yêu cầu (đặt hàng) bộ phận sản xuất. Theo mục 3.3.4.1 luận án mới chỉ đề xuất tách riêng khoản chi phí kiểm nghiệm được phẩm là khoản chi phí phát sinh ở cấp lô sản xuất nên việc tính chi phí ở cấp lô sản xuất cho các chi nhánh tiêu thụ thực chất cũng là xác định phần chi phí kiểm nghiệm được phẩm mà từng chi nhánh phải gánh chịu. Phần chi phí này tính cho từng chi nhánh cũng trên cơ sở số liệu dự toán về chi phí kiểm nghiệm được phẩm từ đầu kỳ. Việc yêu cầu các chi nhánh tiêu thụ phải gánh chịu phần chi phí kiểm nghiệm theo lô sản xuất sẽ làm cho các chi nhánh tiêu thụ phải cố gắng tìm kiếm các đơn đặt hàng với qui mô lớn/1lô sản xuất, quyết định khi nào thì chấp nhận được một đơn đặt hàng với qui mô nhỏ hoặc đưa ra các biện pháp chiết khấu cho các đơn hàng với qui mô lớn nhằm giảm thiểu các chi phí về lô sản xuất mà chi nhánh phải gánh chịu.

Các chi phí ở cấp phân xưởng (phần chi phí sản xuất chung còn lại) sẽ được phân bổ cho từng chi nhánh tiêu thụ theo mức độ sử dụng công suất của phân xưởng dự toán từ đầu kỳ. Trên cơ sở dự toán tiêu thụ của từng chi nhánh

theo từng loại sản phẩm, chi phí sản xuất chung sẽ được phân bổ cho từng chi nhánh tiêu thụ. Phần chi phí sản xuất chung phân bổ này sẽ không bị ảnh hưởng bởi việc sử dụng thực tế. Nhờ việc phân bổ chi phí sản xuất chung này, các chi nhánh tiêu thụ sẽ có động lực để cố gắng đạt mức tiêu thụ bằng hoặc cao hơn dự kiến, tức là sử dụng đúng công suất hoặc vượt mức công suất của phân xưởng sản xuất để đạt được hiệu quả hoạt động cao hơn. Bên cạnh đó, các chi nhánh tiêu thụ cũng đã tham gia vào việc tăng cường hiệu quả sử dụng chi phí trong các phân xưởng sản xuất.

Trên cơ sở giá chuyển nhượng, báo cáo kết quả kinh doanh cho các chi nhánh tiêu thụ được lập theo bảng 3.7. Để lập được báo cáo này, các doanh nghiệp sản xuất được phẩm cần mở các sổ chi tiết theo dõi các lô hàng xuất cho các chi nhánh tiêu thụ và các sổ chi tiết theo dõi chi phí hoạt động của từng chi nhánh. Trên cơ sở đó mới xác định đúng các chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp cho các lô sản phẩm đó cho các chi nhánh và tổng hợp số lượng lô hàng các chi nhánh yêu cầu để phân bổ chi phí lô sản xuất (chi phí kiểm nghiệm được phẩm) cho các chi nhánh. Các sổ chi tiết này có thể lập theo phụ lục 22 và phụ lục 23.

Bảng 3.7 **Báo cáo kết quả kinh doanh**

Năm (Quý)....

Chỉ tiêu	Chi nhánh A	Chi nhánh B	...	Tổng
1. Doanh thu				
2. Giá vốn hàng bán				
a. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp				
b. Chi phí nhân công trực tiếp				
c. Chi phí lô sản xuất				
d. Chi phí phân xưởng sản xuất				
3. Lợi nhuận gộp				
4. Chi phí hoạt động chi nhánh				
5. Lợi nhuận thuần				

3.3.6. Tổ chức mô hình kế toán quản trị chi phí

Như chương 1 đã trình bày, có 3 loại mô hình tổ chức kế toán quản trị (kế toán quản trị chi phí) cơ bản, bao gồm mô hình kết hợp, mô hình tách biệt và mô hình hỗn hợp. Việc áp dụng mô hình nào là tùy thuộc vào điều kiện thực tiễn và đặc điểm tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh của từng đơn vị. Nằm trong tình trạng chung của hầu hết các doanh nghiệp Việt Nam, tiềm lực kinh tế của các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm hiện nay ở mức độ không cao. Mặt khác các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm đang phải dành rất nhiều ngân quỹ cho việc đầu tư nâng cấp năng lực và chất lượng sản xuất. Chính vì vậy, tác giả cho rằng áp dụng mô hình tổ chức kế toán quản trị tách biệt trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam hiện nay là không hợp lý. Tuy nhiên, đặc điểm tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh trong các doanh nghiệp dược phẩm tương đối phức tạp, nếu thuần túy áp dụng mô hình kết hợp sẽ khó có thể thực hiện được những đề xuất về nội dung kế toán quản trị chi phí như đã trình bày ở trên. Theo tác giả, các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm qui mô lớn nên áp dụng mô hình hỗn hợp, trong đó phần kế toán quản trị chi phí cần được xây dựng tách biệt. Bộ máy kế toán trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm cũng cần có những thay đổi nhất định để đáp ứng được nhiệm vụ mới. Do khối lượng công việc kế toán quản trị chi phí lớn và phức tạp, các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm cần bố trí những nhân viên kế toán đảm nhiệm riêng phần việc này. Đối với các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm qui mô nhỏ, cơ cấu sản phẩm sản xuất đơn giản trước mắt nên áp dụng mô hình kết hợp để từng bước thực hiện công tác kế toán quản trị chi phí. Bởi vì, nguồn lực tài chính và trình độ của đội ngũ nhân viên kế toán trong các doanh nghiệp qui mô nhỏ khó có thể đáp ứng được yêu cầu của việc thực hiện ngay một hệ thống kế toán quản trị chi phí hoàn chỉnh.

Bộ máy kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm sẽ được sắp xếp theo những nội dung công việc của hệ thống kế toán quản trị chi phí. Nhất thiết trong bộ máy kế toán quản trị chi phí cần bố trí nhân viên (nhóm nhân viên) phụ trách phần dự toán độc lập với nhân viên (nhóm nhân viên) phụ trách phân phân tích. Vì đây là hai khâu công việc lớn và đòi hỏi nhiều thời gian và công sức, hơn nữa nếu hai khâu công việc này do cùng một nhân viên (nhóm nhân viên) thực hiện có thể dẫn tới việc lập dự toán và việc phân tích

đều không thực sự khách quan mà sẽ phục vụ những lợi ích chủ quan của một số cá nhân nào đó trong doanh nghiệp. Đối với công tác dự án, trong điều kiện hiện tại của các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam với tiềm lực kinh tế không lớn và bản thân công tác dự án không phải là hoạt động thường nhật của bộ máy kế toán, công tác này nên do kế toán trưởng đảm nhiệm, và khi cần thiết có thể huy động các nhân viên kế toán khác cùng tham gia nhằm mục tiêu giảm thiểu chi phí cho bộ máy kế toán.

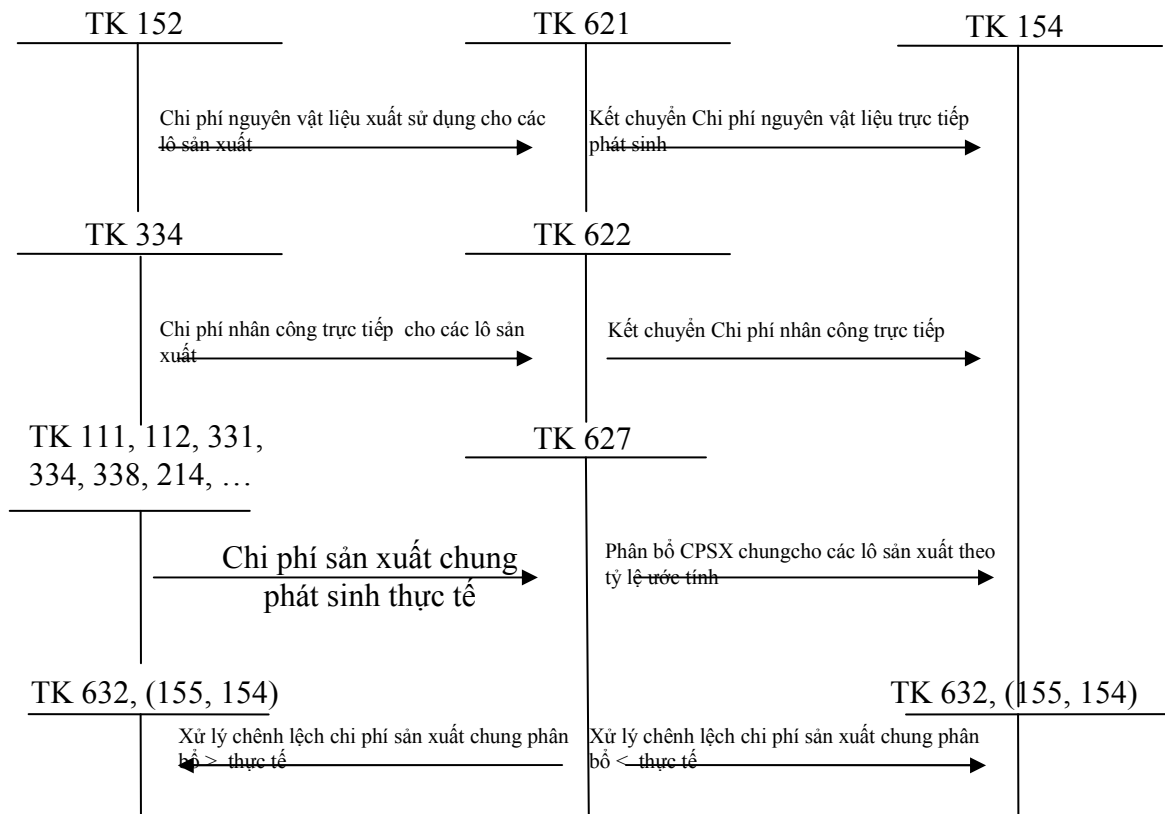
Về tổ chức chứng từ, tài khoản và phương pháp kế toán, để có thể tiến hành tính giá thành sản phẩm của từng lô sản xuất theo phương pháp chi phí thông thường, từng bước áp dụng phương pháp xác định chi phí theo hoạt động và đánh giá hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp trên các khía cạnh loại sản phẩm, bộ phận sản xuất, chi nhánh tiêu thụ như trình bày ở trên, cần có những đổi mới nhất định trong tổ chức chứng từ, tài khoản và phương pháp kế toán.

Về chứng từ kế toán, các chứng từ xuất nguyên vật liệu và theo dõi thời gian lao động, thời gian sử dụng máy cần chi tiết cho từng lô sản xuất như trình bày ở trên. Đây là cơ sở quan trọng để có thể hạch toán trực tiếp chi phí nguyên vật liệu và chi phí nhân công cho từng lô sản xuất, cũng như có cơ sở để tiến hành phân bổ chi phí sản xuất chung cho từng lô sản xuất.

Về tài khoản kế toán, tài khoản 627 trước tiên cần được mở chi tiết cho từng phân xưởng sản xuất, như tài khoản 6271 – phân xưởng thuốc tiêm, tài khoản 6272 – phân xưởng thuốc viên,... Tài khoản 627 của từng phân xưởng lại được chi tiết thành 2 tài khoản phản ánh riêng chi phí kiểm nghiệm dược phẩm và các chi phí sản xuất chung khác để phục vụ cho mục đích phân bổ riêng 2 nhóm chi phí này theo hai tiêu thức phân bổ khác nhau cho từng lô sản xuất và cung cấp số liệu thực tế để đánh giá hiệu quả sử dụng từng loại chi phí đó, như tài khoản 62711 – Chi phí kiểm nghiệm dược phẩm và tài khoản 62712 – Chi phí sản xuất chung khác. Tài khoản chi phí sản xuất chung khác (62712) tiếp tục được mở chi tiết thành ba tài khoản là Chi phí sản xuất chung biến đổi (627121), Chi phí sản xuất chung cố định (627122) và Chi phí sản xuất chung hỗn hợp (627123), sau đó các tài khoản này sẽ tiếp tục được mở chi tiết theo từng yêu tố

chi phí nhằm đáp ứng mục tiêu cung cấp số liệu để phân tích biến động chi phí so với dự toán như đã trình bày trong mục 3.3.5.1.

Về phương pháp kế toán, để tính giá thành sản phẩm theo phương pháp chi phí thông thường cho từng lô sản xuất, việc hạch toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp cho từng lô sản xuất không có gì khó khăn và khác biệt so với kế toán tài chính. Tuy nhiên việc hạch toán chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung có những điểm khác biệt nhất định so với các hướng dẫn thực hiện kế toán tài chính hiện hành. Theo hướng dẫn thực hiện kế toán tài chính hiện hành chi phí nhân công trực tiếp bao gồm tiền lương và các khoản trích theo lương (phần được tính vào chi phí) của công nhân trực tiếp sản xuất và các khoản trích theo lương này không phải được tính theo tỷ lệ % nhất định so với tổng số tiền lương tính theo đơn giá giờ công của doanh nghiệp mà được tính theo tỷ lệ % với tiền lương cấp bậc, hoặc lương hợp đồng, tức là nó có tính ổn định qua các kỳ. Chính vì vậy khó có thể hạch toán trực tiếp các khoản trích theo lương của công nhân sản xuất vào chi phí của từng lô sản xuất. Để có thể thực hiện được việc tính giá thành cho từng lô sản xuất như đã trình bày ở trên, các khoản trích theo lương của công nhân sản xuất cần được hạch toán tách biệt khỏi chi phí nhân công trực tiếp, bằng cách hạch toán vào khoản mục chi phí sản xuất chung. Bên cạnh đó, do trong kỳ chi phí sản xuất chung được phân bổ cho từng lô sản xuất theo tỷ lệ ước tính từ đầu kỳ, nên thường sẽ phát sinh phần chênh lệch giữa chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh với phần chi phí sản xuất chung đã phân bổ. Phần chênh lệch này sẽ được hạch toán vào tài khoản 632 (nếu nhỏ) hoặc phân bổ cho các tài khoản 632, 155 và 154 (nếu lớn). Quá trình hạch toán này được khái quát qua sơ đồ 3.5.



Sơ đồ 3.5 Kế toán chi phí sản xuất theo phương pháp chi phí thông thường áp dụng trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm

3.4. ĐIỀU KIỆN CƠ BẢN ĐỂ THỰC HIỆN MÔ HÌNH KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT DƯỢC PHẨM VIỆT NAM

Để có thể vận hành có hiệu quả mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam như đề xuất ở trên, cần có sự kết hợp và nỗ lực của rất nhiều đối tượng trong nội bộ các doanh nghiệp cũng như trên phạm vi vĩ mô của Nhà nước.

3.4.1. Đối với các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam

3.4.1.1. Đối với các nhà quản trị doanh nghiệp

Sự tồn tại của hệ thống kế toán quản trị chi phí trong mỗi doanh nghiệp xuất phát từ nhu cầu thông tin của các nhà quản trị doanh nghiệp. Chính vì vậy, để có thể vận hành mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản

xuất dược phẩm Việt Nam, các nhà quản trị doanh nghiệp cần phải có nhận thức đúng đắn về vai trò của hệ thống thông tin kế toán, đặc biệt là hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí. Có thể khẳng định chắc chắn rằng bất cứ một nhà quản trị doanh nghiệp nào cũng nhận thấy việc kiểm soát chi phí là một yếu tố mang tính quyết định tới sự thành công hay thất bại trong hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, đặc biệt là trong điều kiện cạnh tranh ngày càng gay gắt của ngành dược hiện nay. Tuy nhiên làm thế nào để kiểm soát chi phí thì các nhà quản trị doanh nghiệp chưa thực sự tin tưởng vào hệ thống kế toán. Hiện nay việc hoạch định các chiến lược kinh doanh cũng như việc ra các quyết định kinh doanh hàng ngày của các nhà quản trị doanh nghiệp nói chung đều không phải dựa trên các thông tin do hệ thống kế toán cung cấp mà chủ yếu dựa vào bản lĩnh, kinh nghiệm và thói quen của các nhà quản lý. Các nhà quản trị doanh nghiệp hiện nay thường cho rằng vai trò quan trọng nhất của hệ thống kế toán là thực hiện những gì mà chế độ tài chính, kế toán của nhà nước yêu cầu, họ chưa nhận thấy vai trò quan trọng của hệ thống thông tin kế toán, đặc biệt là thông tin kế toán quản trị chi phí. Chính vì vậy, tác giả cho rằng cần xây dựng các kênh thông tin để giúp các nhà quản trị doanh nghiệp nhận thấy tầm quan trọng của hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí, thí dụ như thông qua diễn đàn của Hiệp hội các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh dược hoặc Cục Quản lý dược.

Khi đã có những nhận thức đúng đắn về vai trò của hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí, các nhà quản trị doanh nghiệp sẽ có những định hướng đúng đắn và cần thiết cho việc xây dựng hệ thống kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp mình. Hệ thống kế toán quản trị chi phí sẽ có địa vị rõ ràng trong doanh nghiệp và được bố trí về nhân sự cũng như được trang bị cơ sở vật chất tương xứng.

3.4.1.2. Đối với bộ máy kế toán quản trị chi phí

Để thực hiện tốt các chức năng của mình, tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm cần đáp ứng các yêu cầu sau:

❖ Về nhân sự

Tác giả cho rằng, cần bố trí những nhân viên có năng lực và trình độ cao, không chỉ có các kiến thức kế toán mà còn phải am hiểu sâu sắc về quá trình tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh trong doanh nghiệp được trong bộ máy kế toán quản trị chi phí. Do phạm vi của kế toán quản trị chi phí rất rộng và mang tính linh hoạt cao nên những nhân viên này cần được đào tạo một cách chính qui về kế toán quản trị chi phí và có khả năng sáng tạo, vận dụng linh hoạt những kiến thức mình có vào các tình huống cụ thể của doanh nghiệp. Để có được các thông tin hữu ích cung cấp cho các nhà quản trị doanh nghiệp, bộ phận kế toán quản trị chi phí không thể tác nghiệp một cách độc lập mà phải có sự kết hợp chặt chẽ với các bộ phận khác trong doanh nghiệp. Chính vì vậy, bên cạnh những định hướng cơ bản của các nhà quản trị, những nhân viên kế toán quản trị chi phí phải là những người có khả năng làm việc nhóm, dễ thích nghi và có khả năng liên kết với các nhân viên ở các bộ phận chức năng khác trong doanh nghiệp.

❖ Về cơ sở vật chất

Có thể nhận thấy khối lượng dữ liệu mà hệ thống kế toán quản trị chi phí phải xử lý để chuyển thành những thông tin hữu ích là rất lớn, đa dạng và phức tạp hơn rất nhiều so với hệ thống kế toán tài chính. Điều này đòi hỏi các doanh nghiệp sản xuất được phẩm cần có những đầu tư thích đáng cho hệ thống kế toán quản trị chi phí, với các máy vi tính tốt và các phần mềm xử lý thông tin. Theo tác giả, mặc dù lợi ích của việc đầu tư này không thể lượng hoá một cách rõ ràng như các loại đầu tư khác, đầu tư cho hệ thống kế toán quản trị chi phí là điều kiện cần để mang lại lợi thế cạnh tranh cho các doanh nghiệp sản xuất được phẩm.

3.4.2. Đối với Nhà nước

Như phần trên đã trình bày, hiện nay các nhà quản trị doanh nghiệp không có sự nhận thức đúng đắn về vai trò của kế toán quản trị chi phí, hầu hết các quyết định của họ đều không phải dựa trên việc phân tích thông tin một cách khoa học. Một trong những lý do cơ bản của tình trạng này là môi trường hoạt động kinh doanh của các doanh nghiệp không thật sự cạnh tranh bình đẳng, đặc biệt là trong ngành dược phẩm với yêu cầu đáp ứng cả ba mục tiêu kinh tế, y tế

và xã hội. Việc cạnh tranh giữa dược phẩm trong nước và dược phẩm nước ngoài tỏ ra quá không cân sức. Các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm trong nước bị không chế về tỷ lệ chi hoa hồng bán hàng theo các qui định tài chính hiện hành, đồng thời phải sản xuất đủ cơ cấu mặt hàng và không được phép tăng giá thuốc để bảo đảm các mục tiêu y tế và xã hội. Trong khi đó khi các hãng dược phẩm nước ngoài chi hoa hồng cho bác sỹ kê đơn và cửa hàng kinh doanh thuốc với tỷ lệ cao hơn rất nhiều so với dược phẩm trong nước và được toàn quyền lựa chọn cơ cấu mặt hàng sản xuất và kinh doanh tại Việt Nam. Mặc dù đã có các qui định cấm việc chi hoa hồng cho các bệnh viện hay bác sỹ kê đơn, nhưng do hệ thống ban hành và thực thi pháp luật Việt Nam còn chưa được chặt chẽ nên trên thực tế việc kinh doanh không bình đẳng này vẫn diễn ra tương đối phổ biến. Trong môi trường kinh doanh ấy, các nhà quản trị doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam cũng khó có thể trông chờ vào sự trợ giúp của hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí mà có thể cũng phải tìm cách “lách luật” giống như các hãng dược phẩm nước ngoài.

Nhằm tạo ra một môi trường cạnh tranh lành mạnh để cho các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm có thể tự tin đưa ra các quyết định kinh doanh dựa trên tiềm lực của bản thân với sự hỗ trợ của hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí, Nhà nước cần có những thay đổi trong hệ thống pháp luật và chính sách kinh tế vĩ mô, cần có sự bình đẳng về giá, bình đẳng về phương thức tiếp thị và tỷ lệ hoa hồng giữa dược phẩm trong nước và dược phẩm nước ngoài. Có như vậy mới thúc đẩy được sự phát triển của dược phẩm trong nước và là tiền đề cho việc xây dựng và vận hành hệ thống kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam.

Bên cạnh đó cần đẩy mạnh tiến trình cổ phần hoá các công ty dược phẩm nhà nước. Một khi các doanh nghiệp sản xuất dược vẫn còn có sự nâng đỡ của Nhà nước thì các nhà quản trị doanh nghiệp sẽ không chủ động trong hoạt động kinh doanh, không thấy nhu cầu bức thiết về thông tin để ra các quyết định quản lý. Đối với Tổng công ty Dược Việt Nam, hiện tại có 17 thành viên trong đó cũng có nhiều đơn vị đã tiến hành cổ phần hoá. Giống như các tổng công ty khác, tổng công ty Dược Việt Nam cũng cần nhanh chóng chuyển sang mô hình tập đoàn

kinh tế (Mẹ – Con) để tăng cường các mối quan hệ tài chính giữa các công ty trong tập đoàn. Cho phép các đơn vị không muốn tham gia trong tập đoàn được tách ra hoạt động độc lập.

3.4.3. Đối với Bộ Tài chính

Hiện tại khái niệm về kế toán quản trị mới được đề cập đến trong Luật Kế toán được Quốc hội thông qua ngày 17/6/2003. Điều 10 Luật Kế toán khẳng định hệ thống kế toán trong mỗi đơn vị bao gồm hai bộ phận kế toán tài chính và kế toán quản trị. Trong đó 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. Ngày 12/6/2006 Bộ Tài chính cũng đã ban hành thông tư số 53/2006/TT-BTC hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp, tạo cơ sở ban đầu cho việc nhận thức cũng như định hướng cho việc tổ chức thực hiện kế toán quản trị trong các doanh nghiệp. Mặc dù có tính linh hoạt cao nhưng việc xây dựng và vận hành hệ thống kế toán quản trị (trong đó có hệ thống kế toán quản trị chi phí) là một công việc mới mẻ, đầy khó khăn và thách thức đối với các doanh nghiệp Việt Nam nói chung và các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm nói riêng, nhất là khi thói quen tổ chức thực hiện công tác kế toán trong các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay là thực thi theo những qui định của chế độ tài chính - kế toán do Bộ Tài chính ban hành.

Mặt khác, như đã đề cập trong chương 1 và mô hình kế toán quản trị chi phí xây dựng ở chương 3, để các thông tin kế toán quản trị cung cấp có ý nghĩa thực tiễn đối với các nhà quản lý, phương pháp kế toán quản trị có những điểm khác biệt nhất định so với các phương pháp kế toán tài chính theo các hướng dẫn cụ thể hiện hành. Đối với việc tính giá thành sản phẩm theo phương pháp chi phí thông thường, nếu để tồn tại song song hai phương pháp kế toán: phương pháp chi phí thực tế như hiện tại để phục vụ mục tiêu của hệ thống kế toán tài chính và phương pháp chi phí thông thường như đề xuất để phục vụ mục tiêu của kế toán quản trị chi phí thì cả các nhà quản trị doanh nghiệp và nhân viên kế toán đều cảm thấy ít có tính khả thi do quá công kềnh. Hơn nữa cần khẳng định rằng việc tính giá thành theo phương pháp chi phí thông thường không vi phạm các chuẩn

mục kế toán về hành tồn kho cũng như thông tin trên các báo cáo tài chính. Chính vì vậy, theo tác giả Bộ Tài chính (Vụ chế độ kế toán và Tổng cục Thuế) cần có sự chấp thuận chính thức bằng văn bản đối với phương pháp chi phí thông thường trong hệ thống kế toán tài chính cũng như kế toán thuế nhằm giảm bớt khó khăn cho các doanh nghiệp khi xây dựng và vận hành hệ thống kế toán quản trị chi phí. Hoặc việc hạch toán các khoản trích bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế và kinh phí công đoàn cho công nhân sản xuất, theo các hướng dẫn của kế toán tài chính hiện nay là tính vào chi phí nhân công trực tiếp, nhưng để có thể tính được giá thành cho từng lô sản xuất như luận án đã trình bày thì sẽ gây khó khăn cho công tác kế toán tại đơn vị. Tuy nhiên việc hạch toán các khoản này vào chi phí sản xuất chung cũng không phải là vi phạm các nguyên tắc và chuẩn mực kế toán và cũng đã được hệ thống kế toán của nhiều nước áp dụng, như tại Mỹ và Anh [22, tr217], [54, tr557]. Hoặc tại Việt Nam, các đơn vị xây lắp cũng được phép hạch toán các khoản này vào chi phí sản xuất chung cũng xuất phát từ thực tế lập dự toán chi phí cho các công trình. Vì vậy Bộ Tài chính cũng nên cho phép các doanh nghiệp hạch toán các khoản trích bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế và kinh phí công đoàn cho công nhân sản xuất vào chi phí sản xuất chung nhằm tạo điều kiện thuận lợi cho việc thực hiện kế toán quản trị trong các doanh nghiệp.

3.4.4. Đối với Hội Kế toán Việt Nam

Đối với các nước có nền kế toán nói chung và kế toán quản trị nói riêng phát triển đều có tổ chức hội nghề nghiệp kế toán quản trị, đó là các viện kế toán quản trị viên. Thí dụ như, tại Mỹ và Canada có Institute of Management Accountants (IMA), ở Vương quốc Anh có Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), ở Australia có Institute of Certified Management Accountants (ICMA). Tổ chức CIMA của Vương quốc Anh còn có các chi nhánh ở rất nhiều quốc gia trên thế giới, cả ở Châu Á, châu Phi, và Australia. Tất cả các tổ chức này đều tổ chức thi và cấp chứng nhận Kế toán quản trị viên công chứng (Certified Management Accountant – CMA) cho những người muốn hành nghề kế toán quản trị một cách chuyên nghiệp và có uy tín. Những người có chứng chỉ CMA đều được quyền là hội viên của các tổ chức đó. Theo đánh giá của các tổ chức kinh doanh tại các nước này, họ cần có các nhân viên kế toán có chứng chỉ

CMA hơn là chứng chỉ CPA (Certified Public Accountant) do phạm vi kiến thức của các CMA rộng và phù hợp hơn đối với họ cả về kế toán, tài chính và quản lý [71].

Đối với Hội Kế toán Việt Nam, kể từ khi thành lập đến nay vai trò của Hội đối với nghề nghiệp kế toán nói chung thực sự mờ nhạt bởi mọi nguyên tắc, qui định liên quan tới nghề nghiệp kế toán đều do Bộ Tài chính ban hành. Ngay cả việc tổ chức thi và cấp chứng chỉ CPA cũng do Bộ Tài chính. Mặc dù gần đây Bộ Tài chính cũng đã từng bước chuyển giao công việc cho Hội nhưng trên thực tế vai trò của Hội cũng chưa có gì đáng kể. Chính vì vậy, tác giả cho rằng việc thành lập một tổ chức nghề nghiệp riêng cho lĩnh vực kế toán quản trị ở Việt Nam vào thời điểm này có tính khả thi không cao, mà Hội Kế toán Việt Nam trên cơ sở chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn hiện tại sẽ là tổ chức nghề nghiệp cho cả lĩnh vực kế toán quản trị. Việc xây dựng và vận hành hệ thống kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp có thể là một cơ hội để nâng cao vị thế của tổ chức hội. Như phần trên đã trình bày, những nhân viên kế toán quản trị phải là những người có trình độ cao, am hiểu sâu sắc các vấn đề trong hoạt động sản xuất kinh doanh. Hội Kế toán Việt Nam có thể tổ chức các kỳ thi cấp chứng chỉ kế toán quản trị viên (CMA) giống như các nước khác và cung cấp nguồn nhân lực này cho các doanh nghiệp.

Tóm lại, để nâng cao khả năng cạnh tranh của các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam trong tiến trình hội nhập kinh tế khu vực và thế giới, xây dựng và vận hành hệ thống kế toán quản trị chi phí là công việc mang tính bắt buộc. Trên cơ sở nghiên cứu đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm, chương này xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam bao gồm:

- Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh theo mối quan hệ với mức độ hoạt động
- Lập dự toán chi phí
- Xác định khối lượng sản xuất hợp lý cho từng lô

- Tính giá thành cho từng lô sản xuất theo phương pháp chi phí thông thường
- Chi phí sản xuất chung được tách thành 2 nhóm, theo cấp lô sản xuất và theo cấp phân xưởng
- Phân tích biến động giữa dự toán và thực tế để tăng cường kiểm soát chi phí
- Lập các báo cáo kết quả kinh doanh theo sản phẩm, theo bộ phận sản xuất để tăng cường kiểm soát chi phí và đánh giá khả năng sinh lời của các sản phẩm và phân xưởng.
- Xây dựng giá chuyên nhượng giữa bộ phận sản xuất và các chi nhánh tiêu thụ để tăng cường trách nhiệm của các chi nhánh tiêu thụ đối với hiệu quả hoạt động của toàn doanh nghiệp.
- Xây dựng bộ máy kế toán quản trị theo mô hình hỗn hợp với việc đổi mới các phương pháp tổ chức chứng từ, tài khoản và phương pháp kế toán.

Chương này cũng đã đưa ra một số yêu cầu đối với Nhà nước, Bộ tài chính, Hội Kế toán và bản thân các doanh nghiệp sản xuất được phẩm để có thể vận hành được mô hình kế toán quản trị chi phí trong thực tế tại các doanh nghiệp.

KẾT LUẬN

Nền kinh tế Việt Nam đang có nhiều cơ hội phát triển cũng như phải đối mặt với nhiều thách thức trong quá trình hội nhập kinh tế quốc tế. Đặc biệt, ngành sản xuất dược phẩm của Việt Nam, với trình độ non kém đang gặp phải sự cạnh tranh gay gắt đối với các hãng dược phẩm nước ngoài. Để có thể nâng cao năng lực cạnh tranh, một điều kiện sống còn đối với các doanh nghiệp là phải kiểm soát tốt chi phí và có các quyết định kinh doanh đúng đắn, điều này chỉ có được thông qua hệ thống kế toán quản trị chi phí. Chính vì vậy luận án đã nghiên cứu và xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí phù hợp cho các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam.

Luận án đã nghiên cứu những mô hình lý thuyết cơ bản của kế toán quản trị chi phí, đồng thời luận án đã tìm hiểu sự vận dụng các mô hình lý thuyết cơ bản này vào thực tế hoạt động kinh doanh ở các nước trên thế giới, bao gồm các nước có nền kinh tế và kế toán phát triển và các nước có nền kinh tế và kế toán đang phát triển.

Bên cạnh đó, luận án cũng đã đi sâu nghiên cứu chế độ kế toán chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất Việt Nam qua các thời kỳ và đánh giá thực trạng kế toán chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam hiện nay chưa thật sự phù hợp với đặc điểm ngành dược và khó có thể đáp ứng được nhu cầu thông tin cho việc ra các quyết định kinh doanh hợp lý.

Trên cơ sở các mô hình lý thuyết kế toán quản trị chi phí cơ bản, khả năng ứng dụng vào thực tiễn hiện nay ở Việt Nam và những đặc điểm trong tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam, luận án đã xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam, đó là tăng cường kiểm soát chi phí thông qua việc phân loại chi phí, lập dự toán chi phí, phân tích biến động chi phí, xác định qui mô hợp lý cho từng lô sản xuất. Bên cạnh đó, cần đánh giá kết quả hoạt động chi tiết theo từng sản phẩm, từng phân xưởng sản xuất và từng chi nhánh tiêu thụ.

Ngoài ra, luận án cũng đưa ra các điều kiện để có thể thực hiện được mô hình kế toán quản trị chi phí này trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam, đó là cần có sự kết hợp của cả Nhà nước, doanh nghiệp, Bộ Tài chính và các hội nghề nghiệp.

DANH MỤC CÔNG TRÌNH CỦA TÁC GIẢ

1. **Phạm Thị Thuỷ** (2000), “Hạch toán lãi tiền vay cho đầu tư tài sản cố định”, *Tạp chí Kế toán*, số 25 – 26, trang 145-147.
2. **Phạm Thị Thuỷ** (2001), “Đồng tiền dùng ghi sổ kế toán tại các công ty đa Quốc gia”, *Tạp chí Kế toán*, số 31, trang 151-152.
3. **Phạm Thị Thuỷ** (2004), “Phân tích báo cáo tài chính với việc phát hiện các dấu hiệu khủng hoảng và phá sản doanh nghiệp”, *Tạp chí Kế toán*, số 48, trang 19-20.
4. **Phạm Thị Thuỷ** (2004), “Ứng dụng phân tích chu kỳ sống của sản phẩm trong Kế toán quản trị”, *Tạp chí Kế toán*, số 49, trang 31-32.
5. **Phạm Thị Thuỷ** (2004), “Một số ý kiến trao đổi về trình bày báo cáo tài chính doanh nghiệp”, *Tạp chí Kinh tế và phát triển*, số 87, trang 25-26.
6. **Phạm Thị Thuỷ** (2006), “Kế toán quản trị chi phí: kinh nghiệm thế giới và phương hướng ứng dụng ở Việt Nam”, *Tạp chí Kế toán*, số 59, trang 16-18.
7. **Phạm Thị Thuỷ** (2006), “Đổi mới phương pháp tính giá thành sản xuất sản phẩm trong doanh nghiệp dược phẩm”, *Tạp chí Kế toán*, số 60, trang 28-31.
8. **Phạm Thị Thuỷ** (2006), “Phương pháp đánh giá hiệu quả hoạt động trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm”, *Tạp chí Kế toán*, số 61, trang 27-30.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

Tiếng Việt

1. Hoàng Ân (2004), “Quá trình và xu thế phát triển của ngành dược Việt Nam”, *Dược học*, tháng 9/2004.
2. Bộ Y tế (2005), *Ngành y tế Việt Nam: 60 năm xây dựng và trưởng thành*, Nhà xuất bản Y học, Hà Nội.
3. Bộ môn Hạch toán Đại học Kinh tế quốc dân (1988), *Nguyên lý cơ bản của Hạch toán kế toán*, Hà Nội.
4. Business Edge (2005), *Kiểm soát chi phí - nâng cao hiệu quả chi tiêu*, Nhà xuất bản Trẻ, thành phố Hồ Chí Minh.
5. Cục Quản lý dược Việt Nam (2004), *Các định hướng chiến lược phát triển công nghiệp dược Việt Nam giai đoạn đến năm 2010*, Hà Nội.
6. Đại học Tài chính – Kế toán Hà Nội (1999), *Kế toán quản trị*, NXB Tài chính, Hà Nội.
7. Gerald J. Mossinghoff (2004), *Tiến bộ trong ngành dược phẩm*, Bộ Ngoại giao Hoa Kỳ - Văn phòng thông tin kinh tế.
8. Nguyễn Phú Giang (2005), *Kế toán quản trị và phân tích kinh doanh*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
9. Lê Viết Hùng (2000), “Vài nét về hoạt động của các công ty dược phẩm nước ngoài tại Việt Nam”, *Dược học*, Tháng 11/2000.
10. Khoa Kế toán - ĐH KTQD (2004), *Lý thuyết hạch toán kế toán*, NXB Giáo dục, Hà Nội.
11. Khoa Kế toán - ĐH KTQD (2004), *Kế toán tài chính trong các doanh nghiệp*, NXB Thống kê, Hà Nội.
12. Khoa Kế toán - ĐH KTQD (2004), *Kế toán quản trị*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
13. Nguyễn Văn Yên, Lê Viết Hùng (2000), “Tình hình cung ứng và xuất nhập khẩu thuốc giai đoạn 1990-1999”, *Dược Học*, tháng 11, 12/ năm 2000.

14. Tổng công ty Dược (2005), *Tài liệu hội nghị tổng kết công tác năm 2004, triển khai kế hoạch 2005*, Hà Nội.
15. Võ Văn Nhị (2004), *Hướng dẫn thực hành kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.
16. Viện kế toán quản trị doanh nghiệp (2005), *Nguyên lý kế toán*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.

Tiếng Anh

17. Alan Robert (1997), “Charts of Accounts in Europe: An Overview”, *Management Accounting*, Jun, Vol. 75, Iss. 6, page 39-40.
18. Atkinson, Kaplan & Young (2004), *Management Accounting*, Prentice Hall, New Jersey.
19. Australian Accountant (1995), “The French approach to ABC”, *Australian Accountant*, Apr. Vol. 65, Iss. 3, page 10-20.
20. Australian Accountant (1994), “ABC and Australian Accounting Standards”, *Australian Accountant*, Dec. Vol. 45, Iss. 11, page 19-21.
21. Barfield, Raiborn & Kinney (1998), *Cost Accounting: Traditions and Innovations*, South-Western College Publishing, Cincinnati.
22. Carse & Slater (1996), *Payroll Accounting: A Practical Approach*, Irwin, Chicago.
23. Dixon, Rob, Laidler & John (1992), “Accounting Developments in Poland”, *Management Accounting*, Nov. Vol. 70, Iss. 10, page 20-21.
24. Drury (2001), *Management Accounting for Business Decisions*, Thomson Learning, United Kingdom.
25. Gagne, Margaret L, Discenza & Richard (1993), “New Product Costing, Japanese Style”, *The CPA Journal*, May. Vol. 63, Iss. 5, page 68-70.
26. Garner (1954), *Evolution of Cost Accounting to 1925*, University of Alabama Press, Alabama.
27. Garrison (1991), *Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control, Decision Making*, Irwin, Boston.

28. Godfrey, Hodgson & Holmes (1997), *Accounting Theory*, Jacaranda Wiley Ltd., Australia.
29. Ghosh, B. C., Hong Chung Lai, Yoong Wan Chew, (1987), "Management Accounting in Singapore", *Management Accounting*, Dec. Vol. 65. Iss. 11, page 28.
30. Ghosh, B. C., Chan Yoke-Kai, (1997), "Management Accounting in Singapore – well in place?" *Managerial Auditing Journal*, Vol. 12. Iss. 1, page 16-18.
31. Gunther Friedl, Hans-Ulrich Kupper, Burkhard Pedell (2005), "Relevance Added: Combining ABC with German Cost Accounting", *Strategic Finance*, Jun. Vol. 86, Iss. 12, page 56-61.
32. Hanson & Mowen (1997), *Cost Management: Accounting and Control*, South-Western College Publishing, Cincinnati.
33. Hilton (1997), *Managerial Accounting*, McGraw-Hill, USA.
34. Horngren, Foster & Datar (1997), *Cost Accounting*, Prentice Hall, New Jersey.
35. Horngren, Sundem & Stratton (1999), *Introduction to Management Accounting*, Prentice Hall, New Jersey.
36. Holmes, Marjorie E. (1993), "Research Rx", *Management Accounting*, Nov. Vol. 75. Iss. 5, page 40-42.
37. Howell, Robert A., Sakurai, Michiharu (1992), "Management Accounting (And other) Lessons from the Japanese", *Management Accounting*. Dec. Vol. 74. Iss. 6, page 28-34.
38. IASB (2004), *International Financial Reporting Standards 2004*.
39. Ingram, Albright & Hill (2001), *Management Accounting: Information for Decisions*, Cincinnati: South-Western College Publishing.
40. Institute of Management Accountants (1981), *Statements on Management Accounting IA*, 19/3/1981.
41. Institute of Management Accountants (1983), *Statements on Management Accounting Number 2: Management Accounting Terminology* (Montvale, N.J.: NAA, 1 June 1983).

42. Joan L Luft (1997), “Long-term Change in Management Accounting: Perspectives from Historical Research”, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 9. Page 163-197.
43. John Blake, Pilar Soldevila & Philip Wraith (2003), “The dimensions of, and factors giving rise to, variations in national management accounting approaches”, *European Business Review*, Vol. 15, Iss. 3, page 181-188.
44. John Blake, Oriol Amat & Philip Wraith (2000), “Developing a new national management accounting framework – the Spanish case”, *European Business Review*, Vol. 12, Iss. 3, page 122-128.
45. John Burns, Mahmoud Ezzamel, Robert Scapens (1999), “Management Accounting Change in the UK”, *Management Accounting*, Mar. Vol. 77. Iss. 3, page 28-30.
46. Kaplan & Atkinson (1998), *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall, New Jersey.
47. Kim Il-Woon, Song Ja (1990), “U.S., KOREA, & JAPAN: Accounting Practices in Three Countries”, *Management Accounting*, Aug. Vol.72. Iss. 2. Page 26.
48. Kip R Krumwiede (2005), “REWARD AND REALITIES of German Cost Accounting”, *Strategic Finance*, Apr. Vol. 86, Iss. 10, Page 26-34.
49. Larson, Jensen & Carroll (2002), *Fundamental Accounting Principles*, McGraw Hill, Canada.
50. Maliah Sulaiman, Nik Nazli Nik Ahmad & Norhayati Alwi (2004), “Management accounting practice in selected Asian countries: A review of the literature”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, Is. 4. Page 493-508.
51. Michael Jones, Max Munday & Tony Brinn (1998), “Speculations on barriers to the transference of Japanese management accounting”, *Accounting, auditing & Accountability Journal*, Vol. 11, Iss. 2, page 204-215.

52. Mike Jones, Jason Xiao (1999), "Management Accounting in China Changes, Problems and the Future", *Management Accounting*, Jan. Vol.77. Iss. 1, page 48-49.
53. Morgan, Malcolm J. (1993), "Testing activity-based costing relevance: Pharmaceutical products limited – A case study", *Management Decision*, Vol. 31. Iss. 3, page 8-15.
54. Moriarity & Allen (1984), *Cost Accounting*, Harper & Row, Publishers, New York.
55. Newton Birkhead, Robert Schirmer (1999), "Add value to your Supply Chain", *Transportation & Distribution*, Sep. Vol. 40, Iss. 9, page 51-57.
56. Pavez R Sopariwala (2004), "Terminology in the 21st Century: Using Direct labor Cost in a Cost vs. Resources Framework", *Management Accounting Quarterly*, Spring. Vol. 5. Iss. 3. Page 5.
57. Pearson, Timothy A. (1997), "Strategic Management accounting in Practice", *CMA*, Jan. Vol. 70, Iss. 10, page 19-21.
58. Robert Kaplan, Dan Weiss, Eyal Desheh (1997), "Transfer Pricing with ABC", *Management Accounting*, May. Vol. 78, Iss. 11, page 20-26.
59. Raffish, Norm (1991), "How Much Does That Product Really Cost?", *Management Accounting*, Mar. Vol.72, Iss. 9, page 36-39.
60. Robert & Alan (1995), "Management Accounting in France", *Management Accounting*, Mar. Vol. 73. Iss. 3. Page. 44-45.
61. Susan B Hughes & Kathy A Paulson Gjerde (2003), "Do Different Cost Systems make a Difference?", *Management Accounting Quarterly*, Fall. Vol. 5, Iss. 1, page 22.
62. Stephen Offenbacker (2004), "Introduction: marginal Costing as a Management Accounting Tool", *Management Accounting Quarterly*, Winter, Vol. 5. Iss. 2, Page 7.
63. Suver, James D, Cooper & Jean C. (1994), "Revenue Enhancement and Cost Analysis" *Healthcare Executive*, Jul/Aug . Vol. 9, Iss. 4, page 41.

64. Tamas Vamosi (2003), "The role of management accounting in a company in transition from command to market economy" *Journal of Small Business and Enterprise Development*, Vol. 10, Iss. 2, page 194-209.
65. Thomas Ahrens & Chris Chapman (1999), "The role of management Accountants in Britain and Germany", *Management Accounting*, May. Vol. 77. Iss. 5. Page 42-43.
66. Timothy Fry, Daniel Steele & Brooke Saladin (1995), "The role of management accounting in the development of a manufacturing strategy" *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 15, Iss. 12, page 21-31.
67. Trevor Boyns, John Richard Edwards (1997), "British cost and management accounting theory and practice, c. 1850-c.1950; resolved and unresolved issues", *Business and Economic History*, Winter. Vol. 26. Iss. 2, page 452-462.
68. Trevor Hopper (1999), "Postcard from Japan: a Management Accounting View", *Accounting, auditing & Accountability Journal*, Vol. 12, Iss. 1, page 58-69.
69. Trifon B Trifonov (2005), "Management Accounting in Bulgaria: a Work in Progress", *Cost management*, Mar/Apr. Vol. 19. Iss. 2, page 43-47.
70. Yoshikawa Takeo, Innes John & Mitchell Falconer (1989), "Japanese Management Accounting: a Comparative Survey", *Management Accounting*, Nov. Vol. 67. Iss. 10. Page 20.
71. <http://www.cimaglobal.com/cps/rde/xchg/SID-OAAAC564-54D93020/live/root.xsl/1515.htm>

PHỤ LỤC 01A

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 phân xưởng
--------------------------------	---------------------------------------------	------------------------------------------
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 phân xưởng
--------------------------------	---------------------------------------------	------------------------------------------
4. Đơn vị có mở sổ chi tiết tài khoản 627 theo phân xưởng không?

<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, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp, 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 Không thì trả lời tiếp 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 Không thì trả lời tiếp 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 Không thì trả lời tiếp câu 14)
12. Đơn vị áp dụng phương pháp tính giá thành nào?

13. Kỳ tính giá thành của đơn vị là?

- tháng Quý Năm

14. Đơn vị có tính giá thành cho từng lô sản phẩm sản xuất không?

- Có Không

15. 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

16. Anh (chị) có biết đến phương pháp “kế toán chi phí theo hoạt động” không?

- Có Không

(nếu Không thì trả lời tiếp câu 19)

17. Anh (chị) đã áp dụng phương pháp này vào hệ thống kế toán của đơn vị mình chưa?

- Đã Chưa

(nếu Đã thì trả lời tiếp câu 19)

18. Anh (chị) có ý định áp dụng phương pháp này vào hệ thống kế toán của đơn vị mình không?

- Có Không

19. Tại đơn vị, chi phí sản xuất chung chiếm tỷ lệ khoảng bao nhiêu % trong tổng chi phí sản xuất?

.....
...

20. 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?

.....
...

21. Tại công ty có xây dựng hệ thống chi phí tiêu chuẩn không?

- Có Không

(nếu Không thì trả lời tiếp câu 24)

22. Các tiêu chuẩn chi phí đó được xem xét lại theo định kỳ nào?

- Quý Nửa năm Năm

23. Hệ thống chi phí tiêu chuẩn được sử dụng để làm gì?

- Đánh giá thực tế Phân bổ chi phí Không làm gì

24. Tại đơn vị có xác định kết quả kinh doanh theo từng loại sản phẩm không?

- Có Không

(nếu Không thì trả lời tiếp câu 27)

25. Để xác định kết quả kinh doanh theo từng loại sản phẩm, đơn vị có phân bổ chi phí chung cho từng loại sản phẩm không?

- Có Không

26. Phân bổ theo tiêu thức nào?

.....

27. Tại đơn vị có xác định kết quả kinh doanh theo từng thị trường tiêu thụ không?

- Có Không

(nếu Không thì trả lời tiếp câu 30)

28. Để xác định kết quả kinh doanh theo từng thị trường tiêu thụ, đơn vị có phân bổ chi phí chung cho từng thị trường không?

- Có Không

29. Phân bổ theo tiêu thức nào?

.....

30. Đơn vị có phân tích điểm hoà vốn không?

- Không Thỉnh thoảng Khá Thường xuyên Thường xuyên

31. Đơn vị có lập dự toán chi phí kinh doanh không?

- Không Thỉnh thoảng Khá Thường xuyên Thường xuyên

32. Theo anh (chị), phần hành kế toán chi phí 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 _____

33. 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 01B

TỔNG HỢP KẾT QUẢ ĐIỀU TRA

1. Hình thức kế toán

Nhật ký Chứng từ	29%	Nhật ký chung	19%
Chứng từ - Ghi sổ	52%	Nhật ký - Sổ cái	0%
2. Mở sổ chi tiết tài khoản 621 theo sản phẩm

Có	81%	Không	19%
----	-----	-------	-----
3. Mở sổ chi tiết tài khoản 622 theo sản phẩm

Có	76%	Không	24%
----	-----	-------	-----
4. Mở sổ chi tiết tài khoản 627 theo phân xưởng

Có	81%	Không	19%
----	-----	-------	-----
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, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp

Có	0%	Không	100%
----	----	-------	------
7. Tiêu thức phân bổ chi phí sản xuất chung

CPNVLTT	62%	CPNCTT	14%
CPNVLTT&CPNCTT	14%		
8. Phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang

CPNVLTT	76%	Các phương pháp khác	24%
---------	-----	----------------------	-----
9. Kỳ tính giá thành

Tháng	71%	Quý	29%
-------	-----	-----	-----
10. Tính giá thành cho từng lô sản phẩm sản xuất

Có	0%	Không	100%
----	----	-------	------
11. Tính giá thành sản phẩm sản xuất theo phương pháp chi phí biến đổi

Có	0%	Không	100%
----	----	-------	------
12. Tỷ trọng chi phí sản xuất chung trong tổng chi phí sản xuất

Trên 25%	19%	Từ 15%-25%	61%
Dưới 15%	20%		
13. Hệ thống chi phí tiêu chuẩn			
Có	0%	Không	100%
14. Xác định kết quả kinh doanh theo từng loại sản phẩm			
Có	0%	Không	100%
15. Xác định kết quả kinh doanh theo từng thị trường tiêu thụ			
Có	14%	Không	86%
16. Tiêu thức phân bổ chi phí chung cho từng thị trường			
Doanh thu tiêu thụ	100%		
17. Phân tích điểm hoà vốn			
Có	0%	Không	100%
18. Lập dự toán chi phí kinh doanh			
Có	0%	Không	100%
19. Mục đích chủ yếu của phần hành kế toán chi phí và giá thành			
Lập báo cáo tài chính định kỳ		5%	
Xác định giá bán sản phẩm; Lập kế hoạch sản xuất kinh doanh; Kiểm soát (Quản lý) chi phí; Ra quyết định		95%	
20. Sự hài lòng với hệ thống kế toán chi phí hiện tại			
Không	5%	Tương đối hài lòng	52%
Hài lòng	43%	Rất hài lòng	0%

PHỤ LỤC 01C
DANH SÁCH CÁC ĐƠN VỊ TIẾN HÀNH KHẢO SÁT THỰC TẾ

STT	Tên đơn vị	Nhận được thư trả lời
1	Xí nghiệp Dược phẩm Trung ương 1	X
2	Xí nghiệp dược phẩm Trung ương 2	X
3	Xí nghiệp Dược phẩm Trung ương 3	X
4	Xí nghiệp Dược phẩm Trung ương 5	
5	Xí nghiệp Dược phẩm Trung ương 25	
6	Công ty Cổ phần Dược phẩm OPC	X
7	Công ty Cổ phần Dược Hậu Giang	X
8	Công ty Dược Trung ương Huế	
9	Công ty phát triển kỹ nghệ Dược Trung ương	
10	Công ty Dược phẩm An Giang	
11	Công ty Cổ phần Dược Bắc Ninh	
12	Công ty Cổ phần Dược _ VTYT Nghệ An	X
13	Công ty Dược Ninh Bình	
14	Công ty Dược phẩm Quảng Bình	
15	Công ty Dược Thái Nguyên	X
16	Công ty Dược phẩm Yên Bái	X
17	Công ty Dược VTYT Bến Tre	
18	Công ty Dược – Trang thiết bị y tế Bình Định	
19	Công ty Dược và VTYT Cà Mau	X
20	Công ty Dược và Thiết bị Y tế Hà Nam	X
21	Công ty Dược phẩm Hải Hưng	
22	Công ty Dược – TBYT Hà Tĩnh	
23	Công ty Dược và VTYT Long An	X
24	Công ty Dược – VTYT Phú Thọ	X
25	Công ty Dược - VTYT Phú Yên	
26	Công ty Dược – VTYT Quảng Trị	
27	Công ty Dược – VTYT Thái Bình	
28	Công ty Dược - VTYT Thanh Hoá	
29	Công ty Dược – VTYT Tiền Giang	
30	Công ty Dược – VTYT Trà Vinh	

31	Công ty Dược - VTYT Tuyên Quang	
32	Công ty Dược - VTYT Vĩnh Phúc	X
33	Công ty Cổ phần Dược – VTYT Bình Thuận	
34	Công ty Cổ phần Dược liệu Chợ lớn	X
35	Công ty Dược phẩm Đông dược 5	X
36	Công ty Cổ phần Dược phẩm Hà Tây	X
37	Công ty Cổ phần Dược phẩm IMEXPHARM	
38	Công ty Cổ phần dược phẩm Dược liệu Mê Kông	
39	Công ty Cổ phần Hoá - Dược phẩm Mekophar	
40	Công ty Cổ phần Dược và VTYT Lâm Đồng	X
41	Công ty Cổ phần Dược phẩm Nam Hà	X
42	Công ty Cổ phần Dược Sóc Trăng	
43	Công ty Cổ phần Dược phẩm Dược liệu Tiền Giang	
44	Công ty Cổ phần Dược và Thiết bị y tế TRAPHACO	X
45	Công ty TNHH Đông Nam Dược Bảo Long	X
46	Công ty Dược phẩm Hà Thành	
47	Công ty TNHH Bào chế Đông Dược Thiên Hưng	
48	Công ty TNHH Dược phẩm Thiên Thảo	
49	Công ty Dược và TBYT Quân đội	X
50	Công ty Cổ phần Dược phẩm OPV	
51	Xí nghiệp Hoả dược	
52	Công ty Dược liệu Trung ương 1	
53	Công ty Dược Đà Nẵng	
54	Công ty TNHH IC Việt Nam	
55	Công ty TNHH Sao Kim	
56	Công ty Dược phẩm Sơn la	
57	Công ty Dược Pleiku	
58	Công ty TNHH Thương mại Việt Hưng	
59	Công ty Dược và VTYT Lào Cai	

Công ty CP TRAPHACO**PHỤ LỤC 02****Sổ cái tài khoản 621 B04 – Boganic****Từ ngày 1/7/2005 đến 31/7/2005****Số dư Nợ đầu 0**

Chứng từ		Diễn giải	TK đ/ư	Số phát sinh	
Ngày	Số			Nợ	Có
1/7	PX 122	SX 1.000.000 x 6 viên Boganic SKS 43+46 (PX227)+47+49+53 (PX304)+54	1522	144.890.931	
1/7	PX 240	SX 1.000.000 x 2 viên Boganic SKS 47+49 phần bao viên	1521	6.122..248	
1/7	PX 241	SX 1.000.000 x 4 viên Boganic SKS 48+50 + 51+ 52 phần bao viên	1521	12..257.714	
8/7	PX 169	SX 1.000.000 x 8 viên Boganic SKS 01-08	1521	255.750.231	
24/7	PN 98	NL Boganic SKS 30+31+33+34+36	1521		368.951
24/7	PN99	NL SX Boganic SKS 33	1522		191.336
		...			
31/7	PKT	KC 621->154 621 B04->154B04	154B04		687.685.328

Tổng phát sinh Nợ: 688.245.615**Tổng phát sinh Có: 688.245.615****Số dư Nợ cuối kỳ: 0**

PHỤ LỤC 03

Xí nghiệp dược phẩm Trung ương 1

Báo cáo NVL cho bán thành phẩm, thành phẩm
Từ ngày 1/7/2005 đến 31/7/2005
Phân xưởng Viên Beta Lactam

Mã BTP	Tên BTP	Mã vật t	Tên vật t	Đơn vị	SL T.đầu	SL nhập	SL xuất	SL T. cuối	Số lượng vt	Thành tiền	Giờ	Tiền xuất
BTPA. AV004	Ampicillin 250mg chai-BTPA	BTPA.AV004	Ampicillin 250mg chai-BTPA	viên	1699800	2400000	1699800	2400000			104	
BTPA. AV004	Ampicillin 250mg chai-BTPA	NLTDVB01	Bột talc	kg					140.000000	557,525		
BTPA. AV004	Ampicillin 250mg chai-BTPA	NLTDVB03	Bột Amidon	kg					300	1,979,455		
BTPA. AV004	Ampicillin 250mg chai-BTPA	NLTDVE01	Era-gel	kg					80.000000	4,917,195		
BTPA. AV004	Ampicillin 250mg chai-BTPA	NLTDVE04T	Ethanol	lit					1.600000	12,832		
BTPA. AV004	Ampicillin 250mg chai-BTPA	NLTDVG02	Gelatin	kg					15.2	698,972		
BTPA. AV004	Ampicillin 250mg chai-BTPA	NLTDVM01	Magnesi stearat	kg					24.000000	718,862		
BTPA. AV004	Ampicillin 250mg chai-BTPA	NLTVA 04P	Ampicilin trihydrat Powder	kg					702.300000	281,612,425		
BTPA. AV004	Ampicillin 250mg chai-BTPA	NLTVTN01	Nipazil (Ethyl paraben)	kg					0.240000	59,893		
BTPA. AV004	Ampicillin 250mg chai-BTPA	NLTVTN02	Nipazol (Propyl paraben)	kg					0.040000	9,579		
BTPB. AV004	Ampicillin 250mg chai-BTPB	BTPA.AV004	Ampicillin 250mg chai-BTPA	viên								120,470,593
BTPB. AV004	Ampicillin 250mg chai-BTPB	BTPB. AV004	Ampicillin 250mg chai-BTPB	viên		1699800	1699800				355	
BTPC. AV004	Ampicillin 250mg chai-BTPC	BBBD001	Băng dính to vàng	cuộn					2.000000	12,547		
BTPC. AV004	Ampicillin 250mg chai-BTPC	BBCĐN002	Dây dai hòm kẹp	kg					7.000000	64,804		
BTPC. AV004	Ampicillin 250mg chai-BTPC	BBCĐN003	Khoá nẹp hòm	kh					2.140000	20,159		
BTPC. AV004	Ampicillin 250mg chai-BTPC	BBHM006	Hòm lọ nhựa tròn 230ml	bộ					210.000000	607,609		
BTPC. AV004	Ampicillin 250mg chai-BTPC	BBLN015	Lọ pet trắng 250ml	bộ					8318.000000	6,824,006		
BTPC. AV004	Ampicillin 250mg chai-BTPC	BBTPE005	Túi P.E 0.8x1.2	cái					100.000000	183,087		
BTPC. AV004	Ampicillin 250mg chai-BTPC	BTPB. AV004	Ampicillin 250mg chai-BTPB	viên								120,470,593
BTPC. AV004	Ampicillin 250mg chai-BTPC	BTPC. AV004	Ampicillin 250mg chai-BTPC	viên		1663000	1663000				118	
BTPC. AV004	Ampicillin 250mg chai-BTPC	VL1B02	Bông mỡ	kg					50	1,757,645		
BTPC. AV004	Ampicillin 250mg chai-BTPC	VL4DA01	Đơn Ampicilin nén GMP (200v.lọ)	tờ					8318	415,919		
BTPC. AV004	Ampicillin 250mg chai-BTPC	VL4LA01	Nhãn Ampicilin 250 chai 200 viên GMP	tờ					8321	179,355		
BTPC. AV004	Ampicillin 250mg chai-BTPC	VL602A01	NĐH Ampicilin 250mg (lọ 200v.lọ) GMP	tờ					213	1,898		
BTPC. AV004	Ampicillin 250mg chai-BTPC	BTPC. AV004	Ampicillin 250mg chai-BTPC	viên								130,537,622
TP. AV004	Ampicillin 250mg chai-GMP	TP.AV004	Ampicillin 250mg chaiGMP	viên							577	
						5762800				300,633,767		

PHỤ LỤC 04

Xí nghiệp dược phẩm Trung ương 1

Báo cáo giờ công lao động của xưởng

Từ ngày 1/7/2005 đến ngày 31/7/2005

Phân xưởng Viên (Beta Lactam)

Mã gốc	Mã BTP	Tên BTP	Giờ công
AV 001			
...			
AV 004	BTP A. AV004	Ampicilin 250mgchai BTP A	104
	BTP B. AV004	Ampicilin 250mgchai BTP B	355
	BTP C. AV004	Ampicilin 250mgchai BTP C	118
			577
...			
Cộng			7.384

Công ty CP TRAPHACO

PHỤ LỤC 06

Sổ cái tài khoản 622 – Chi phí nhân công trực tiếp

Từ ngày 1/7/2005 đến 31/7/2005

Số dư Nợ đầu 0

Chứng từ		Diễn giải	TK đ/ư	Số phát sinh	
Ngày	Số			Nợ	Có
31/7	PKT Lương	Tính tiền lương phải trả tháng 7	3341	949.020.900	
31/7	PKT	Phân bổ chi phí tiền lương 6222->154A02	154A02		5.551.660
31/7	PKT	Phân bổ chi phí tiền lương 6222->154B04	154B04		172.319.769
31/7	PKT	Phân bổ chi phí tiền lương 6222->154B05	154B05		4.204.079
		...			

Tổng phát sinh Nợ: 949.020.900

Tổng phát sinh Có: 949.020.900

Số dư Nợ cuối kỳ: 0

PHỤ LỤC 07**Công ty cổ phần Dược – VTYT Nghệ An****Sổ cái kế toán****Tài khoản 627****Từ ngày 1/7/2005 đến ngày 31/7/2005****Dư đầu kỳ 0**

TKĐƯ	Phát sinh trong kỳ		Luỹ kế từ đầu năm	
	Nợ	Có	Nợ	Có
1111	3.975.500		30.673.080	
1121	5.956.225		44.915.575	
1388				1.592.205
141			9.897.050	
1421	5.905.600		15.563.170	
1521	175.000		3.825.554	
1522	380.819		4.328.184	
1531	6.825.539		22.111.533	
154		66.850.559		361.681.440
2141	17.898.697		112.205.407	
242	911.670		3.281.690	
3342	37.675.224		272.115.687	
3382	570.314		3.880.838	
3383	4.277.355		29.106.285	
3384	570.314		3.880.838	
632		18.271.698		192.511.246
Tổng	85.122.257	85.122.257	555.784.891	555.784.891

Dư cuối kỳ 0

PHỤ LỤC 08**Công ty cổ phần Dược – VTYT Nghệ An****Phân bổ 627.4****Phân xưởng viên****Từ ngày 1/7/2005 đến ngày 31/7/2005**

TT	Tên hàng	ĐVT	Qui cách	SL	CP NVL TT (621)	Khấu hao
1	Becberin001g	viên	L/200v	2.443.600	11.652.385	294.515
2	VitaminC005	viên	L/2000	4.034.000	22.006.368	556.214
	...					
Tổng					507.278.177	12.821.517

Phân bổ 627.4**Phân xưởng tiêm****Từ ngày 1/7/2005 đến ngày 31/7/2005**

TT	Tên hàng	ĐVT	Qui cách	SL	CP NVL TT (621)	Khấu hao
1	Nước cất	ố	2 ml	606.000	38.268.932	278.416
2	Philatop5mlH/50	ô	5ml	43.200	4.041.014	29.399
	...					
Tổng					87.121.890	633.833

Công ty CP TRAPHACO

PHỤ LỤC 09

Sổ cái tài khoản 6277 - Chi phí dịch vụ mua ngoài

Từ ngày 1/7/2005 đến 31/7/2005

Số dư Nợ đầu 0

Chứng từ		Diễn giải	TK đ/ư	Số phát sinh	
Ngày	Số			Nợ	Có
01/7	PC 52	Thuê bốc hàng T-B từ kho yên ninh đi hoàng liệt T5/2005	11111	2.178.000	
3/7	PC 70	Vận chuyển lắp đặt máy ĐH âm trần cho PX Phú Thượng	11111	1.960.000	
06/7	UN 36	Tiền nước tháng 6/2005 tại yên ninh	11211	1.459.652	
13/7	UN 78	Tiền nước sử dụng tháng 6/2005 tại Hoàng liệt	11211	1.230.909	
		...			
31/7	PKT	KC 6271->6277	6271	58.048.126	
31/7	PKT	KC 6272->6277	6272	94.797.489	
31/7	PKT	KC 6273->6277	6273	628.011.150	
31/7	PKT	KC 6274->6277	6274	625.193.613	
31/7	PKT	KC 6274->6277	6274	166.667	
31/7	PKT	KC 6274->6277	6274	43.278.893	
31/7	PKT	KC 6274->6277	6274	31.150.912	
31/7	PKT	KC 6274->6277	6274	8.471.528	
31/7	PKT	KC 6278->6277	6278	10.879.700	
31/7	PKT	Phân bổ chi phí sản xuất chung 6277->154A02	154A02		33.622.700
31/7	PKT	Phân bổ chi phí sản xuất chung 6277->154B04	154B04		357.219.662
31/7	PKT	Phân bổ chi phí sản xuất chung 6277->154B05	154B05		11.520.128

Tổng phát sinh Nợ: 1.913.623.450

Tổng phát sinh Có: 1.913.623.450

Số dư Nợ cuối kỳ: 0

Công ty CP TRAPHACO**PHỤ LỤC 10****Sổ cái tài khoản 154 B04 – Boganic****Từ ngày 1/7/2005 đến 31/7/2005****Số dư Nợ đầu 399.174.457**

Chứng từ		Diễn giải	TK đ/r	Số phát sinh	
Ngày	Số			Nợ	Có
24/7	PN 95	Nhập Boganic SKS 36, 41-431204	155		344.296.000
24/7	PN 96	Nhập boganic SKS 45-47, 491204	155		393.076.000
24/7	PN97	Nhập boganic SKS 531204	155		101.588.000
29/7	PN112	Nhập boganic SKS 34,44,45,48,50	155		329.088.000
29/7	PN 113	Nhập boganic SKS 51-521204	155		201.608.000
31/7	PN 8	Nhập boganic SKS 501204	155		8.908.000
31/7	PKT	KC 621->154 621B04 ->154B04	621B04	687.685.328	
31/7	PKT	Phân bổ chi phí tiền lương 6222->154B04	6222	172.319.769	
31/7	PKT	Phân bổ chi phí sản xuất chung 6277 ->154B04	6277	357.219.662	

Tổng phát sinh Nợ: 1.217.224.759**Tổng phát sinh Có: 1.378.564.000****Số dư Nợ cuối kỳ: 237.835.216**

PHỤ LỤC 11**Công ty cổ phần Dược – VTYT Nghệ An****Sổ cái kế toán****Tài khoản 154 – Chi phí SXKD dở dang****Từ ngày 1/7/2005 đến ngày 31/7/2005****Dư đầu kỳ****29.263.530**

TKĐƯ	Phát sinh trong kỳ		Luỹ kế từ đầu năm	
	Nợ	Có	Nợ	Có
1521	16.120.800	20.448.300	65.292.272	73.309.772
1522		450.000		3.195.000
155		710.944.001		3.662.214.688
3341	2.730.000		2.730.000	
6211	594.400.067		2.993.107.528	
622	53.872.766		345.178.827	
6271	29.264.856		163.928.956	
6272	1.525.819		5.482.183	
6273	13.642.809		33.969.503	
6274	13.455.350		86.679.067	
6277	7.671.325		53.662.941	
6278	1.290.400		17.958.790	
Tổng	733.974.192	731.842.301	3.767.990.067	3.738.719.460

Dư cuối kỳ**31.395.421**

PHỤ LỤC 12

Xí nghiệp dược phẩm Trung ương 1

Nhật ký chứng từ số 7

Từ ngày 1/7/2005 Đến ngày 31/7/2005

TK Nợ	PX SX	1521	1522	1523	1524	1525	1527	1531	214
154-5									
154 SXC		4,234,490,243	74,664,260	8,307,436	1,546,481	118,876	1,528,976,080	17,140,189	480,208,032
154SXP		1,088,560	137,780	38,185,035	11,335,494			1,136,067	6,234,740
632									
635									
641			112,425				31,367	1,836,362	5,916,968
642		26,736,236	5,874,280		2,943,468	822,000	460,047	472,853	134,256,561
	CP phát sinh	4,262,315,039	80,788,745	46,492,471	15,825,443	940,876	1,529,467,494	20,585,471	626,616,301
154SXC	PX KS	151,260,380	113,261				38,647,073	1,995,000	15,653,928
154SXC	PX LD	186,812,488	9,889,239		355,451		99,801,814	1,228,154	73,179,251
154SXC	PX TT	205,109,901	30,767,305	8,307,436	121,989		624,024,234	522,727	6,931,596
154SXC	PX TV	2,014,828,564	23,785,879		40,968		434,213,572	6,673,295	190,259,579
154SXC	PX VP	1,676,478,910	10,108,576		1,028,073	118,876	330,289,387	6,671,013	194,183,678
	Tổng CP SXC	4,234,490,243	74,664,260	8,307,436	1,546,481	118,876	1,528,976,080	17,140,189	480,208,032

TK Nợ	334	338	155	NKCT1	NKCT2	154C	154P	Tổng
154-5			6,165,999					
154 SXC	4,947,614,400	26,599,700	338,885	26,858,202	79,119,700		128,392,496	7,101,521,980
154SXP	86,620,000	4,302,800			10,204,500			159,244,976
632							247,375	247,375
635				58,642,318	413,538,656			472,180,974
641	26,020,500	1,628,900	104,994,539	229,533,180				369,574,295
642	210,969,700	12,459,300	8,179,099	249,037,920	47,259,515	281,267	30,605,105	730,353,353
	818,371,600	44,990,700	119,674,576	564,071,620	550,123,373	281,267	159,244,976	8,839,041,577
154SXC	58,748,400	1,217,300	338,885	3,864,411	6,114,200		23,274,607	301,187,445
154SXC	45,101,600	3,044,200			13,744,500		17,573,078	450,729,775
154SXC	160,706,500	7,329,200		12,373,018	16,404,000		20,688,508	1,095,286,414
154SXC	51,456,400	4,251,700		8,243,820	15,090,400		7,670,000	2,756,564,177
154SXC	178,748,500	10,757,300		2,326,953	27,766,600		59,186,303	2,497,754,169
	494,761,400	26,599,700	338,885	26,858,202	79,009,700		128,392,496	7,101,521,980

PHỤ LỤC 13

Xí nghiệp dược phẩm Trung ương 1

Thẻ tính giá thành

Từ ngày 1/7/2005 đến ngày 31/7/2005

Phân xưởng Viên (Beta Lactam)

Sản phẩm Ampicilin 250mg chai TPAV004

Mục	Đơn vị tính	Số lượng	Thành tiền	Giá thành (1000 viên)
I. Dư đầu kỳ			0	
II. Chi phí vật liệu chính			300.633.767	180.777,97
1. Ampicilin trihydrat Powder	Kg	702.300	281.612.425	169.340,00
2. Bột tale		140.000	557.525	335,25
3. Nhãn Ampicilin 250mg chai	tờ	8.321.000	179.355	107,85
....				
III. Chi phí vật liệu phụ			0	0
IV. Chi phí lương			14.695.832	8.836,94
1. BHXH			481.026	289,25
2. BHYT			64.139	38,56
3..KPCĐ			227.466	166,84
4. Lương trực tiếp	giờ	557	13.873.201	8.324,27
V. Chi phí chung			22.926.241	13.786,07
1. Lương gián tiếp			2.847.354	1.712,17
2. Công cụ dụng cụ sản xuất			568.431	341,81
3. Khấu hao TSCĐ			15.370.550	9.242,66
4. Vật liệu phụ			1.256.532	755,58
5. Chi phí điện			1.818.980	1.093,79
....				
VI. Dư cuối kỳ				
VII. Tổng giá thành			338.255.802	203,40

PHỤ LỤC 14**Công ty cổ phần Dược – VTYT Nghệ An****Giá thành đơn vị****Phân xưởng viên Becberin lọ 200v****Từ ngày 1/7/2005 đến ngày 31/7/2005****Chi phí dở dang đầu kỳ 0**

Đối tượng tập hợp chi phí	ĐVT	số lượng	Đơn giá	số tiền	tỷ trọng
Chi phí chung (627)				1.355.393	0,0879
Chi phí nhân công (622)				2.396.994	0,1556
Chi phí nguyên vật liệu (621)				11.652.385	0,7564
Nguyên vật liệu (152)				11.652.385	0,7564
NVL chính (1521)				9.012.592	0,5850
Bông mỡ	kg	1,5	39.637,33	59.456	0,0038
Becberin (bột mịn)	kg	74,5	100.388,50	7.478.943	0,4854
Bột sắn lọc	kg	147,9	4.184,20	618.843	0,0401
Bột talc	kg	36,3	4.497,50	163.243	0,0105
Eragel	kg	4,5	67.249,33	302.622	0,0196
Mgnsestearat	kg	2,2	27.393,64	60.266	0,0039
PVA	kg	7,9	41.673,29	329.219	0,0213
NVL phụ (1522)				2.639.793	0,1713
Nhãn Becberin	cái	12.390,0	15,83	196.134	0,0127
Parafin	kg	4,5	13.724,89	61.762	0,0040
Phiếu đóng gói	cái	28,0	22,00	616	0,0000
Băng dính to	cuộn	0,5	8.902,00	4.451	0,0002
Lọ nhựa 25ml(becberin)	bộ	12.390,0	179,89	2.228.837	0,1446
Tấm lót	cái	112,0	5,52	618	0,0013
Than kíp lê	kg	15,0	1.345,20	20.178	0,0013
Thùng becberin	cái	28,0	4.542,75	127.197	0,0082

Tổng chi phí 15.404.772**Số lượng sản phẩm hoàn thành 2.443.600****Chi phí sản phẩm hoàn thành 15.404.772****Giá thành đơn vị 6,304****Chi phí dở dang cuối kỳ 0**

PHỤ LỤC 15

Xí nghiệp dược phẩm Trung ương 1

Báo cáo giá thành

Từ ngày 1/7/2005 đến ngày 31/7/2005

Phân xưởng Viên (Beta Lactam)

Tài khoản 155 – Thành phẩm

Mã TP	Tên TP	đơn vị tính	Giao kho	Tổng giá thành
TP AV 001	Amoxycillin 250mg cấp	viên	2.913.100	702.844.650
TP AV 004	Ampicilin 250mg chai	viên	1.663.000	338.255.802
TP AV 006	Ampicilin 250mg cấp	viên	940.200	239.557.502
...				
Cộng				2.427.539.979

PHỤ LỤC 16

Công ty cổ phần Dược -VTYT Nghệ An

Báo cáo giá thành phân xưởng
Tháng 7/2005

TT	Đối tượng tập hợp chi phí	Nguyên vật liệu chính	Vật liệu phụ	Nhân công trực tiếp	Chi phí chung	Chi phí khác	Tổng chi phí
	<i>Phân xưởng viên</i>						
	Becberin001mg lọ 200v	11.652.385		2.396.994	1.355.393		15.404.772
	Vitamin C005 lọ 1000v	22.006.368		2.137.723	2.559.727		26.703.818
	Cinarizin (Stu) 25mg vỉ/25v	41.774.821		6.405.016	4.859.148		53.038.985
	Tetracilin 0.25 lọ/450v			187.603			187.603
	Rotundin 60mg	22.280.586			2.591.605		24.872.191
	...						
	Xuyên khung					7.535.800	7.535.800
	...						
	<i>Phân xưởng viên</i>	507.278.177		30.433.493	58.285.039	18.850.800	614.847.509
	<i>Phân xưởng Tiêm</i>						
	Nước cất 2ml	38.268.932		12.504.953	3.762.472		54.536.357
	Philatốp 5ml hộp/50ống	4.041.014		1.152.536	397.275		5.590.825
	...						
	<i>Phân xưởng Tiêm</i>	87.121.890		23.439.273	8.565.520		119.126.683
	Tổng cộng	594.400.067		53.872.766	66.850.559	18.850.800	733.974.192

PHỤ LỤC 17

Công ty cổ phần Dược -VTYT Nghệ An

Báo cáo giá thành phân xưởng
Tháng 7/2005

TT	Đối tượng tập hợp chi phí	D đầu kỳ	Phát sinh	Bán thành phẩm	Giá thành thực tế	Số lượng nhập kho	Giá thành đơn vị
	<i>Phân xưởng viên</i>						
	Becberin001mg lọ 200v		15.404.772		15.404.772	2.020.000	6,51
	Vitamin C005 lọ 1000v		26.703.818		26.703.818	4.034.000	6,61
	Cinarizin (Stu) 25mg vỉ/25v	3.017.810	53.038.985	3.017.810	53.038.985	2.000.250	26,51
	Tetracilin 0.25 lọ/450v	20.227.900	187.603		20.745.503	326.25	63,58
	Rotundin 60mg		24.872.191	24.872.191			
	...						
	Xuyên khung		7.535.800		7.535.800		
	...						
	<i>Phân xưởng viên</i>	23.836.330	614.847.509	28.150.621	610.533.218	22.121.460	
	<i>Phân xưởng Tiêm</i>						
	Nước cất 2ml	1.500.000	54.536.357	600	55.436.357	606	91,47
	Philatốp 5ml hộp/50ống	3.927.200	5.590.825	2.644.800	6.873.225	43.2	159,10
	...						
	<i>Phân xưởng Tiêm</i>	5.427.200	119.126.683	3.244.800	121.309.083	891.84	
	Tổng cộng	29.263.530	733.974.192	31.395.421	731.842.301	23.013.300	

PHỤ LỤC 18**Công ty cổ phần Dược – VTYT Nghệ An****Sổ cái kế toán****Tài khoản 641****Từ ngày 1/7/2005 đến ngày 31/7/2005****Dư đầu kỳ 0**

TK	Ghi Nợ TK 641 ghi Có TK khác	Số tiền	TK	Ghi Có TK 641 Ghi Nợ TK khác	Số tiền
1111	Tiền Việt Nam	22.982.383	911		220.690.640
1121	Tiền gửi ngân hàng VND	4.146.167			
141	Tạm ứng	405.730			
2141	Hao mòn TSCĐ hữu hình	14.848.265			
3343	Lương trả NV bán hàng	84.566.106			
...					
Tổng		220.690.640	Tổng		220.690.640

Dư cuối kỳ 0

PHỤ LỤC 19**Công ty cổ phần Dược – VTYT Nghệ An****Sổ cái kế toán****Tài khoản 642****Từ ngày 1/7/2005 đến ngày 31/7/2005****Dư đầu kỳ 0**

TK	Ghi Nợ TK 641 ghi Có TK khác	Số tiền	TK	Ghi Có TK 641 Ghi Nợ TK khác	Số tiền
1111	Tiền Việt Nam	35.224.692	911		214.302.162
1121	Tiền gửi ngân hàng VND	9.431.217			
141	Tạm ứng	4.315.846			
2141	Hao mòn TSCĐ hữu hình	13.137.112			
3343	Lương trả CBQL	124.684.000			
...					
Tổng		214.302.162	Tổng		214.302.162

Dư cuối kỳ 0

PHỤ LỤC 20
PHIẾU THEO DÕI THỜI GIAN LAO ĐỘNG

Phân xưởng:				Tên công nhân:		
Tổ:				Mã số:		
Ngày:				Chữ ký:		
Lô sản xuất	Thời gian bắt đầu	Thời gian kết thúc	Tổng thời gian	Số giờ	Đơn giá	Thành tiền
Xác nhận:						

PHỤ LỤC 21
PHIẾU THEO DÕI THỜI GIAN SỬ DỤNG MÁY

Phân xưởng:	Lô sản xuất:
Tổ:	Ca sản xuất:
Ngày:	
Thời gian dự kiến:	Số giờ thực hiện lô sản xuất:
Công việc	Số giờ
Tổ trưởng:	Xác nhận:
Ký:	

PHỤ LỤC 23**SỔ CHI TIẾT CHI PHÍ HOẠT ĐỘNG**

Chi nhánh.....

Từ ngày đến ngày.....

TT	Chứng từ		Nội dung	Số tiền
	Số	Ngày		
Cộng				