

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

*** * ***

TRẦN THẾ NỮ

**XÂY DỰNG MÔ HÌNH KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ
TRONG CÁC DOANH NGHIỆP THƯƠNG MẠI
QUY MÔ VỪA VÀ NHỎ Ở VIỆT NAM**

LUẬN VĂN TIẾN SỸ KINH DOANH VÀ QUẢN LÝ

Hà Nội, Năm 2011

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

*** * ***

TRẦN THẾ NỮ

**XÂY DỰNG MÔ HÌNH KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ
TRONG CÁC DOANH NGHIỆP THƯƠNG MẠI
QUY MÔ VỪA VÀ NHỎ Ở VIỆT NAM**

Chuyên ngành: Kế toán (Kế toán, kiểm toán, phân tích)

Mã số: 62.34.30.01

LUẬN VĂN TIẾN SỸ KINH DOANH VÀ QUẢN LÝ

NGƯỜI HƯỚNG DẪN KHOA HỌC:

- 1. PGS.TS. NGUYỄN THỊ MINH PHƯƠNG**
- 2. GS.TS. ĐẶNG THỊ LOAN**

Hà Nội, Năm 2011

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan bản luận án này là công trình nghiên cứu khoa học độc lập của tôi. Các số liệu, kết quả nêu trong luận văn là trung thực và có nguồn gốc rõ ràng.

TÁC GIẢ LUẬN ÁN

Trần Thế Nữ

MỤC LỤC

| | |
|--|-----------|
| LỜI MỞ ĐẦU | 7 |
| Chương 1. Cơ sở lý luận về kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ | 18 |
| 1.1 Những vấn đề cơ bản về quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ và vai trò của kế toán quản trị chi phí | 18 |
| 1.1.1 Khái niệm về doanh nghiệp thương mại vừa và nhỏ và các chức năng quản trị doanh nghiệp | 18 |
| 1.1.1.1 Khái niệm về doanh nghiệp thương mại vừa và nhỏ | 18 |
| 1.1.1.2 Các chức năng quản trị doanh nghiệp..... | 24 |
| 1.1.2 Bản chất của chi phí và kế toán quản trị chi phí..... | 27 |
| 1.1.3 Vai trò của kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại vừa và nhỏ..... | 29 |
| 1.2 Mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ..... | 32 |
| 1.2.1. Phân loại chi phí trong doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ | 32 |
| 1.2.1.1 Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động trong DN thương mại | 33 |
| 1.2.1.2 Phân loại chi phí theo khả năng qui nạp chi phí vào các đối tượng chịu phí | 34 |
| 1.2.1.3 Phân loại chi phí theo mức độ phù hợp của chi phí với quyết định quản trị... 35 | |
| 1.2.1.4 Phân loại chi phí theo mức độ kiểm soát chi phí..... | 36 |
| 1.2.1.5 Phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động | 36 |
| 1.2.2. Dự toán chi phí kinh doanh..... | 41 |
| 1.2.2.1 Dự toán và tác dụng của dự toán chi phí..... | 41 |
| 1.2.2.2 Hệ thống dự toán HĐKD của doanh nghiệp thương mại..... | 43 |
| 1.2.3. Kế toán chi phí thực hiện..... | 48 |
| 1.2.4 Phân tích chi phí để kiểm soát chi phí và ra quyết định kinh doanh | 51 |
| 1.2.4.1 Phân tích chi phí để kiểm soát chi phí | 51 |
| 1.2.4.2 Phân tích Chi phí - sản lượng - lợi nhuận | 52 |
| 1.2.4.3 Phân tích chi phí để đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận..... | 58 |
| 1.2.5 Tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí | 59 |
| 1.3 Kinh nghiệm vận dụng mô hình kế toán quản trị chi phí ở một số nước trên thế giới..... | 61 |
| Kết luận Chương 1 | 67 |
| Chương 2. Thực trạng kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam | 68 |

| | |
|--|------------|
| 2.1 Lịch sử hình thành và phát triển và đặc điểm của các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam | 68 |
| 2.1.1 Lịch sử hình thành, phát triển và vai trò của các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam | 68 |
| 2.1.1.1 Lịch sử hình thành, phát triển của các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam | 68 |
| 2.1.1.2 Vai trò của doanh nghiệp thương mại quy mô VVN trong nền kinh tế Việt Nam.... | 74 |
| 2.1.2 Đặc điểm tổ chức kinh doanh, tổ chức quản lý của các doanh nghiệp thương mại vừa và nhỏ | 78 |
| 2.1.2.1 Đặc điểm chung của doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ..... | 78 |
| 2.1.2.2 Đặc điểm tổ chức kinh doanh của doanh nghiệp thương mại VVN..... | 80 |
| 2.1.3 Đặc điểm tổ chức bộ máy kế toán và hình thức kế toán của các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ | 81 |
| 2.2 Thực trạng kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại vừa và nhỏ ở Việt Nam | 84 |
| 2.2.1 Thực trạng phân loại chi phí ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ | 84 |
| 2.2.1.1 Giá vốn hàng bán..... | 85 |
| 2.2.1.2 Chi phí bán hàng..... | 88 |
| 2.2.1.3 Chi phí quản lý doanh nghiệp..... | 90 |
| 2.2.2 Thực trạng dự toán chi phí kinh doanh trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ | 91 |
| 2.2.2.1 Vai trò thực tế của dự toán trong các doanh nghiệp thương mại quy mô VVN | 91 |
| 2.2.2.2 Hệ thống dự toán chi phí ở các DNTM quy mô vừa và nhỏ | 93 |
| 2.3.3 Thực trạng kế toán chi phí thực hiện trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ | 96 |
| 2.3.3.1 Thực trạng kế toán Giá vốn hàng bán ở các DNTM quy mô VVN | 96 |
| 2.3.3.2 Thực trạng kế toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ..... | 97 |
| 2.3.4 Thực trạng công tác phân tích chi phí cho việc ra quyết định kinh doanh trong ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ | 100 |
| 2.3.4.1 Phương pháp phân tích chi phí..... | 101 |
| 2.3.4.2 Thực trạng phân tích để kiểm soát chi phí..... | 102 |
| 2.3.4.3 Thực trạng phân tích chi phí cho việc ra quyết định kinh doanh | 104 |
| 2.3.5 Thực trạng tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí | 108 |
| 2.4 Đánh giá thực trạng kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại vừa và nhỏ | 109 |
| 2.4.1 Những kết quả đạt được của kế toán quản trị chi phí áp dụng ở doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam | 109 |

| | |
|--|------------|
| 2.4.2 Những tồn tại và hạn chế về kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ Việt Nam | 111 |
| 2.4.2.1 Kế toán quản trị chi phí chưa được coi trọng..... | 111 |
| 2.4.2.2 Kế toán quản trị chi phí đã bước đầu được ứng dụng, triển khai nhưng mới ở những nội dung đơn giản, nghiêng về cụ thể hóa kế toán tài chính..... | 111 |
| 2.4.2.3 Việc áp dụng kế toán quản trị chi phí còn mang tính ngẫu hứng, manh mún | 112 |
| 2.4.3. Một số nguyên nhân..... | 115 |
| Chương 3. Phương hướng và giải pháp xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam..... | 119 |

| | |
|--|------------|
| 3.1 Chiến lược phát triển và sự cần thiết phải xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam | 119 |
| 3.1.1 Chiến lược phát triển doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ | 119 |
| 3.1.2 Sự cần thiết phải xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam | 121 |
| 3.2 Các nguyên tắc xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam | 123 |
| 3.2.1 Các nguyên tắc xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam..... | 123 |
| 3.2.2 Các yêu cầu của mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam | 124 |
| 3.3 Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam | 125 |
| 3.3.1 Phân loại chi phí | 125 |
| 3.3.2 Lập dự toán chi phí | 131 |
| 3.3.3 Kế toán chi phí thực hiện..... | 137 |
| 3.3.4 Phân tích chi phí để kiểm soát chi phí và ra quyết định kinh doanh | 143 |
| 3.4 Điều kiện cơ bản để thực hiện mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam | 148 |
| 3.4.1 Về phía Nhà nước | 148 |
| 3.4.2 Về phía các doanh nghiệp thương mại | 151 |

DANH MỤC BẢNG BIỂU

| | |
|---|-----|
| Biểu 1.1. Tiêu chí phân loại doanh nghiệp VVN ở một số nước APEC..... | 20 |
| Biểu 1.2. Tiêu thức xếp loại doanh nghiệp vừa và nhỏ của một số nước | 21 |
| Biểu 1.3. Tiêu chí phân loại doanh nghiệp theo NĐ56/2009/NĐ -CP..... | 23 |
| Biểu 1.4 Mẫu báo cáo bộ phận | 58 |
| Biểu 2.1 Số doanh nghiệp phân theo quy mô vốn..... | 70 |
| Biểu 2.2 Tỷ trọng doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ trên tổng số doanh nghiệp trong nền kinh tế giai đoạn 2000-2008 | 72 |
| Biểu 2.3 Số doanh nghiệp quy mô VVN khu vực đô thị lớn (Hà Nội, Hải Phòng, Thành phố Hồ Chí Minh | 73 |
| Biểu 2.4 Tốc độ tăng số lượng doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ | 75 |
| giai đoạn 2000 -2008 | 75 |
| Biểu 2.5 Số thuế các doanh nghiệp vừa và nhỏ nộp vào ngân sách Nhà nước | 76 |
| Biểu 2.6 Số lao động tại các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ | 77 |
| Biểu 2.7 Tỷ trọng chi phí trong doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ | 85 |
| Biểu 2.8 Thực trạng áp dụng các phương pháp tính giá hàng tồn kho trong doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ | 88 |
| Biểu 3.1 Phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động | 126 |
| Biểu 3.2. Phân loại chi phí trực tiếp, gián tiếp ở chi phí bán hàng | 129 |
| Biểu 3.3 Dự toán giá vốn hàng bán ở doanh nghiệp thương mại quy VVN | 131 |
| Biểu 3.4 Dự toán chi phí bán hàng ở doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ | 133 |
| Biểu 3.5. Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp ở doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ | 136 |
| Biểu 3.6. Tổ chức tài khoản 632 cho doanh nghiệp thương mại quy mô VVN...138 | |
| Biểu 3.7. Tổ chức tài khoản 642 cho doanh nghiệp thương mại quy mô VVN...140 | |
| Biểu 3.8 Báo cáo bộ phận..... | 143 |
| Biểu 3.9 Biểu đánh giá chấp nhận hay từ chối đơn hàng | 145 |
| Biểu 3.10. Ứng dụng của biểu đánh giá chấp nhận hay từ chối đơn hàng..... | 146 |
| Biểu 3.11. Biểu định giá bán sản phẩm..... | 147 |

DANH MỤC SƠ ĐỒ

| | |
|--|-----|
| Sơ đồ: 1.1 Các chức năng của quản trị | 26 |
| Sơ đồ:1.2 Các công việc quản trị doanh nghiệp thương mại | 29 |
| Sơ đồ 1.3 Môi quan hệ giữa chi phí trực tiếp, gián tiếp với đối tượng tập hợp chi phí..... | 35 |
| Sơ đồ 1.4 Phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động | 37 |
| Sơ đồ 1.5 Sự biến đổi theo cấp bậc của chi phí | 38 |
| Sơ đồ 1.6 Ước tính chi phí theo phương pháp biểu đồ phân tán | 39 |
| Sơ đồ1.7 Hệ thống dự toán HĐKD ở doanh nghiệp thương mại..... | 44 |
| Sơ đồ 1.9. Sơ đồ kế toán chi phí bán hàng..... | 50 |
| Sơ đồ 1.10. Sơ đồ kế toán chi phí quản lý doanh nghiệp..... | 51 |
| Sơ đồ 2.1 Tỷ trọng bình quân các doanh nghiệp phân theo quy mô giai đoạn 2000-2009 | 71 |
| Sơ đồ 2.2 Tỷ trọng doanh nghiệp quy mô VVN khu vực đô thị lớn trên tổng số doanh nghiệp VVN cả nước | 73 |
| Sơ đồ 2.3 Tiền thuế các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ nộp vào ngân sách Nhà nước..... | 77 |
| Sơ đồ 2.4. Sơ đồ tổ chức của các doanh nghiệp thương mại | 81 |
| quy mô vừa và nhỏ..... | 81 |
| Sơ đồ 2.5. Số lao động bình quân ở doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ | 82 |
| Sơ đồ 2.6. Hình thức kế toán ở doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ | 83 |
| Nguồn: Số liệu khảo sát | 83 |
| Sơ đồ: 2.7 Mối quan hệ giữa chi phí và các nghiệp vụ kinh doanh thương mại | 85 |
| Sơ đồ 2.8 Lý do lập dự toán ở các doanh nghiệp thương mại | 92 |
| quy mô vừa và nhỏ..... | 92 |
| Sơ đồ 2.9 Thời điểm lập dự toán ở các DNTM quy mô vừa và nhỏ | 93 |
| Nguồn: tổng hợp khảo sát | 93 |
| Sơ đồ 2.10 Theo dõi chi tiết chi phí bán hàng ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ..... | 98 |
| Sơ đồ 2.11 Theo dõi chi tiết chi phí quản lý doanh nghiệp ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ..... | 99 |
| Sơ đồ 2.11 Theo dõi chi phí quản lý ở các DNTM quy mô vừa và nhỏ..... | 101 |
| Sơ đồ 2.13 Mối tương quan giữa kế toán quản trị chi phí và kế toán tài chính trong doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ | 112 |

DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT

| TT | Từ viết tắt | Viết đầy đủ |
|-----------|--------------------|--|
| 1 | VVN | Doanh nghiệp vừa và nhỏ |
| 2 | HĐKD | Hoạt động kinh doanh |
| 3 | DNTM | Doanh nghiệp thương mại |
| 4 | BCTC | Báo cáo tài chính |
| 5 | GVHB | Giá vốn hàng bán |
| 6 | CPBH | Chi phí bán hàng |
| 7 | CPQLDN | Chi phí quản lý doanh nghiệp |
| 8 | WTO | Tổ chức thương mại thế giới (World Trade Organization) |
| 9 | SWOT | Phương pháp phân tích điểm mạnh điểm yếu, điểm mạnh, cơ hội, thách thức. Strengths - Weaknesses -Opportunities -Threats |

LỜI MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài nghiên cứu

Theo số liệu của Tổng cục Thống kê, các doanh nghiệp vừa và nhỏ chiếm khoảng 90% số lượng cơ sở sản xuất kinh doanh của cả nước, 25% tổng đầu tư xã hội và thu hút khoảng 77% lực lượng lao động phi nông nghiệp. Ngoài ra, các doanh nghiệp vừa và nhỏ còn đóng góp đáng kể vào nguồn thu ngân sách quốc gia và chi phối hầu hết các hoạt động phân phối (bán lẻ) của cả nước. Các doanh nghiệp vừa và nhỏ sản xuất kinh doanh ở nhiều ngành nghề khác nhau, trong đó ngành thương mại chiếm tỷ trọng lớn (chiếm khoảng 40%/ tổng số doanh nghiệp của cả nước).

Gia nhập WTO, Việt Nam phải mở cửa cho các nhà phân phối nước ngoài, do đó, các công ty nước ngoài sẽ là những đối thủ lớn, đe dọa sự tồn tại của nhiều doanh nghiệp vừa và nhỏ trong lĩnh vực thương mại ở Việt Nam. Trước áp lực cạnh tranh, các doanh nghiệp vừa và nhỏ sẽ phải tích cực nâng cao năng lực quản lý, đặc biệt là hiệu quả của các công cụ quản lý kinh tế.

Kế toán quản trị chi phí là công cụ hữu ích trong quản lý kinh tế của các doanh nghiệp nói chung và doanh nghiệp thương mại nói riêng. Mặc dù vậy, hệ thống kế toán trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ hiện nay mới chỉ tập trung vào kế toán tài chính (với mục đích lập báo cáo tài chính). Hệ thống kế toán quản trị chi phí hướng vào việc cung cấp thông tin phục vụ cho việc lập kế hoạch, kiểm soát và đưa ra các quyết định trong nội bộ doanh nghiệp còn rất hạn chế. Hệ thống kế toán chi phí hiện nay ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ không thể cung cấp các thông tin phù hợp về chi phí kịp thời và tin cậy cho việc ra các quyết định kinh doanh, quyết định bán hàng hoá, lựa chọn mặt hàng kinh doanh, lựa chọn cơ cấu sản phẩm,.... Với hệ thống kế toán chi phí này các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và

nhỏ sẽ khó có thể đứng vững trong môi trường cạnh tranh khu vực và thế giới. Điều đó cho thấy các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam đang rất cần một 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, tác giả chọn đề tài “*Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam*” để làm luận án tiến sĩ kinh tế.

2. Tổng quan các đề tài nghiên cứu liên quan

Các doanh nghiệp vừa và nhỏ chiếm số lượng lớn trong khối kinh tế ngoài quốc doanh, đóng góp một phần lớn vào sự phát triển của nền kinh tế, tuy nhiên các nghiên cứu về lý luận cũng như thực tiễn cho khu vực này còn hạn chế, đặc biệt là với chuyên ngành kế toán. Chỉ mới có tác giả Ngô Thị Thu Hồng nghiên cứu nội dung “Hoàn thiện tổ chức công tác kế toán trong các doanh nghiệp vừa và nhỏ nhằm tăng cường công tác quản trị doanh nghiệp” năm 2007. Mặc dù luận án đề cập đến công tác kế toán ứng dụng trong quản trị doanh nghiệp, tuy nhiên đề tài mới dừng ở tổ chức công tác kế toán, mà chưa đi sâu vào các nội dung kế toán cụ thể. Vì thế rất cần thiết nghiên cứu các vấn đề lý luận và áp dụng vào thực tiễn hoạt động của các doanh nghiệp vừa và nhỏ nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động quản lý, hoạt động sản xuất kinh doanh cho khu vực này.

Các vấn đề về kế toán quản trị được các tác giả Việt Nam bắt đầu nghiên cứu từ đầu những năm 1990 với các công trình nghiên cứu khác nhau, đặc biệt là trong các luận án tiến sĩ kinh tế. Tác giả Nguyễn Việt (1995): “*Vấn đề hoàn thiện kế toán Việt Nam*”[28], Tác giả Phạm Văn Dược (1997): “*Phương hướng xây dựng nội dung và tổ chức vận dụng kế toán quản trị vào các doanh nghiệp Việt Nam*”[11] và nhiều công trình nghiên cứu khác.

Từ năm 2000 trở lại đây, có nhiều nghiên cứu về những vấn đề cụ thể của kế toán quản trị, hoặc nghiên cứu kế toán quản trị áp dụng riêng cho các doanh nghiệp đặc thù:

Tác giả Phạm Quang (2002): “*Phương hướng xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản trị và tổ chức vận dụng vào các doanh nghiệp Việt Nam*”[18]; tác giả đã xây dựng các nguyên tắc cơ bản để xây dựng và tổ chức vận dụng hệ thống báo cáo kế toán quản trị vào các doanh nghiệp nước ta (tại thời điểm này chưa có văn bản pháp quy nào hướng dẫn kế toán quản trị doanh nghiệp ở Việt Nam) với định hướng cung cấp thông tin hữu ích nhất cho nhà quản trị nhằm quản trị doanh nghiệp và hoạch định, kiểm soát quá trình sản xuất - kinh doanh. Tại thời điểm này luận án có giá trị cao về lý luận trong việc xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản trị và vai trò của Nhà nước trong việc định hướng phát triển kế toán quản trị trong các doanh nghiệp.

Tác giả Trần Văn Dung (2002): “*Tổ chức kế toán quản trị và giá thành trong doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam*”[10]; Do kế toán quản trị còn khá mới mẻ ở Việt nam nên kế toán quản trị và kế toán giá thành của kế toán tài chính thường được lồng vào nhau. Ở luận án này, tác giả đã đưa ra các giải pháp tổ chức kế toán quản trị lồng trong kế toán tài chính của các doanh nghiệp sản xuất nhằm từng bước đưa kế toán quản trị vào công tác kế toán tại các doanh nghiệp. Kế toán tính giá thành là phần hành kế toán quan trọng trong các doanh nghiệp sản xuất, vì lẽ đó mà tác giả Trần Văn Dung đã lựa chọn phần hành kế toán này để phối hợp với kế toán quản trị.

Cũng xuất phát từ quan điểm như tác giả Trần Văn Dung, tác giả Lê Đức Toàn nghiên cứu nội dung “*Kế toán quản trị và phân tích chi phí sản xuất trong ngành sản xuất công nghiệp ở Việt Nam*”[24] vào năm 2002 với mục đích nghiên cứu kế toán quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất công

nghiệp trong mối liên hệ với phân tích chi phí sản xuất. Đây cũng là một bước nghiên cứu sâu hơn về kế toán quản trị áp dụng cho các doanh nghiệp.

Tác giả Giang Thị Xuyên năm 2002 nghiên cứu nội dung “*Tổ chức kế toán quản trị và phân tích kinh doanh trong doanh nghiệp nhà nước*”[30] có sự khác biệt một chút với tác giả Trần Văn Dung. Tác giả Giang Thị Xuyên nghiên cứu kế toán quản trị trong mối quan hệ với phân tích kinh doanh nhằm đánh giá tình hình tài chính, tình hình kinh tế của doanh nghiệp nhằm định hướng cho các quyết định đầu tư mang tính lâu dài của doanh nghiệp, mà cụ thể là các doanh nghiệp nhà nước.

Kế toán quản trị ngày càng được nghiên cứu kỹ lưỡng, theo từng vấn đề cụ thể và trong các phạm vi hẹp dần. Năm 2002, tác giả Phạm Thị Kim Vân nghiên cứu nội dung “*Tổ chức kế toán quản trị chi phí và kết quả kinh doanh ở các doanh nghiệp kinh doanh du lịch*”[29]; Đây là luận án tiến sĩ nghiên cứu kỹ lưỡng vấn đề tổ chức công tác kế toán trong mối quan hệ với kết quả kinh doanh và giới hạn trong các doanh nghiệp kinh doanh du lịch.

Cũng tinh thần đó, tác giả Nguyễn Văn Bảo (2002) nghiên cứu đề tài “*Nghiên cứu hoàn thiện cơ chế quản lý tài chính và kế toán quản trị trong doanh nghiệp nhà nước về xây dựng*”[4]; đây cũng là một luận án tiến sĩ nghiên cứu kế toán quản trị trong phạm vi hẹp về lĩnh vực xây dựng.

Nghiên cứu chuyên sâu về kế toán quản trị phải kể đến tác giả Trần Thị Hồng Mai (2003) với đề tài “*Hoàn thiện kế toán chi phí trên các khoản vay của các doanh nghiệp Việt Nam*”[16]; Luận án không chỉ hệ thống hoá, phân tích phương pháp kế toán chi phí trên các khoản vay theo chuẩn mực kế toán quốc tế cũng như xu hướng của các nước phát triển để có cơ sở khoa học mang tính lý luận mà còn nghiên cứu, phân tích thực trạng kế toán chi phí trên các khoản vay ở Việt Nam quan chế độ kế toán áp dụng cho các thời kỳ khác nhau và khảo sát thực tế ở một số doanh nghiệp để làm sáng tỏ những ưu,

nhược điểm nhằm tạo tiền đề cho các giải pháp hoàn thiện để các doanh nghiệp thực hiện kế toán chi phí trên các khoản vay đúng đắn, giúp người sử dụng thông tin kế toán có quyết định đúng đắn trong quan hệ kinh doanh với doanh nghiệp.

Cùng nghiên cứu mối quan hệ kế toán quản trị với kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành với tác giả Trần Văn Dung, Lê Đức Toàn có tác giả Đinh Phúc Tiến (2003) với luận án tiến sĩ “*Hoàn thiện hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành với việc tăng cường quản trị doanh nghiệp vận tải Hàng không Việt Nam*”[23]; Tuy nhiên tác giả Đinh Phúc Tiến nghiên cứu trong giới hạn hẹp hơn (doanh nghiệp vận tải Hàng không Việt Nam). Xuất phát từ quan điểm kế toán quản trị phải được xây dựng phù hợp với đặc thù của đơn vị, tác giả đã nghiên cứu kỹ lưỡng đặc điểm của các doanh nghiệp vận tải Hàng không Việt Nam, từ đó đưa ra các giải pháp một cách có hệ thống để hoàn thiện hạch toán chi phí và tính giá thành trong mối quan hệ với kế toán quản trị hướng tới mục đích quản trị doanh nghiệp hiệu quả.

Tác giả Nguyễn Thị Hằng Nga (2004) nghiên cứu nội dung “*Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp dầu khí Việt Nam*”[17]; Trong luận án này tác giả cũng đã xuất phát từ đặc điểm và định hướng phát triển của Tập đoàn dầu khí để đưa ra các giải pháp hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị cho các doanh nghiệp thành viên và cho toàn tập đoàn.

Nghiên cứu về kế toán quản trị ngày càng được các nhà khoa học, các nghiên cứu sinh quan tâm và đi sâu về nội dung theo các chuyên đề hẹp, nhưng nghiên cứu sâu. Tác giả Dương Thị Mai Hà Trâm (2004) nghiên cứu nội dung “*Xây dựng hệ thống kế toán quản trị trong các doanh nghiệp Dệt Việt Nam*”[26]; Xuất phát từ đặc điểm ngành dệt may có tốc độ phát triển cao, đóng góp lớn cho đất nước nhưng phải đối mặt với cạnh tranh gay gắt, đặc biệt khi Việt Nam hội nhập kinh tế khu vực và thế giới, ngành dệt may phải đối mặt với thách thức lớn, buộc các doanh nghiệp phải nâng cao chất lượng

quản lý trong đó có công tác kế toán, đặc biệt là kế toán phục vụ cho quản lý. Từ nghiên cứu thực trạng kế toán của các doanh nghiệp dệt, tác giả đã xây dựng mô hình kế toán quản trị áp dụng cho các doanh nghiệp Dệt Việt Nam.

Cũng theo tinh thần nghiên cứu kế toán quản trị trong phạm vi hẹp để nghiên cứu sâu hơn, kỹ lưỡng hơn còn có tác giả Nguyễn Thanh Quý (2004) với nội dung “*Xây dựng hệ thống thông tin kinh tế phục vụ quản trị doanh nghiệp kinh doanh bưu chính viễn thông*”[21]; Cũng như ngành dệt hay các doanh nghiệp dầu khí, hàng không, các doanh nghiệp kinh doanh bưu chính viễn thông cũng là một trong các doanh nghiệp mạnh, giữ vai trò quan trọng trong nền kinh tế. Tác giả Nguyễn Thanh Quý đã nghiên cứu đặc điểm của các doanh nghiệp kinh doanh bưu chính viễn thông để xây dựng hệ thống thông tin kế toán hữu ích phục vụ quản trị doanh nghiệp.

Cùng quan điểm nghiên cứu mối quan hệ giữa kế toán quản trị và kế toán tính giá thành như các tác giả Trần Văn Dung, Lê Đức Toàn, Đinh Phúc Tiểu, tác giả Trần Văn Hợi (2007) đã bảo vệ luận án tiến sĩ với nội dung “*Tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp khai thác than*”[13]. Tuy nhiên, tác giả Trần Văn Hợi đi sâu nghiên cứu kế toán quản trị chi phí trong mối quan hệ với kế toán tính giá thành và giới hạn trong các doanh nghiệp khai thác than. Với giới hạn này tác giả đã đi sâu vào tìm hiểu, nghiên cứu thực trạng về nội dung tổ chức kế toán quản trị chi phí và tính giá thành sản phẩm của các doanh nghiệp khai thác than thuộc Tập đoàn than và khoáng sản Việt Nam, từ đó đưa ra các giải pháp hoàn thiện từng nội dung cụ thể của tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí sản xuất và tính giá thành của tập đoàn.

Tác giả Phạm Thị Thuỷ (2007) đã nghiên cứu nội dung “*Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam*”[22]. Luận án đã nghiên cứu kỹ lưỡng các đặc thù của ngành sản xuất dược phẩm, từ 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.

Đã có rất nhiều công trình khoa học nghiên cứu kế toán quản trị với nhiều đề tài khác nhau, các phạm vi khác nhau. Tuy nhiên, tất cả các công trình nghiên cứu về kế toán quản trị đã công bố đều tập trung nghiên cứu kế toán quản trị áp dụng cho các doanh nghiệp nhà nước, các tập đoàn kinh tế lớn, các tổng công ty mạnh của Việt Nam mà chưa có công trình nghiên cứu nào nghiên cứu kế toán quản trị áp dụng cho các doanh nghiệp quy mô vừa và nhỏ. Các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam có những đặc thù riêng, để quản lý các doanh nghiệp này có hiệu quả rất cần có những thông tin kế toán phù hợp, đã có các công trình nghiên cứu kế toán áp dụng cho các doanh nghiệp vừa và nhỏ nhưng chưa có công trình nào về kế toán quản trị.

Xuất phát từ các lý do trên, các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ cần được nghiên cứu các mô hình kế toán quản trị phù hợp, đặc biệt là kế toán quản trị chi phí. Vì thế tác giả đã lựa chọn đề tài “*Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam*”. Với đề tài này, tác giả mong muốn sẽ có những đóng góp về lý luận, thực tiễn cũng như xây dựng một mô hình kế toán quản trị chi phí phù hợp với các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ.

3. Các vấn đề nghiên cứu của Luận án

- Hệ thống cơ sở lý luận về khái niệm, đối tượng nghiên cứu, đặc điểm, chức năng, nội dung và vai trò của kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp thương mại nói chung và các doanh nghiệp thương mại có quy mô vừa và nhỏ.

- Quá trình và khuynh hướng xây dựng kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp thương mại ở một số nước tiêu biểu trên thế giới;

- Thực trạng kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam;

- Mô hình kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam.

4. Mục đích nghiên cứu của Luận án

- Hệ thống hoá và hoàn thiện cơ sở lý luận về xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam;

- Xác lập mô hình kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam;

- Vận dụng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam.

5. Câu hỏi nghiên cứu sử dụng trong nghiên cứu của Luận án

- Đặc điểm nổi bật của doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ trong nền kinh tế có ảnh hưởng như thế nào đến công tác kế toán nói chung và kế toán quản trị chi phí nói riêng ?

- Các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ hiện nay quản lý chi phí kinh doanh có hiệu quả không?

- Trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ hiện các yêu cầu quản lý chi phí kinh doanh hiệu quả như thế nào ?

- Mô hình kế toán quản trị chi phí nào phù hợp với các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ?

6. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu của Luận án

- Đối tượng nghiên cứu: cơ sở lý luận và thực tiễn về kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp vừa và nhỏ.

- Phạm vi nghiên cứu: Thực trạng công tác kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam.

Nguồn dữ liệu của Luận án:

- Dữ liệu thứ cấp: luận án sử dụng một số nguồn thông tin thứ cấp như các công trình nghiên cứu, các tài liệu nghiên cứu liên quan, các báo cáo chuyên môn của các cơ quan quản lý Nhà nước và các tổ chức khác: Tổng cục thống kê, Cục phát triển doanh nghiệp vừa và nhỏ - Bộ Kế hoạch và Đầu tư, Thư viện quốc tế,

- Dữ liệu sơ cấp: là các thông tin thu thập qua điều tra phỏng vấn trực tiếp hoặc điều tra qua bảng câu hỏi được thiết kế sẵn (bao gồm cả câu hỏi đóng và câu hỏi mở). Thông tin thứ cấp được xử lý bằng phần mềm Excel, Csprow).

7. Phương pháp nghiên cứu:

Để có được các đánh giá thực tiễn từ các doanh nghiệp vừa và nhỏ, tác giả tập trung khảo sát các doanh nghiệp có quy mô vừa, nhỏ và siêu nhỏ tại 3

khu vực đô thị lớn là Hà Nội, Hải Phòng, Thành phố Hồ Chí Minh. Với quy mô khảo sát này, tác giả thu thập thông tin về thực trạng kế toán quản trị chi phí trên cơ sở các phương pháp phát phiếu điều tra, thực hiện phỏng vấn chuyên sâu kế toán viên và tham gia tìm hiểu công tác kế toán tại một số đơn vị. Bên cạnh nguồn số liệu sơ cấp đó, tác giả còn sử dụng số liệu thứ cấp mà chủ yếu từ các báo cáo thống kê của Tổng cục thống kê và các nguồn khác đã được công bố.

Luận án sử dụng phương pháp duy vật biện chứng và duy vật lịch sử, nghiên cứu lý luận kết hợp với khảo sát thực tế và sử dụng linh hoạt các phương pháp nghiên cứu định tính, phương pháp nghiên cứu định lượng để phân tích, so sánh, tổng hợp thông tin làm cơ sở đưa ra các nhận định, đánh giá thực trạng kế toán quản trị chi phí của các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ, đồng thời đề xuất giải pháp phù hợp.

8. Các kết quả nghiên cứu dự kiến

Luận án tập hợp một cách có hệ thống các vấn đề liên quan đến kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ, dựa trên những nghiên cứu đó, luận án sẽ xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí phù hợp cho các đơn vị này. Từ các nghiên cứu, luận án có thể giúp các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ có những giải pháp hữu hiệu trong việc xây dựng hệ thống kế toán quản trị của mình. Đây sẽ là một đóng góp của tác giả về mặt khoa học trong việc đưa các lý luận vào áp dụng trong thực tiễn cho các doanh nghiệp.

9. Phương án khảo sát

Mục đích khảo sát: Thu thập thông tin về hoạt động kinh doanh, tổ chức quản lý, công tác kế toán tài chính, công tác kế toán quản trị, kế toán quản trị chi phí, kết quả kinh doanh, hiệu quả kinh doanh một vài năm gần đây của các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ.

Đối tượng khảo sát: Thu thập thông tin về hoạt động kinh doanh, tổ chức quản lý, công tác kế toán tài chính, công tác kế toán quản trị, kế toán quản trị chi phí, kết quả kinh doanh, hiệu quả kinh doanh từ lãnh đạo doanh nghiệp, chủ cửa hàng, kế toán trưởng, kế toán viên của các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ.

Đơn vị khảo sát: Luận án khảo sát 116 doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam với 3 nhóm hàng: thời trang, điện tử, vật liệu xây dựng.

Phạm vi khảo sát: Tác giả tập trung khảo sát các doanh nghiệp có quy mô vừa và nhỏ tập trung tại 3 khu vực: Hà Nội, Hải Phòng, Thành Phố Hồ Chí Minh với. Tác giả lựa chọn địa bàn khảo sát tại thành phố Hà Nội, thành phố Hải Phòng, thành phố Hồ Chí Minh vì đây là 3 đô thị lớn, tập trung nhiều doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ (chứng minh bằng số liệu thống kê ở chương 2).

Thời gian khảo sát: Thời gian khảo sát từ tháng 6/2008 đến tháng 6/2010, thời gian thu hồi thông tin dự kiến 1-2 tháng cho mỗi khu vực, thời gian xử lý số liệu từ 1-2 tháng sau khi tổng hợp toàn bộ thông tin khảo sát.

Phương pháp thu thập số liệu: thông qua phiếu phỏng vấn (phụ lục01) và phỏng vấn trực tiếp (phục lục 2). Phiếu phỏng vấn sử dụng phỏng vấn các kế toán trưởng, kế toán viên ở các doanh nghiệp được khảo sát. Phỏng vấn trực tiếp áp dụng để phỏng vấn nhà quản lý, chủ doanh nghiệp, kế toán và các đối tượng khác liên quan.

Tổng hợp thống kê: thông tin khảo sát được thống kê, phân tích theo các nguyên tắc, các phương pháp thống kê.

Chương 1. Cơ sở lý luận về kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ

1.1 Những vấn đề cơ bản về quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ và vai trò của kế toán quản trị chi phí

1.1.1 Khái niệm về doanh nghiệp thương mại vừa và nhỏ và các chức năng quản trị doanh nghiệp

1.1.1.1 Khái niệm về doanh nghiệp thương mại vừa và nhỏ

“Doanh nghiệp là tổ chức kinh tế có tên riêng, có tài sản, có trụ sở giao dịch ổn định, được đăng ký kinh doanh theo quy định của pháp luật nhằm mục đích thực hiện các hoạt động kinh doanh”¹. Chính phủ (1998), *Công văn số 681/1998/CP-KTNV* với khái niệm này, các tổ chức hoạt động kinh doanh theo quy định của pháp luật đều được gọi doanh nghiệp. Các doanh nghiệp hoạt động kinh doanh thường tập trung hoạt động trong các lĩnh vực nhất định, vì thế có thể phân các doanh nghiệp trong nền kinh tế thành các loại doanh nghiệp khác nhau. Theo ngành kinh tế, doanh nghiệp được chia thành doanh nghiệp sản xuất, doanh nghiệp thương mại.

Tại điều 3 Luật Thương mại năm 2005 khẳng định “*Thương mại* là hoạt động nhằm mục đích sinh lợi, bao gồm mua bán hàng hóa, cung ứng dịch vụ, đầu tư, xúc tiến thương mại và các hoạt động nhằm mục đích sinh lợi khác”[20].

Như vậy doanh nghiệp thương mại là các doanh nghiệp hoạt động nghiêng về lĩnh vực lưu thông, dịch vụ. Trong khuôn khổ luận án, tác giả xin

giới hạn nghiên cứu khái niệm thương mại với hoạt động mua - bán hàng hóa, tức là nghiên cứu ở các doanh nghiệp phân phối, mà cụ thể là hoạt động bán lẻ, bán trực tiếp cho người tiêu dùng. Tuy nhiên, cùng hoạt động bán lẻ nhưng ở các quy mô kinh doanh khác nhau các doanh nghiệp sẽ có những đặc điểm khác nhau, do đó tác giả lựa chọn nghiên cứu ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ.

Doanh nghiệp vừa và nhỏ (SMEs) là những doanh nghiệp có quy mô nhỏ bé về mặt vốn hay lao động. Doanh nghiệp vừa và nhỏ có tầm quan trọng ngày càng lớn do phạm vi hoạt động của các doanh nghiệp vừa và nhỏ có ảnh hưởng đến nhiều lĩnh vực của nền kinh tế thế giới. Ước tính, các doanh nghiệp vừa và nhỏ chiếm tới 90 % số lượng doanh nghiệp trên thế giới và đóng góp khoảng 40-50 % GDP của các nước. Tại khu vực APEC, số lượng doanh nghiệp vừa và nhỏ chiếm hơn 80% và sử dụng khoảng 60 % lực lượng lao động[9].

Hiện nay, trên thế giới vẫn chưa có khái niệm chuẩn mực chung về doanh nghiệp vừa và nhỏ. Tuy nhiên, hai tiêu chuẩn phổ biến được sử dụng để phân loại doanh nghiệp là số vốn và số lượng lao động, trong đó khá nhiều quốc gia, khu vực sử dụng tiêu chuẩn số lượng lao động như: Liên minh Châu Âu, doanh nghiệp vừa và nhỏ là doanh nghiệp có số lượng công nhân không vượt quá 250 người, ở Australia doanh nghiệp vừa và nhỏ là doanh nghiệp có số lượng công nhân tối đa không vượt quá 300 người, còn tại Mỹ là không quá 500 người. Tại Nam Phi, doanh nghiệp vừa và nhỏ là doanh nghiệp có từ 1 - 500 người lao động, còn với Chi - Lê và Colombia là từ 11 đến 200 người. Trong khi đó tại Mê-hi-cô thì một doanh nghiệp có 500 công nhân vẫn được coi là doanh nghiệp vừa và nhỏ. Đối với các quốc gia trong khu vực APEC, tiêu chí số lao động được sử dụng phổ biến nhất, còn một số tiêu chí khác thì

tùy thuộc vào điều kiện của từng nước mà được các nước sử dụng như tiêu chí vốn đầu tư, tiêu chí về tổng giá trị tài sản, doanh thu hay tỷ lệ góp vốn[9].

Biểu 1.1. Tiêu chí phân loại doanh nghiệp VVN ở một số nước APEC

| Nước | Tiêu chí phân loại |
|-------------|--|
| Australia | Số lao động |
| Canada | Số lao động; Doanh thu |
| Hongkong | Số lao động |
| Indonesia | Số lao động; Tổng giá trị tài sản; Doanh thu |
| Japan | Số lao động; Vốn đầu tư |
| Malaysia | Số lao động; Tỷ lệ góp vốn |
| Mexico | Số lao động |
| Philippines | Số lao động; Tổng giá trị tài sản; Doanh thu |
| Singapore | Số lao động; Tổng giá trị tài sản |
| Taiwan | Vốn đầu tư; Tổng giá trị tài sản; Doanh thu |
| Thailand | Số lao động; Vốn đầu tư |
| American | Số lao động; Vốn đầu tư |

(Nguồn: Ban thương mại và đầu tư, tiểu ban kinh doanh vừa và nhỏ của các nước APEC)

Để khắc phục tình trạng mỗi quốc gia có tiêu chí riêng để phân loại doanh nghiệp vừa và nhỏ, một số khu vực đã tìm kiếm, xây dựng các tiêu chí chung để phân loại doanh nghiệp theo quy mô như khu vực Mercosur (Argentine, Braxin, Paraguay và Uruguay). Tuy nhiên, các nỗ lực chuẩn hóa khái niệm này vẫn còn chưa mang lại những kết quả mong đợi.

Không chỉ dừng lại ở khái niệm *doanh nghiệp vừa và nhỏ*, một số quốc gia còn phân loại các doanh nghiệp theo quy mô thành các nhóm nhỏ hơn, đó là doanh nghiệp vừa, doanh nghiệp nhỏ và doanh nghiệp siêu nhỏ. Theo tiêu chí của Ngân hàng Thế giới, doanh nghiệp siêu nhỏ là doanh nghiệp có số lượng lao động dưới 10 người, doanh nghiệp nhỏ có số lượng lao động từ 10

đến dưới 50 người, còn doanh nghiệp vừa có từ 50 đến 300 lao động[9]. Tuy nhiên, phần lớn các quốc gia thường chỉ nhóm các doanh nghiệp này thành *doanh nghiệp vừa và nhỏ*.

Với các quan điểm khác nhau về phân loại doanh nghiệp vừa và nhỏ, các nước trên thế giới xây dựng các tiêu chí khác nhau để xác định doanh nghiệp vừa và nhỏ. Ngoài việc phân loại theo số lượng lao động, quy mô vốn và các tiêu chí về kinh tế khác, nhiều quốc gia còn phân loại doanh nghiệp vừa và nhỏ theo ngành kinh tế (doanh nghiệp công nghiệp, doanh nghiệp nông nghiệp, doanh nghiệp thương mại - dịch vụ) hay theo hình thức sở hữu (doanh nghiệp nhà nước, doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài, doanh nghiệp ngoài quốc doanh, ...).

Biểu 1.2. Tiêu thức xếp loại doanh nghiệp vừa và nhỏ của một số nước

| Lĩnh vực | Công nghiệp | | Thương mại - Dịch vụ | |
|------------------|--|------------------------------|-------------------------------------|-----------------------------|
| | <i>DN vừa</i> | <i>DN nhỏ</i> | <i>DN vừa</i> | <i>DN nhỏ</i> |
| Các nước | | | | |
| Mỹ | <3,5 triệu USD <500 lao động | | <3,5 triệu USD < 500 lao động | |
| Nhật Bản | <100 triệu Yên < 300 lao động | <20 lao động | 10 - 30 triệu Yên <100 lao động | < 5 lao động |
| CHLB Đức | 1 đến <100 triệu DM 10 < 500 lao động | < 1 triệu DM < 9 lao động | 1-100 triệu DM 10 < 500 lao động | <1 triệu DM < 9 lao động |
| Philippin | 15 - 60 triệu Peso | < 15 triệu Peso | 15 - 60 triệu Peso | < 15 triệu Peso |

| | | | | |
|-------------|----------------|--|-----------------|--|
| Đài | 1,6 triệu USD | | 1,6 triệu USD | |
| Loan | 4 -10 lao động | | 4 - 10 lao động | |

(Nguồn: *Đỗ Đức Định - Kinh nghiệm và cảm nang phát triển doanh nghiệp nhỏ và vừa ở một số nước trên thế giới*)

Ở Việt Nam, từ năm 1998 đã có tiêu chí xác định doanh nghiệp vừa và nhỏ, tiêu chí này được thể hiện trong công văn số 681/CP-KTN ngày 20 tháng 06 năm 1998 của Chính phủ về việc định hướng chiến lược và chính sách phát triển các doanh nghiệp vừa và nhỏ. Theo công văn doanh nghiệp vừa và nhỏ “là những doanh nghiệp có vốn điều lệ dưới 5 tỷ đồng và có số lao động trung bình hàng năm dưới 200 người”[1]. Tiêu chí này chủ yếu được dùng như một quy ước hành chính để xây dựng cơ chế chính sách hỗ trợ doanh nghiệp vừa và nhỏ. Công văn cũng quy định thêm rằng trong quá trình triển khai các chương trình hỗ trợ các doanh nghiệp vừa và nhỏ, các bộ, ngành và địa phương có thể căn cứ vào tình hình kinh tế-xã hội cụ thể mà áp dụng một trong hai tiêu chí hoặc đồng thời cả hai. Vì thế, bên cạnh quan điểm đó của Chính phủ, còn tồn tại một số quan điểm khác về doanh nghiệp vừa và nhỏ ở Việt Nam. Có thể kể đến một số quan điểm như sau:

Phòng Thương mại và Công nghiệp Việt Nam(VCCI) căn cứ vào 2 tiêu chí lao động và vốn của các ngành để phân biệt: *Trong ngành công nghiệp:* Doanh nghiệp vừa và nhỏ là tổ chức kinh tế có số vốn từ 5-10 tỷ đồng và có số lao động 200-500 người. Trong đó doanh nghiệp nhỏ có số vốn dưới 5 tỷ đồng với số lao động dưới 200 người. *Trong ngành Thương mại-Dịch vụ:* Doanh nghiệp vừa và nhỏ là tổ chức kinh tế có số vốn từ 5-10 tỷ đồng và có số lao động từ 50-100 người.

Ngân hàng Công thương trong hoạt động cho vay tín dụng đối với các doanh nghiệp quy định: doanh nghiệp vừa có vốn từ 5-10 tỷ đồng và số lao

động từ 500-1000 người; doanh nghiệp nhỏ: có số vốn dưới 5 tỷ đồng và lao động dưới 500 người.

Đồng thời với các quan điểm của các tổ chức, các đơn vị trong nước, một số tổ chức có vốn đầu tư nước ngoài như dự án VIE/US/95 (Hỗ trợ DNVVN ở Việt Nam của UNIDU) và Quỹ hỗ trợ doanh nghiệp vừa và nhỏ (Chương trình Việt Nam-EU) cũng có những tiêu chí riêng để xác định doanh nghiệp vừa và nhỏ[25].

Quan điểm của chính phủ về doanh nghiệp vừa và nhỏ (năm 1998) và các quan điểm của các tổ chức, các đơn vị khác nhanh chóng được thay thế khi Chính phủ ban hành theo Nghị định 90/2001/NĐ-CP về trợ giúp phát triển doanh nghiệp vừa và nhỏ. Theo Nghị định, “*Doanh nghiệp vừa và nhỏ là cơ sở sản xuất, kinh doanh độc lập, đã đăng ký kinh doanh theo pháp luật hiện hành, có vốn đăng ký không quá 10 tỷ đồng hoặc số lao động trung bình hàng năm không quá 300 người*”**Error! Reference source not found.** Bên cạnh đó, nghị định cũng quy định các tiêu chí cụ thể cho từng nhóm ngành. Với tiêu thức phân loại mới này doanh nghiệp vừa và nhỏ ở nước ta chiếm tỷ trọng trên 90% trong tổng số doanh nghiệp hiện có, trong đó phần lớn là các doanh nghiệp thuộc khu vực kinh tế tư nhân, điều này phù hợp với tình hình kinh tế của nước ta vốn là nền kinh tế sản xuất nhỏ và vừa.

Biểu 1.3. Tiêu chí phân loại doanh nghiệp theo ND56/2009/NĐ -CP

| Quy mô Khu vực | DN siêu nhỏ | Doanh nghiệp nhỏ | | Doanh nghiệp vừa | |
|---------------------------------|--------------------|----------------------|--------------------------------|------------------------------------|---------------------------------|
| | Số lao động | Tổng nguồn vốn | Số lao động | Tổng nguồn vốn | Số lao động |
| I. Nông, lâm nghiệp và thủy sản | 10 người trở xuống | 20 tỷ đồng trở xuống | từ trên 10 người đến 200 người | từ trên 20 tỷ đồng đến 100 tỷ đồng | từ trên 200 người đến 300 người |
| II. Công | 10 người | 20 tỷ đồng | từ trên 10 | từ trên 20 tỷ | từ trên 200 |

| | | | | | |
|----------------------------|--------------------|----------------------|-------------------------------|-----------------------------------|--------------------------------|
| ngành và xây dựng | trở xuống | trở xuống | người đến 200 người | đồng đến 100 tỷ đồng | người đến 300 người |
| III. Thương mại và dịch vụ | 10 người trở xuống | 10 tỷ đồng trở xuống | từ trên 10 người đến 50 người | từ trên 10 tỷ đồng đến 50 tỷ đồng | từ trên 50 người đến 100 người |

(Nguồn: Nghị định 56/2009/NĐ-CP)

Tiêu thức xác định, phân loại quy mô các doanh nghiệp của Nghị định NĐ/2009/NĐ-CP nhằm phân loại các doanh nghiệp phục vụ cho các chính sách trợ giúp và quản lý Nhà nước về trợ giúp phát triển doanh nghiệp nhỏ và vừa, tuy nhiên, đây cũng là tiêu thức phân loại rõ ràng và cụ thể nhất cho đến nay của các cơ quan chính phủ, vì thế tiêu thức xác định quy mô doanh nghiệp là tiêu thức quan trọng cho việc phân loại doanh nghiệp trong nền kinh tế.

Tóm lại, việc đánh giá doanh nghiệp vừa và nhỏ khác nhau ở các quốc gia, nhưng tựu chung thường dựa vào quy mô vốn, số lượng lao động và có thể được cụ thể cho từng ngành, từng lĩnh vực khác nhau. Trong khuôn khổ của luận án, với việc nghiên cứu các doanh nghiệp vừa và nhỏ ở Việt Nam, tác giả áp dụng tiêu thức phân loại theo Nghị định số 56/2009/NĐ-CP về trợ giúp phát triển doanh nghiệp nhỏ và vừa, cụ thể là các *doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ* được trình bày trong luận án là các doanh nghiệp thương mại hoạt động trong lĩnh vực bán lẻ, có số vốn dưới 50 tỷ đồng hoặc có dưới 100 lao động.

1.1.1.2 Các chức năng quản trị doanh nghiệp

Quản trị doanh nghiệp thương mại trước hết là quản trị một doanh nghiệp, bởi vậy, nhà quản trị phải thực hiện nhiều loại công việc khác nhau mang tính độc lập tương đối gồm: hoạch định, tổ chức thực hiện, kiểm tra đánh giá, ra quyết định **Error! Reference source not found.**

Chức năng hoạch định: Hoạch định là quá trình xác định các mục tiêu của doanh nghiệp và đề ra các giải pháp để thực hiện các mục tiêu đó. Hoạch định được thể hiện ra thành kế hoạch. Kế hoạch gắn liền với việc lựa chọn và tiến hành các chương trình hoạt động trong tương lai của doanh nghiệp. Kế hoạch cũng lựa chọn phương pháp tiếp cận hợp lý các mục tiêu định trước, vì thế có thể nói kế hoạch là việc xác định mục tiêu và cách thức để đạt được mục tiêu như là bắc một nhịp cầu từ trạng thái hiện tại của doanh nghiệp tới chỗ mà doanh nghiệp muốn có trong tương lai.

Chức năng tổ chức thực hiện: Tổ chức có nghĩa là quá trình sắp xếp và bố trí các công việc, giao quyền hạn và phân phối các nguồn lực của doanh nghiệp sao cho chúng đóng góp một cách tích cực và có hiệu quả vào mục tiêu chung của doanh nghiệp. Đây là chức năng liên kết giữa con người với con người trong doanh nghiệp, mối quan hệ giữa con người và nguồn lực để thực hiện kế hoạch của doanh nghiệp với hiệu quả cao nhất. Chức năng này được hoạch định cụ thể bằng việc bố trí những công việc của thành viên, quyền hạn và trách nhiệm của từng thành viên.

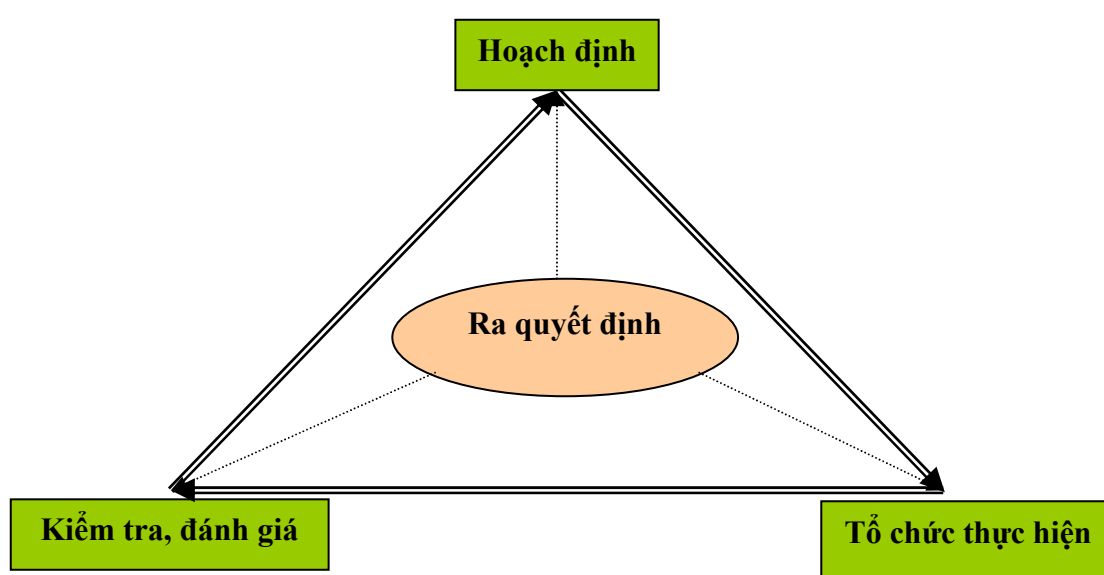
Trong việc điều hành, nhà quản trị giám sát hoạt động hàng ngày và giữ cho doanh nghiệp hoạt động liên tục. Đây chính là giám sát công việc của từng thành viên, giải quyết những mâu thuẫn phát sinh trong sự liên kết các thành viên theo quyền hạn và trách nhiệm.

Chức năng kiểm tra: Kiểm tra là quá trình so sánh giữa mục tiêu của kế hoạch với kết quả thực tế đã đạt được trong từng khoảng thời gian bảo đảm cho hoạt động thực tế phù hợp với kế hoạch đã đề ra hoặc tìm ra các giải pháp thay thế điều chỉnh hoạt động của doanh nghiệp trong trường hợp hoạt động thực tế xa rời kế hoạch.

Đây là hoạt động đảm bảo cho doanh nghiệp đi đúng mục tiêu, biểu hiện của chức năng này là việc nghiên cứu báo cáo kế toán, các báo cáo khác,

so sánh báo cáo về hoạt động thực tế với kế hoạch để kịp thời điều chỉnh. Trong quá trình thực hiện chức năng kiểm tra, nhà quản trị luôn tiếp xúc và ghi nhận luồng thông tin phản hồi từ thực tiễn và kịp thời chuyển hoá chúng thành thông tin kế hoạch, tương lai.

Chức năng ra quyết định: Đây là chức năng lựa chọn những giải pháp, phương án tối ưu. Ra quyết định không phải là một chức năng độc lập mà nó luôn gắn liền với các chức năng khác, trong quá trình lập kế hoạch, tổ chức, điều hành hoặc kiểm tra luôn tồn tại chức năng ra quyết định.



Sơ đồ: 1.1 Các chức năng của quản trị

(Nguồn: Bộ môn Quản trị nhân sự và Chiến lược Kinh doanh - Trường Đại học Kinh tế TP Hồ Chí Minh (2006), Quản trị học)

Chức năng ra quyết định yêu cầu các nhà quản lý cần lựa chọn một giải pháp hợp lý nhất trong số các phương án đưa ra. 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, điều hành nhà quản lý cần quyết định cách sử dụng hợp lý nhất các nguồn lực của doanh nghiệp, 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 hay đánh giá tình hình để hỗ trợ chức năng ra quyết định.

Để thực hiện tốt các chức năng quản trị doanh nghiệp, nhà quản trị cần nhiều thông tin khác nhau kể cả thông tin trong doanh nghiệp cũng như thông tin ngoài doanh nghiệp, trong đó thông tin của kế toán về tình hình tài sản, nguồn vốn, doanh thu, chi phí,... có vai trò đặc biệt quan trọng.

Kế toán quản trị chi phí cung cấp cho nhà quản trị các thông tin kinh tế mang tính lượng hóa về tình hình hoạt động, thông tin về định mức và dự toán chi phí, thông tin về chi phí thực hiện, phân tích chi phí để ra quyết định của doanh nghiệp với thông tin về quá khứ, hiện tại cũng như những dự toán trong tương lai và được phân tích chuyên sâu theo nhu cầu của nhà quản trị. Vì thế, thông tin kế toán quản trị cung cấp, đặc biệt là thông tin về chi phí luôn cần thiết và hữu ích cho nhà quản trị với tất cả các chức năng từ lập kế hoạch, quyết định, tổ chức thực hiện, kiểm tra.

1.1.2 Bản chất của chi phí và kế toán quản trị chi phí

Kế toán quản trị chi phí là một bộ phận của hệ thống kế toán quản trị, chính vì vậy, bản chất của kế toán quản trị chi phí trước hết thể hiện ở bản chất của kế toán.

Theo Viện kế toán viên quản trị của Mỹ (IMA), kế toán quản trị chi phí được quan điểm 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 chuyển tùy ý, hoặc phân bổ một cách có hệ thống và hợp lý”**Error! Reference source not found.** Theo quan điểm này, kế toán quản trị 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 doanh nghiệp 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 doanh nghiệp nhằm nâng cao hiệu quả và hiệu năng của quá trình hoạt động kinh doanh.

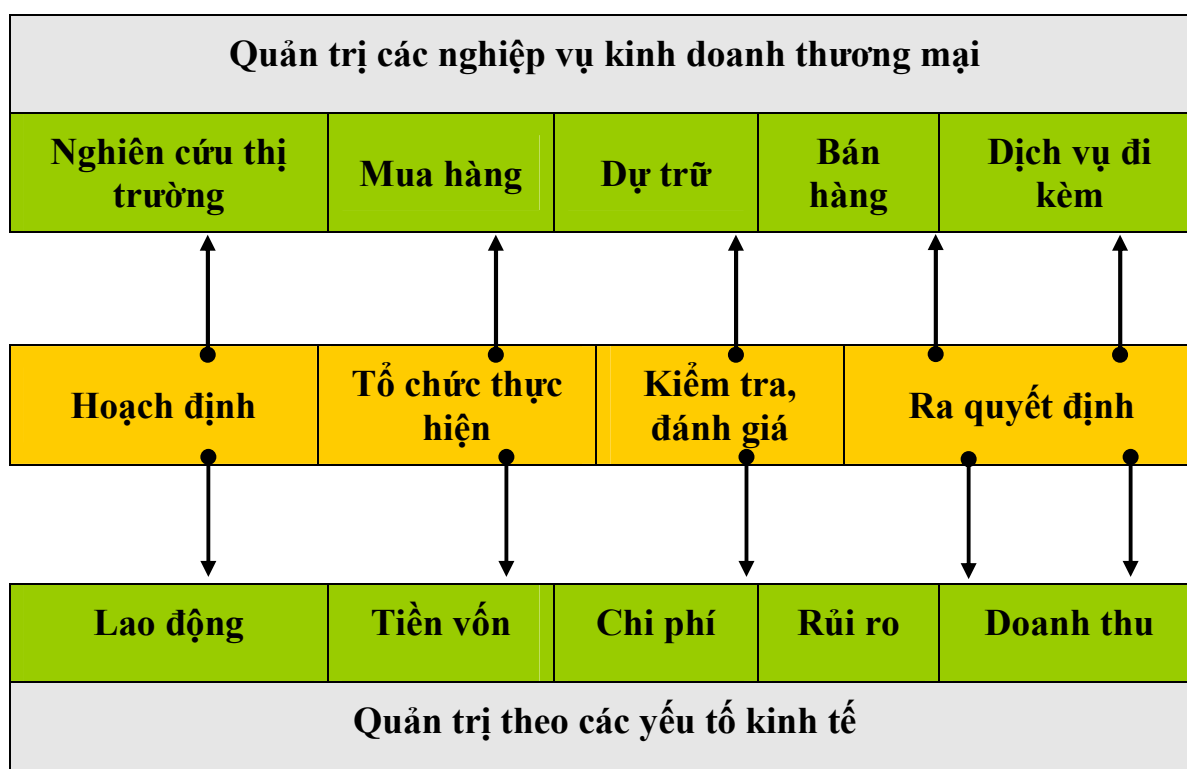
Bên cạnh quan điểm coi kế toán chi phí vừa là một bộ phận của kế toán tài chính và vừa là một bộ phận của kế toán quản trị còn có quan điểm đồng nhất kế toán chi phí với kế toán quản trị **Error! Reference source not found.** Quan điểm này xuất phát từ một thực tế là thông tin chi phí phục vụ cho các mục đích quản trị nội bộ ngày càng quan trọng đối với sự sống còn của doanh nghiệp. Các nhà quản trị doanh nghiệp không chỉ cần xác định được giá vốn của hàng bán hoặc dịch vụ cung cấp và các chi phí liên quan mà còn phải kiểm soát toàn bộ các chi phí 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 chú trọng kế toán quản trị hơn khi xây dựng hệ thống kế toán chi phí trong các doanh nghiệp. 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 không chú trọng 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 quan điểm hài hoà, thể hiện 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 doanh nghiệp, với việc kết hợp hài hoà các mục tiêu của hệ thống kế toán tài chính và hệ thống kế toán quản trị. Tuy nhiên, do có sự khác biệt tương đối trong quan điểm về chi phí

và ghi nhận chi phí của hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam và kế toán quản trị nên trong giai đoạn hiện nay 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 nhằm giúp nhà quản trị doanh nghiệp thực hiện chức năng quản trị. Quan điểm kế toán quản trị chi phí là một bộ phận của hệ thống kế toán quản trị sẽ là cơ sở cho tất cả các phân tích khác được trình bày trong nội dung luận án.

1.1.3 Vai trò của kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại vừa và nhỏ

Việc cung cấp thông tin về chi phí của về hoạt động trong doanh nghiệp thương mại từ nghiên cứu thị trường, mua hàng, dự trữ, bán hàng và các dịch vụ đi kèm, kế toán quản trị cung cấp một cách chi tiết và thường xuyên, phối hợp giữa thông tin thực hiện và thông tin tương lai sẽ giúp ích cho các nhà quản trị doanh nghiệp kiểm soát và hoàn thiện quy trình quản lý, bán hàng, loại bỏ các hoạt động tốn kém chi phí hoặc có những cải tiến làm giảm thiểu chi phí.



Sơ đồ:1.2 Các công việc quản trị doanh nghiệp thương mại

(Nguồn: PGS.TS Hoàng Minh Đường, Giáo trình Quản trị doanh nghiệp thương mại)

Hoạch định: với các thông tin dự toán, kế toán quản trị chi phí giúp các nhà quản trị doanh nghiệp thực hiện chức năng hoạch định. Kế toán quản trị chi phí tiến hành cụ thể hoá các kế hoạch hoạt động của doanh nghiệp thành các dự toán kinh doanh, cung cấp thông tin ước tính về chi phí cho các hàng hoá, dịch vụ hoặc các đối tượng chi phí khác theo yêu cầu của nhà quản lý nhằm giúp họ ra các quyết định quan trọng về hàng hoá lựa chọn, cơ cấu mặt hàng hay phân bổ hợp lý các nguồn lực trung tâm chi phí của doanh nghiệp. Có thể kể đến các dự toán chi phí điển hình mà kế toán quản trị cung cấp cho các nhà quản trị doanh nghiệp như dự toán về chi phí bán hàng, cụ thể về chi phí tiền lương nhân viên bán hàng, chi phí may đồng phục, chi phí bao gói sản phẩm, chi phí thuê cửa hàng, chi phí quảng cáo,... hay chi phí giá vốn hàng bán cụ thể về số lượng, đơn giá, thành tiền của từng mặt hàng, từng nhóm hàng,....

Tổ chức thực hiện: Với các thông tin kế toán quản trị chi phí cung cấp ở dạng thông tin dự toán, thông tin thực hiện, thông tin đã phân tích,..., nhà quản trị dễ dàng tổ chức thực hiện việc sắp xếp, bố trí các công việc, giao quyền hạn và phân phối nguồn lực để đạt hiệu quả cao nhất.

Kiểm tra, đánh giá: Cùng với thông tin về dự toán, kế toán quản trị chi phí còn cung cấp thông tin thực hiện nhằm giúp các nhà quản trị doanh nghiệp kiểm tra, đánh giá việc thực hiện kế hoạch và so sánh việc thực hiện với mục tiêu, với các công việc khác,... Các thông tin về quá khứ của kế toán quản trị không chỉ là cơ sở để lập dự toán chi phí mà còn là số liệu gốc quan trọng giúp ích cho các nhà quản lý phân tích, so sánh, đánh giá chi phí nhằm kiểm soát chi phí để nâng cao hiệu quả việc sử dụng các nguồn lực của doanh nghiệp. Thông tin thực hiện kế toán quản trị chi phí cung cấp ở cả dạng thông tin tức thời và thông tin thống kê. Ngoài ra, các báo cáo chi phí định kỳ của kế toán quản trị còn giúp so sánh kết quả thực tế với mục tiêu dự kiến về chi phí, doanh thu và

lợi nhuận của doanh nghiệp, đây là cơ sở cho việc đánh giá hoạt động quản lý của từng trung tâm trách nhiệm trong doanh nghiệp.

Ra quyết định: Các nhà quản trị doanh nghiệp thương mại luôn phải đối mặt với những biến động của thị trường cũng như trong nội bộ doanh nghiệp. Để ra quyết định đối phó với sự thay đổi nhà quản trị cần nhiều thông tin khác nhau, tuy nhiên hiện tượng “nhiều” thông tin luôn xảy ra và nhà quản trị phải nhận diện được thông tin phù hợp với việc ra quyết định của mình. Trong các thông tin phù hợp đó, thông tin kế toán quản trị đóng vai trò nền tảng. Với mỗi quyết định nhà quản trị cần các thông tin kế toán quản trị ở một dạng khác nhau, vì thế kế toán phải phân tích thông tin theo từng yêu cầu của nhà quản trị, đặc biệt là các thông tin về chi phí. Có thể kể đến những ứng dụng trong phân tích thông tin của kế toán quản trị chi phí như định giá bán sản phẩm, quyết định chấp nhận hay từ chối đơn hàng, xây dựng chiến lược,...

Định giá bán sản phẩm: Giá bán sản phẩm lệ thuộc vào nhiều yếu tố khác nhau như: đối thủ cạnh tranh, nhu cầu thị trường, giá nhập,...vì thế để định giá bán sản phẩm nhà quản trị cần nhiều thông tin về các yếu tố này một cách cập nhật, phù hợp,...Kế toán quản trị chi phí không chỉ cung cấp thông tin kịp thời và phù hợp mà còn có thể xử lý các thông tin này giúp các nhà quản lý doanh nghiệp có những thông tin đã sàng lọc, đã xử lý để định giá bán sản phẩm.

Quyết định chấp nhận hay từ chối đơn hàng: Đây là các quyết định trong kinh doanh mà các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ phải lựa chọn trong việc kinh doanh hàng ngày. Việc quyết định chấp nhận hay từ chối một đơn hàng thường phải dựa trên nhiều thông tin khác nhau nhưng thông tin về chi phí mà kế toán cung cấp có vai trò to lớn, đặc biệt khi chúng được thể hiện dưới dạng có thể so sánh và đánh giá các phương án khác nhau.

Xây dựng chiến lược: 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. Thông tin của kế toán quản trị về khả năng sinh lời của các bộ phận khác nhau trong doanh nghiệp, 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 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.

Đánh giá hiệu quả các bộ phận: Kế toán quản trị chi phí xây dựng các báo cáo nhằm đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận bán hàng, bộ phận quản lý, các cửa hàng, các nhóm hàng, mặt hàng,... nhằm tìm ra các giải pháp cải thiện tình hình yếu kém hay phát huy các lợi thế của các bộ phận.

1.2 Mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ

Mô hình kế toán là “khái niệm hay giả thiết, nguyên lý, phương pháp của tiến trình thiết lập nền tảng kế toán, từ đó quyết định quy trình ghi chép, tính toán, báo cáo thực thể hoạt động của doanh nghiệp. 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 kế toán quản trị chi phí.

Nội dung cơ bản của kế toán quản trị chi phí bao gồm: phân loại chi phí, lập dự toán chi phí, phản ánh chi phí thực hiện và phân tích chi phí theo yêu cầu của nhà quản trị.

1.2.1. Phân loại chi phí trong doanh nghiệp thương mại quy mô VVN

Chi phí là các hy sinh về lợi ích kinh tế, nó phản ánh các nguồn lực được doanh nghiệp sử dụng trong quá trình kinh doanh. Tuy nhiên quan điểm về chi phí có sự khác biệt tương đối giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị. Đối với kế toán tài chính: “*chi phí là tổng giá trị các khoản làm giảm lợi ích*

kinh tế trong kỳ kế toán dưới hình thức các khoản tiền chi ra, các khoản khấu trừ tài sản hoặc phát sinh các khoản nợ dẫn đến làm giảm vốn chủ sở hữu,”[5]. Theo định nghĩa này, chi phí được xem xét dưới góc độ một khoản mục trên báo cáo tài chính, việc ghi nhận chi phí gắn với một kỳ kế toán nhất định và phải tuân thủ theo các nguyên tắc kế toán.

Chi phí trong doanh nghiệp thương mại đa dạng và phức tạp, có những chi phí chỉ liên quan đến một đối tượng, có những chi phí lại phát sinh liên quan đến nhiều đối tượng khác nhau,... vì thế, để quản lý, theo dõi, phân tích cũng được, kế toán phải nhóm các chi phí thành từng nhóm. Tùy theo mục đích cung cấp thông tin mà kế toán lựa chọn các tiêu chí để phân loại chi phí theo từng nhóm phù hợp. Với doanh nghiệp thương mại, có thể kể đến một số cách phân loại điển hình như sau:

1.2.1.1 Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động trong DN thương mại

Chi phí giá vốn hàng bán: gồm giá mua hàng hóa và những chi phí liên quan đến quá trình thu mua hàng hóa (chi phí vận chuyển, bốc dỡ bảo quản hàng hóa từ nơi mua về đến kho của doanh nghiệp), các khoản hao hụt ngoài định mức phát sinh trong quá trình thu mua hàng hóa,....

Chi phí bán hàng: Chi phí bán hàng là những chi phí phát sinh trong quá trình bán sản phẩm, hàng hóa, cung cấp dịch vụ bao gồm những chi phí về chào hàng, giới thiệu, quảng cáo sản phẩm; chi phí phải trả cho nhân viên bán hàng; các chi phí liên quan đến việc bảo quản, đóng gói, vận chuyển; chi phí khuyến mãi; bảo hành, chi phí khấu hao các tài sản cố định có liên quan,...

Chi phí quản lý doanh nghiệp: Chi phí quản lý doanh nghiệp là những chi phí phát sinh trong hoạt động quản lý chung của doanh nghiệp như chi phí nhân viên bộ phận quản lý doanh nghiệp (lương, phụ cấp, các khoản bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế...); chi phí vật liệu văn phòng, công cụ lao động, khấu hao tài sản cố định dùng cho quản lý doanh nghiệp; tiền thuê đất, thuế môn bài; các khoản

dự phòng nợ phải thu khó đòi; các dịch vụ mua ngoài (như điện, nước, điện thoại, fax, internet, bảo hiểm tài sản, chi phí phòng cháy chữa cháy...) và các dịch vụ bằng tiền khác (như công tác phí, tiếp khách, hội nghị...).

1.2.1.2 Phân loại chi phí theo khả năng qui nạp chi phí vào các đối tượng chịu phí

Theo cách phân loại này, chi phí 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 một đối tượng chịu chi phí như một loại sản phẩm, một dịch vụ hoặc một hoạt động, ... tại một địa điểm nhất định. Chi phí này tùy thuộc vào các xác định đối tượng tập hợp chi phí của các doanh nghiệp. Nếu đối tượng tập hợp chi phí là loại sản phẩm, nhóm sản phẩm thì chi phí trực tiếp là giá mua, chi phí vận chuyển, chi phí bao gói sản phẩm - nếu vận chuyển, bao gói riêng cho nhóm hàng, loại hàng đó,... Nếu đối tượng tập hợp chi phí là các cửa hàng, chi phí trực tiếp là các chi phí phát sinh tại cửa hàng như tiền thuê cửa hàng, tiền điện, điện thoại, tiền thuê nhân viên bán hàng tại cửa hàng, ...

Chi phí gián tiếp là các chi phí có liên quan đến nhiều đối tượng chịu chi phí như các loại sản phẩm khác nhau, các dịch vụ hoặc nhiều hoạt động, địa điểm khác nhau. Chi phí này không thể hạch toán trực tiếp cho từng đối tượng chịu chi phí, vì thế được tập hợp chung và chỉ có thể xác định cho từng đối tượng thông qua phương pháp phân bổ gián tiếp. Nếu đối tượng tập hợp chi phí là nhóm hàng, ngành hàng chi phí gián tiếp là chi quảng cáo, chi vận chuyển chung, chi lương chung,... Nếu đối tượng tập hợp chi phí là từng cửa hàng thì chi phí gián tiếp là chi phí lương nhân viên quản lý chung, chi phí vận chuyển chung, chi phí quảng cáo, chi phí quản lý doanh nghiệp,...

Cách phân loại này có ý nghĩa về mặt kỹ thuật kế 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 hàng hóa, từng cửa hàng trong doanh nghiệp. Bên cạnh đó, việc phân loại chi phí thành trực tiếp và gián tiếp còn có ý nghĩa trong việc xác định hiệu quả hoạt động của các bộ phận hay việc tiết kiệm chi phí vì thường các chi phí trực tiếp có thể xác định cách giảm thiểu được hoặc dễ dàng giảm thiểu được, còn chi phí gián tiếp rất khó để tiết kiệm chi phí.

Sơ đồ 1.3 Mối quan hệ giữa chi phí trực tiếp, gián tiếp với đối tượng tập hợp chi phí (Nguồn: tác giả)

1.2.1.3 Phân loại chi phí theo theo mức độ phù hợp của chi phí với quyết định quản trị

Cách phân loại này còn được gọi là phân loại theo sự ảnh hưởng tới việc lựa chọn các phương án kinh doanh. 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*** hay chi phí có liên quan tới việc ra quyết định là những chi phí thay đổi theo các phương án kinh doanh khác nhau. ***Chi phí không phù hợp*** là loại chi phí mà doanh nghiệp sẽ phải gánh chịu bất kể đã lựa chọn phương án kinh doanh nào, vì thế không chênh lệch và không phải xét đến khi so sánh, lựa chọn phương án, hành động tối ưu. Chi phí phù hợp thể hiện tính cá biệt của các phương án kinh doanh, chi phí không phù hợp thể các khoản chi phí giống nhau. Vì thế, việc phân loại chi phí theo mức độ phù hợp của chi phí với quyết định quản trị giúp nhà quản trị thu gọn được giới hạn chi phí cần nghiên cứu, quản trị,... từ đó dễ dàng hơn trong việc đưa ra các quyết định kinh doanh.

1.2.1.4 Phân loại chi phí theo mức độ kiểm soát chi phí (theo thẩm quyền ra quyết định)

Theo cách phân loại này chi phí 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, hiểu một cách đơn giản, các nhà quản trị có thể tác động tới mức độ phát sinh của loại chi phí này. *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.

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

Theo cách phân loại này chi phí được chia thành chi phí biến đổi, chi phí cố định, chi phí hỗn hợp.

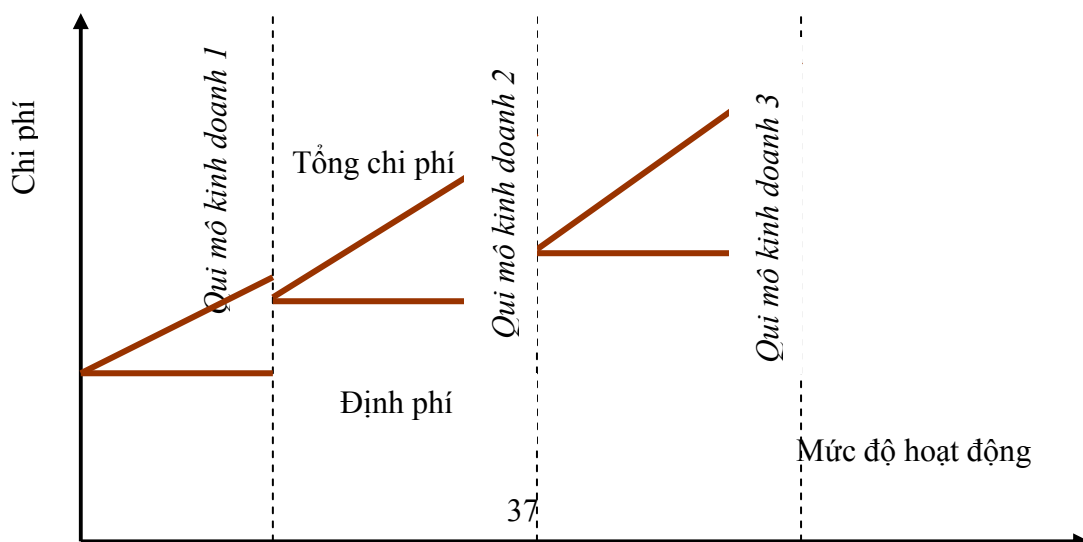
Chi phí biến đổi còn được gọi là chi phí khả biến hay biến phí, là những chi phí kinh doanh thay đổi tỷ lệ thuận với lượng hàng bán ra. Thường các chi phí biến đổi là các chi phí trực tiếp như giá mua, chi phí bao gói-tính riêng cho sản phẩm, chi phí vận chuyển riêng cho từng loại hàng, nhóm hàng, chi phí lương theo sản phẩm,... Việc xác định chi phí biến đổi rất quan trọng đối với mục tiêu lợi nhuận của doanh nghiệp, nó giúp doanh nghiệp kiểm soát chi phí hiệu quả, góp phần làm tăng lợi nhuận cho doanh nghiệp.

Chi phí cố định còn được gọi chi phí bất biến hay định phí: là những chi phí mà tổng số không thay đổi với sự biến động về khối lượng hàng bán. Tính cố định của chi phí này được xét trên tổng thể chi phí của doanh nghiệp, nếu tính trên một sản phẩm thì chi phí này lại biến đổi và sự biến đổi của nó

tỷ lệ nghịch với số lượng hàng bán. Tính cố định của các chi phí này thường gắn với các quy mô hoạt động nhất định của doanh nghiệp. Khi thay đổi quy mô như mở rộng diện tích bán lẻ, mở rộng thị phần,... thì chi phí cố định sẽ tăng thêm. Vì thế, phạm vi phù hợp để xem xét tính cố định hay biến đổi của chi phí là giới hạn năng lực kinh doanh tối thiểu và tối đa 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 như sơ đồ 1.4.

Sơ đồ 1.4 Phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động
(Nguồn: Huỳnh Lợi, Kế toán quản trị, NXB GTVT)

Tính cố định, biến đổi của chi phí thường gắn với các bậc nhất định. “Bậc” thường gắn với quy mô kinh doanh của doanh nghiệp. Chi phí biến đổi cấp bậc thường có các bậc thay đổi nhỏ còn chi phí cố định cấp bậc 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- sản lượng - lợi nhuận hay việc xây dựng các mô hình kế toán quản trị chi phí nhằm giúp nhà quản lý nâng cao hiệu quả sử dụng chi phí.

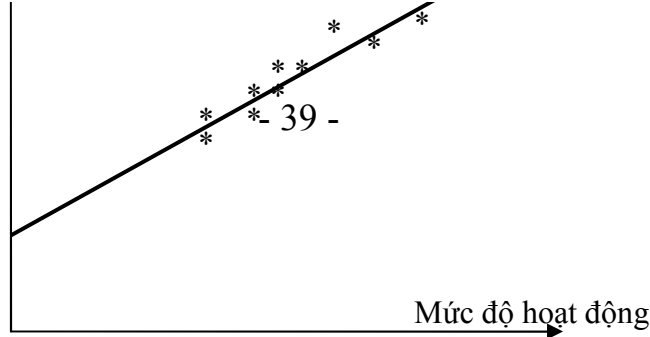


Sơ đồ 1.5 Sự biến đổi theo cấp bậc của chi phí

(Nguồn: Huỳnh Lợi, Kế toán quản trị, NXB GTVT)

Chi phí hỗn hợp là 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 cố định, gọi là chi phí hỗn hợp. Ví dụ như chi phí tiền lương trả cho nhân viên bán hàng vừa theo thời gian vừa theo sản phẩm, chi phí quảng cáo, môi giới, chi phí công cụ đồ dùng, chi phí điện nước,... Các chi phí hỗn hợp cần được phân tách thành cố định và biến đổi khi phân tích chi phí vì chỉ khi phân tích được thành cố định và biến đổi việc phân tích chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động mới phát huy được hiệu quả. Tùy theo đặc thù của từng loại chi phí, từng doanh nghiệp mà chi phí hỗn hợp có thể phân tách bằng các phương pháp khác nhau và thường dựa vào bản chất của chi phí, tuy nhiên trong trường hợp khó phân tách chi phí hỗn hợp thành định phí và biến phí, doanh nghiệp có thể sử dụng một số phương pháp phân tách chi phí hỗn hợp điển hình như sau:

Phương pháp biểu đồ phân tán: Khi một khoản chi phí được xếp loại là chi phí hỗn hợp hoặc chưa xác định được rõ ràng về tính chất của khoản chi phí đó thì 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. Việc phân tích bằng biểu đồ phân tán 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.



Sơ đồ 1.6 Ước tính chi phí theo phương pháp biểu đồ phân tán

(Nguồn: Huỳnh Lợi, Kế toán quản trị, NXB GTVT)

Phương pháp biểu đồ phân tán tương đối đơn giản và có ý nghĩa trong việc cung cấp cái nhìn tổng quan 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 sử dụng số liệu thống kê mức độ hoạt động cao nhất và thấp nhất về mức độ hoạt động và chi phí của doanh nghiệp. Khi đó chi phí biến đổi/1 đơn vị và chi phí cố định trong một kỳ được xác định theo các công thức 1.1.

$$\frac{Y_{\max} - Y_{\min}}{X_{\max} - X_{\min}} \quad (1.1)$$

$$Y_{\max} - b X_{\max} = Y_{\min} - b X_{\min}$$

(Nguồn: Huỳnh Lợi, Kế toán quản trị, NXB GTVT)

Trong đó: *a: Chi phí cố định*

b: Chi phí biến đổi (tính trên 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

Phương pháp cực đại- cực tiểu khác quan hơn phương pháp biểu đồ phân tán vì không chịu ảnh hưởng 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 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).

$$b = \frac{n\sum XY - \sum X \sum Y}{n\sum X^2 - (\sum X)^2} \quad \text{Trong đó:} \quad (1.2)$$
$$a = \frac{\sum Y - b\sum X}{n}$$

b: chi phí biến đổi (tính trên 1 đơn vị mức độ hoạt động)
a: chi phí cố định
n: số điểm quan sát
X: các giá trị quan sát của mức độ hoạt động
Y: các giá trị quan sát của chi phí

(Nguồn: Huỳnh Lợi, Kế toán quản trị, NXB GTVT)

Phương pháp bình phương nhỏ nhất là 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, tuy nhiên phương pháp này đòi hỏi trình độ, khả năng tính toán cao hay phải có phần mềm kế toán phù hợp.

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, 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 như công thức 1.3.

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

(Nguồn: Huỳnh Lợi, Kế toán quản trị, NXB GTVT)

Phương pháp hồi qui bội cho kết quả ước tính chi phí chính xác hơn các phương pháp trước. Tuy nhiên, phương pháp này lại đòi hỏi kế toán viên phải có khả năng tính toán nhất định và kỹ năng tin học.

1.2.2. Dự toán chi phí kinh doanh

1.2.2.1 Dự toán và tác dụng của dự toán chi phí

Dự toán thường được hiểu 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. Dự toán chi phí là việc lập kế hoạch chi phí cho doanh nghiệp nhằm dự báo chi phí của doanh nghiệp trong một thời kỳ nhất định.

Tác dụng của lập dự toán: Dự toán giúp nhà quản trị dễ dàng thực hiện chức năng hoạch định và kiểm soát. Hoạch định và kiểm soát là hai chức năng cơ bản của quản trị. Hoạch định vạch ra các mục tiêu tương lai và dự toán để đạt được mục tiêu hoạch định, còn kiểm soát là đo lường, chấn chỉnh thực hiện nhằm đảm bảo cho kế hoạch đạt được kết quả tốt. Trên cơ sở các dự toán chi phí kinh doanh, doanh nghiệp có thể chủ động trong việc sử dụng các nguồn lực của mình đồng thời có cơ sở để đánh giá hiệu quả sử dụng chi phí. Bên cạnh đó, việc thường xuyên so sánh chi phí thực tế và chi phí dự toán là một phương pháp quản lý kinh tế hữu hiệu, giúp ích cho các nhà quản trị trong việc đưa ra các quyết định kinh doanh.

Phương pháp lập dự toán:

Chi phí dự toán là các chi phí dự kiến sẽ phát sinh trong tương lai. Chi phí dự toán có thể xác định trên cơ sở số lượng dự toán và đơn giá chi phí dự toán hoặc xác định dựa trên quy mô chi phí kỳ hiện tại và các thay đổi dự

kiến sẽ xảy ra trong tương lai.

(1) Lập dự toán chi phí dựa trên số lượng và đơn giá chi phí dự toán:

$$\text{Chi phí dự toán} = \text{Số lượng dự toán} \times \text{Đơn giá chi phí dự toán}$$

(Nguồn: tác giả)

Phương pháp lập dự toán chi phí dựa trên số lượng dự toán và đơn giá chi phí dự toán phù hợp với những khoản chi phí cụ thể, có thể dễ dàng dự toán được số lượng và đơn giá trong tương lai ví dụ giá vốn hàng bán, chi phí nhân viên bán hàng,....

(2) Lập dự toán chi phí dựa trên chi phí hiện tại và sự biến động trong tương lai:

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí} \\ \text{dự toán} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Chi phí kỳ} \\ \text{hiện tại cộng} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Các chi phí phát sinh} \\ \text{mới, phát sinh thêm} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Các chi phí dự kiến} \\ \text{sẽ giảm đi} \end{array}$$

(Nguồn: tác giả)

Trong đó: Chi phí hiện tại là chi phí thực tế của kỳ kế toán hiện tại hoặc chi phí ước tính của kỳ kế toán hiện tại.

Chi phí phát sinh mới: căn cứ vào các hoạt động mới phát sinh, nếu có; Ví dụ, doanh nghiệp có kế hoạch tăng lượng hàng bán ra vào năm tới là 30%, điều này có nghĩa là doanh thu sẽ tăng lên 30% và chi phí vì thế cũng tăng lên 30% tương ứng.

Chi phí phát sinh thêm: dự kiến theo các dấu hiệu tăng giá cả của chi phí, ví dụ mức tăng lương của doanh nghiệp sẽ tăng lên nếu dự kiến sang năm tới Chính phủ sẽ tăng lương tối thiểu, tiền điện sẽ tăng lên nếu Tập đoàn điện lực Việt Nam đang trình Chính phủ đề án tăng giá điện,... Phương pháp ước tính chi phí này khá đơn giản, dễ thực hiện, dựa trên các thông tin công khai, phổ biến và khá chắc chắn, tuy nhiên mức độ chính xác của thông tin không cao. Hơn thế nữa, cũng phải tính đến yếu tố lạm phát trong lập dự toán chi

phí, lạm phát là yếu tố không thể bỏ qua trong nền kinh tế với quy luật kinh tế chung “giá cả hàng hoá luôn có xu hướng tăng lên”.

Các phí dự kiến sẽ giảm đi: là các chi phí giảm đi trong tương lai do đơn giá của khoảng chi phí đó giảm đi, giảm mức độ (số lượng) hay toàn bộ chi phí được cắt giảm do giảm quy mô hoạt động hoặc tiết kiệm chi phí.

Lập dự toán chi phí dựa trên chi phí hiện tại và sự biến động trong tương lai phù hợp với các chi phí khó xác định được số lượng, đơn giá chi phí, ví dụ chi phí thuê cửa hàng (tính cho cả cửa hàng) chi phí điện, nước phục vụ cho bán hàng, quản lý, chi phí dịch vụ internet,...

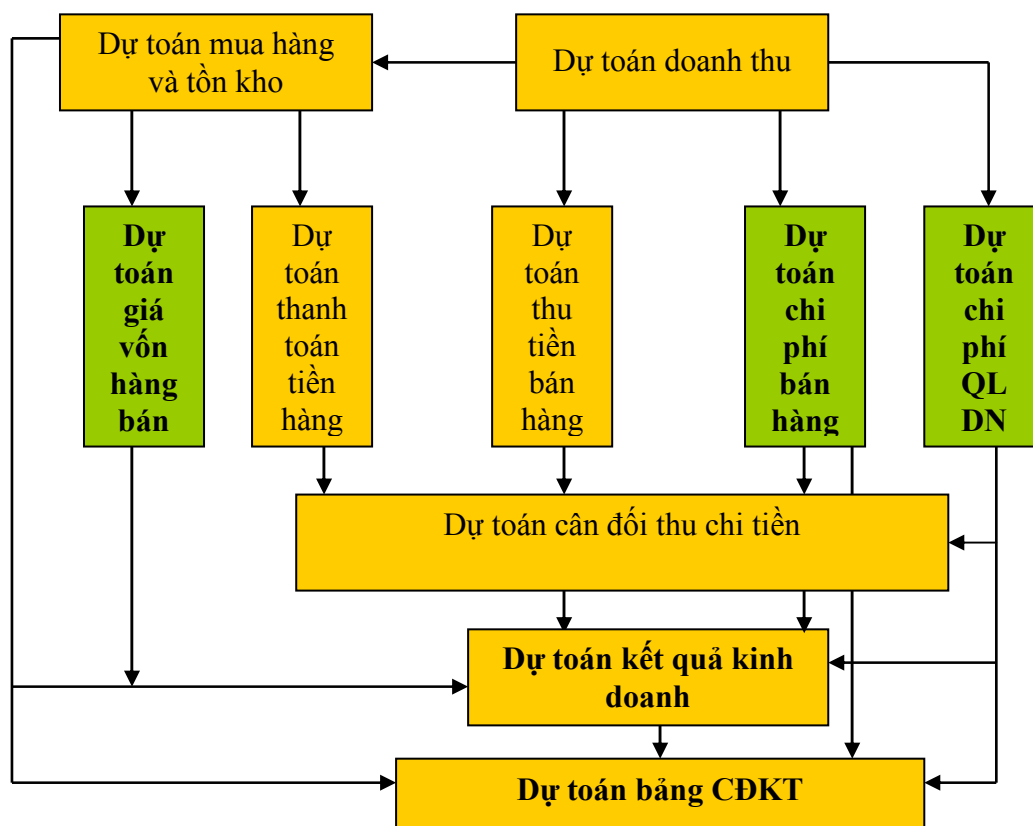
1.2.2.2 Hệ thống dự toán HĐKD của doanh nghiệp thương mại

Dự toán chi phí không được lập riêng lẻ, nó là một phần trong dự toán tổng thể của doanh nghiệp. Định kỳ, doanh nghiệp tiến hành lập dự toán tổng thể cho hoạt động kinh doanh, dự toán tổng thể tập hợp các dự toán chi tiết cho từng bộ phận kinh doanh, từng khoản chi phí, thu nhập của doanh nghiệp, trong đó có dự toán về các khoản chi phí.

Có hai phương pháp lập các dự toán chi phí kinh doanh: dự toán tĩnh và dự toán linh hoạt. Dự toán tĩnh là dự toán chi phí cho một mức độ hoạt động dự kiến, 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 rất quan trọng trong việc lập kế hoạch nhưng có ít tác dụng cho việc quản trị chi phí, bởi lẽ, mức độ hoạt động thực tế thường không trùng với kế hoạch đề ra. Ngược lại, phương pháp lập dự toán linh hoạt có vai trò quan trọng với nhà quản trị vì dự toán linh hoạt cung cấp thông tin chi phí ở các mức độ khác nhau, các tình huống khác nhau, mức độ chi phí và lợi ích của các phương án kinh doanh sẽ dễ dàng so sánh để nhà quản trị tìm ra được phương án tối ưu.

Với đặc trưng của doanh nghiệp thương mại, dự toán giá vốn hàng bán, dự toán chi phí bán hàng và dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp là những dự toán chi phí quan trọng. Tuy nhiên, để có cái nhìn tổng thể về dự toán của

doanh nghiệp thương mại, luận án trình bày tổng quan các nội dung dự toán trong doanh nghiệp thương mại như sơ đồ 1.7.



Sơ đồ 1.7 Hệ thống dự toán HĐKD ở doanh nghiệp thương mại

(Nguồn: tác giả)

Dự toán doanh thu (hay còn gọi là **dự toán tiêu thụ**): là dự toán quyết định được lập đầu tiên và sẽ là căn cứ để lập các dự toán tiếp theo. Dự toán này được lập trên cơ sở mục tiêu doanh thu ước tính của doanh nghiệp trong kỳ kế hoạch và kết quả thực hiện của các kỳ trước đồng thời có lưu ý đến các yếu tố thị trường của quá trình kinh doanh.

$$\text{Doanh thu dự kiến} = \sum_1^n p_{1i}q_i$$

Trong đó, p_{1i} là giá bán mặt hàng i ;

q_{1i} là số lượng bán dự kiến của mặt hàng i

n là số lượng mặt hàng kinh doanh của doanh nghiệp

(Nguồn: tác giả)

Dự toán thu tiền bán hàng: là dự toán xác định các phương thức và khả năng thu tiền hàng. Nó là căn cứ để xác định luồng tiền thu dự kiến và tình hình công nợ sẽ phát sinh trong quá trình bán hàng. Dự toán này được lập trên cơ sở dự toán doanh thu và dự báo về các đối tượng mua hàng cũng như những quy định về thanh toán với người mua của doanh nghiệp.

Dự toán mua hàng và tồn kho: Dự toán này được lập dựa trên dự toán doanh thu để xác định giá trị cũng nh

ư lượng hàng hoá cần phải mua vào và tồn kho cần thiết để đảm bảo thực hiện được mục tiêu doanh thu đã đề ra một cách thuận lợi, hiệu quả. Khi lập dự toán này cần phải chú ý đến định mức tồn trữ, quy trình mua hàng của doanh nghiệp cũng như xem xét đến các yếu tố chi phí đặt hàng, lưu kho, vận chuyển cũng như sự biến động của thị trường.

$$\text{Dự toán mua hàng dự kiến} = \sum_1^n p_{2i}q_{2i}$$

*Trong đó, p_{2i} là giá mua mặt hàng i ;
 q_{2i} là số lượng hàng mua dự kiến của mặt hàng i
 n là số lượng mặt hàng kinh doanh của doanh nghiệp*

(Nguồn: tác giả)

Dự toán giá vốn hàng bán: Khi lập dự toán giá vốn hàng bán, cần dự toán được lượng hàng bán và dự toán được giá mua này cần chú ý đến phương pháp xác định giá hàng tồn kho. Dự toán này sẽ là cơ sở để xác định dự toán kết quả kinh doanh của doanh nghiệp.

$$\text{Giá vốn hàng bán} = \text{Trị giá vốn hàng bán} + \text{Các khoản hao hụt ngoài định mức}^1$$

$$\text{Trị giá vốn hàng bán dự kiến} = \sum_1^n p_{2i}q_{3i}$$

*Trong đó, p_{2i} là giá mua mặt hàng i ;
 q_{3i} là số lượng hàng bán dự kiến của mặt hàng i*

¹ Hao hụt ngoài định mức sau khi đã bắt bồi thường vật chất (nếu có)

n là số lượng mặt hàng kinh doanh của doanh nghiệp

(Nguồn: tác giả)

Việc xác định đơn giá vốn hàng bán có thể thực hiện theo nhiều phương pháp khác nhau tùy thuộc từng doanh nghiệp, tuy nhiên, với các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ phương pháp phù hợp nhất để tính giá vốn hàng bán là phương pháp bình quân gia quyền.

Dự toán thanh toán tiền mua hàng: Trên cơ sở dự toán mua hàng và tồn kho đã lập, kế toán lập dự toán thanh toán tiền mua hàng để dự tính được luồng tiền dự kiến chi để thanh toán cho các khoản công nợ phát sinh do quá trình thu mua hàng hoá và dự trữ tồn kho. Đồng thời cũng tránh được những chi phí phạt do trả tiền hàng quá hạn. Khi lập dự toán này cần chú ý đến quy trình thanh toán, khả năng thanh toán của doanh nghiệp cũng như chính sách bán hàng của các nhà cung cấp để cân đối cho phù hợp.

Dự toán chi phí bán hàng: là toàn bộ các chi phí có thể phát sinh trong tương lai liên quan đến việc bán hàng: chi phí nhân viên bán hàng, chi phí vật liệu, bao bì, chi phí dụng cụ đồ dùng, chi phí khấu hao tài sản cố định, chi phí bảo hành, chi phí dịch vụ mua ngoài. Chi phí bán hàng là chi phí ước tính được dựa trên dự toán doanh thu, chính sách bán hàng, định mức chi phí và đặc điểm của doanh nghiệp. Nó là những chi phí sẽ phát sinh trong quá trình bán hàng hoá và là cơ sở để xác định luồng tiền dự kiến chi cho hoạt động này.

Do chi phí bán hàng gồm nhiều khoản mục chi phí, mà các khoản chi phí này khác nhau tương đối, do đó, chi phí bán hàng được xác định khá phức tạp. Tuy nhiên, doanh nghiệp có thể dự toán dựa trên sự thay đổi của định phí, biến phí bán hàng.

$$\text{Chi phí bán hàng dự kiến} = \text{Định phí bán hàng} + \text{Biến phí bán hàng} \times \text{Số lượng hàng bán dự kiến}$$

(Nguồn: tác giả)

Định phí, biến phí bán hàng được xác định dựa trên định phí, biến phí kỳ thực hiện và dự kiến thay đổi trong tương lai của chúng.

Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp: Chi phí quản lý doanh nghiệp: là toàn bộ chi phí dự kiến sẽ phát sinh nhằm phục vụ cho công tác quản lý doanh nghiệp. Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp cũng sẽ là căn cứ để xác định luồng tiền chi ra cho hoạt động này. Dự toán này được lập trên cơ sở mục tiêu hoạt động và doanh thu của doanh nghiệp, các định mức có liên quan cũng như các dự toán hoạt động khác.

Chi phí quản lý doanh nghiệp ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ thường gặp là: chi phí nhân viên, chi phí vật liệu, đồ dùng văn phòng, chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí thuê, lệ phí, hay các chi phí dịch vụ mua ngoài. Giống như chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp có thể phân chia thành chi phí biến đổi và chi phí cố định để lập dự toán hoặc ước tính theo mức độ tăng trưởng về lượng hàng hóa dịch vụ tiêu thụ.

Dự toán cân đối thu chi tiền: dự toán này được lập trên cơ sở các dự toán thu tiền bán hàng, dự toán thanh toán tiền mua hàng, dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp. Mục đích của dự toán này là nhằm cân đối các khoản thu chi trong kỳ kế hoạch, nhu cầu dự trữ cuối kỳ từ đó có thể xác định được nhu cầu vay vốn phát sinh nếu có hoặc đầu tư ngắn hạn để cân đối tốt nhất kế hoạch thu chi của doanh nghiệp.

Dự toán kết quả kinh doanh: nhằm xác định kết quả kinh doanh của doanh nghiệp dự kiến trong kỳ kế hoạch. Dự toán này được lập dựa trên cơ sở các bảng dự toán doanh thu, dự toán giá vốn hàng bán, dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp, các bảng dự toán khác và dựa trên những quy định về chế độ quản lý tài chính, kế toán cũng như thuế hiện hành.

Dự toán bảng cân đối kế toán: Dự toán này được lập từ các bảng dự toán kể trên nhằm cân đối tài sản của doanh nghiệp, xác định tổng số tài sản cần

thiết và các nguồn hình thành của chúng nhằm đảm bảo nhu cầu vốn để thực hiện được mục tiêu mà doanh nghiệp đã đặt ra và cần phải đạt được.

Để đạt được hiệu quả khi xây dựng dự toán ngân sách thì hệ thống các dự toán kê trên cần phải được thực hiện ở mọi cấp trong doanh nghiệp dựa trên mục tiêu chiến lược đã xác định và khả năng của từng cấp cơ sở. 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.

1.2.3. Kế toán chi phí thực hiện

Kế toán chi phí thực hiện là việc ghi chép, phân tích, xử lý các chi phí đã xảy ra nhằm cung cấp các thông tin về sự kiện đã qua. Chi phí thực hiện trong doanh nghiệp thương mại thường gắn với các nghiệp vụ thương mại của doanh nghiệp: Chi chí nghiên cứu thị trường, chi phí mua hàng, chi phí cho việc dự trữ hàng hóa, chi phí cho bán hàng và chi phí cho các dịch vụ đi kèm hoạt động bán hàng.

Các chi phí phát sinh trong hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp thương mại gắn với các hoạt động của doanh nghiệp, tuy nhiên khi tập hợp chi phí, theo mục đích phân tích thông tin, kế toán phân loại và phản ánh chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động của chi phí: phân thành định phí và biến phí. Trong trường hợp các chi phí ở dạng hỗn hợp thì kế toán sẽ tách chi phí đó thành định phí, biến phí theo các phương pháp trình bày ở mục 1.2.1.

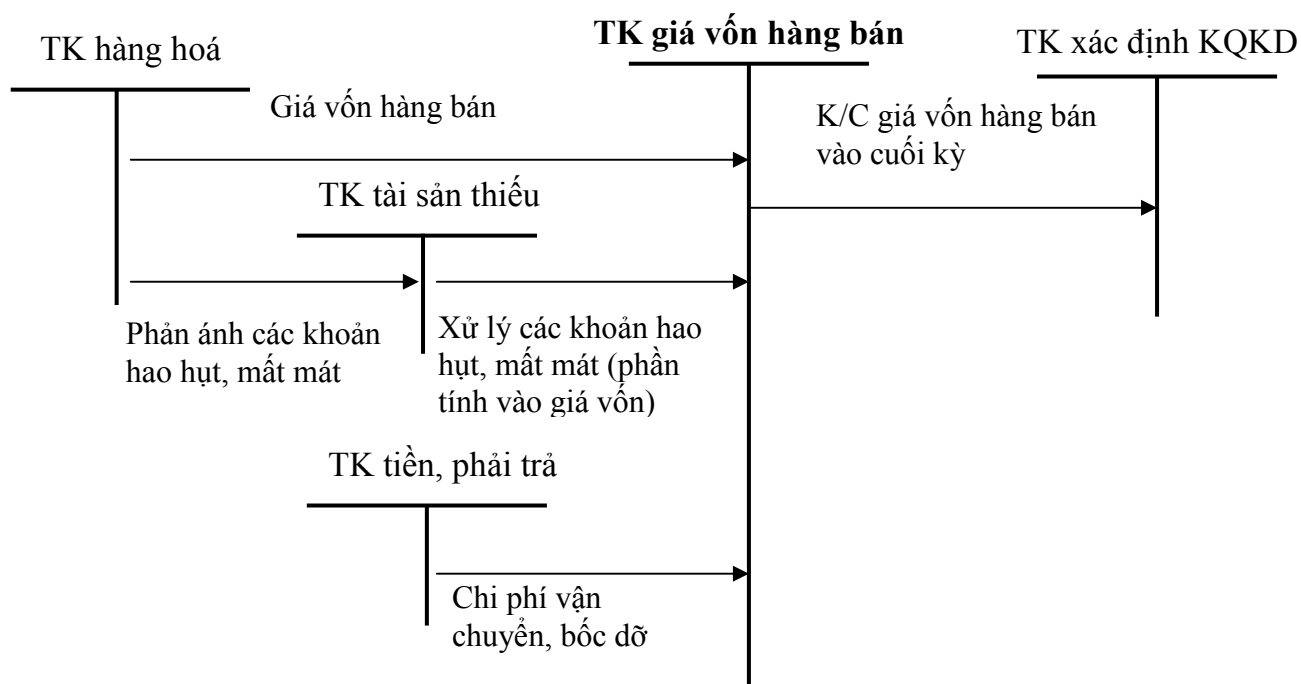
Kế toán chi phí thực hiện giúp nhà quản trị phân tích sự khác biệt giữa dự toán và chi phí thực hiện, từ đó có giải pháp đối phó với các thay đổi trong tương lai. Bên cạnh đó, việc kế toán chi phí thực hiện cũng cung cấp thông tin

cho nhà quản lý về chi phí thực hiện của các sự kiện đã diễn ra góp phần giúp nhà quản trị có cái nhìn tổng thể về tình hình hoạt động của doanh nghiệp.

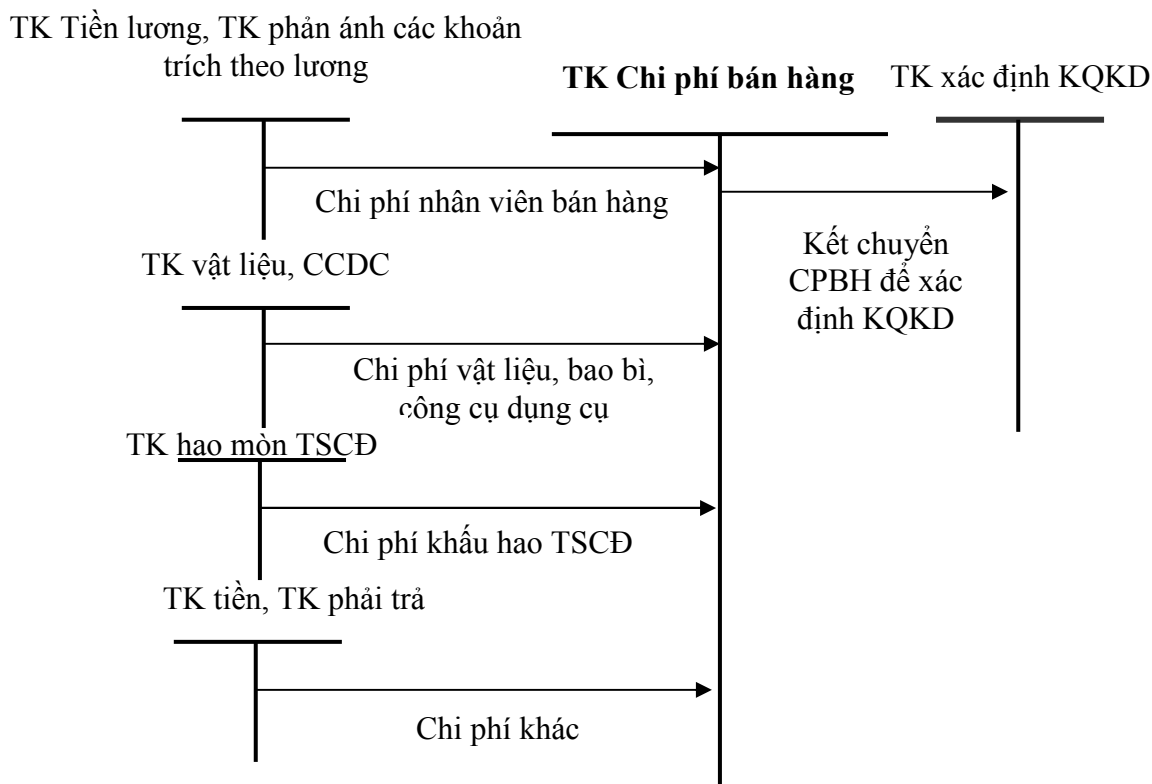
Kế toán chi phí thực hiện với kế toán quản trị chi phí có thể thực hiện độc lập hoặc kết hợp với kế toán tài chính. Việc thực hiện độc lập hay kết hợp với kế toán tài chính tùy thuộc vào đặc điểm của từng doanh nghiệp. Tuy nhiên, việc kế toán chi phí thực hiện với doanh nghiệp thương mại thường tuân thủ quy trình tương đối giống nhau.

Kế toán giá vốn hàng bán: Giá vốn hàng bán là trị giá của hàng hoá đã bán, vì thế nó bao gồm giá mua hàng hoá, các khoản chi phí vận chuyển bốc dỡ phân bổ cho hàng bán kỳ này, các khoản hao hụt mất mát (không tính phần đã bắt bồi thường) về hàng hoá trong quá trình mua, bảo quản, bán...

Kế toán chi phí bán hàng: Chi phí bán hàng là toàn bộ chi phí doanh nghiệp phải chi ra để bán hàng, vì thế, toàn bộ chi phí cho nhân viên bán hàng, chi phí liên quan đến công cụ dụng cụ, vật liệu, bao gói, khấu hao máy móc, các dịch vụ liên quan đến bán hàng được kế toán vào chi phí bán hàng.

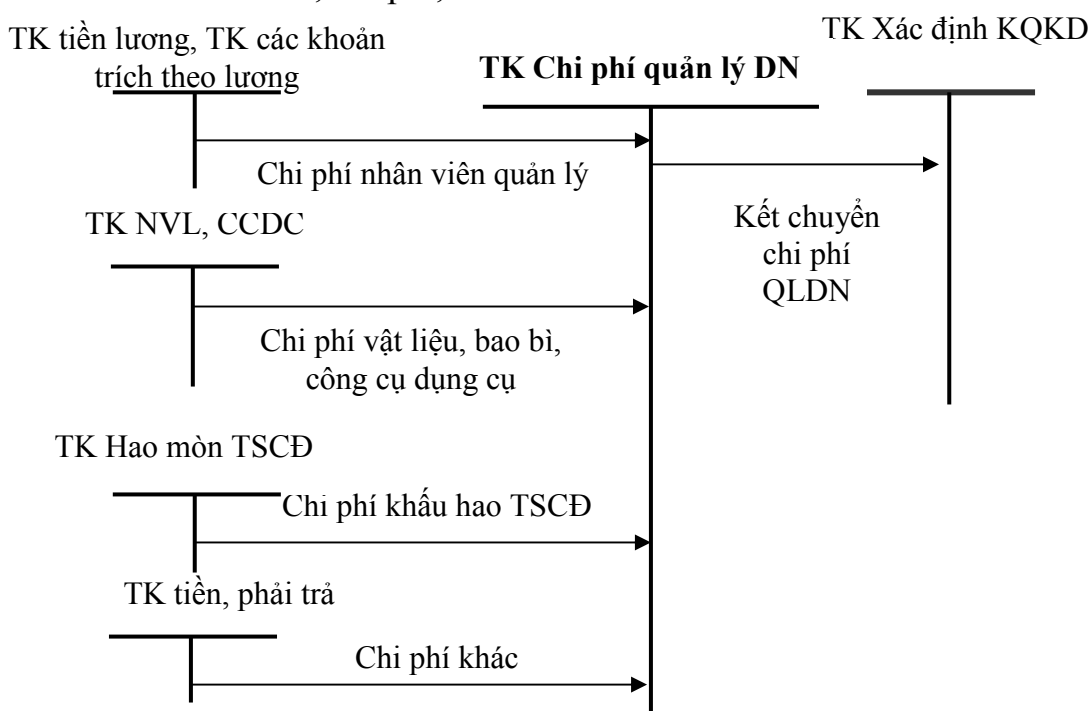


Sơ đồ 1.8. Sơ đồ kế toán giá vốn hàng bán
(Nguồn: Bộ Tài chính, Chế độ kế toán doanh nghiệp vừa và nhỏ, 2009)



Sơ đồ 1.9. Sơ đồ kế toán chi phí bán hàng-
(Nguồn: Bộ Tài chính, Chế độ kế toán doanh nghiệp vừa và nhỏ, 2009)

Chi phí quản lý doanh nghiệp: Chi phí quản lý doanh nghiệp là toàn bộ các chi phí phục vụ cho việc quản lý chung toàn doanh nghiệp, gồm chi phí nhân viên quản lý, chi phí công cụ, tài sản dùng cho quản lý, chi phí liên quan đến các khoản thuế, chi phí,...



Sơ đồ 1.10. Sơ đồ kế toán chi phí quản lý doanh nghiệp
(Nguồn: Bộ Tài chính, *Chế độ kế toán doanh nghiệp vừa và nhỏ*, 2009)

1.2.4 Phân tích chi phí để kiểm soát chi phí và ra quyết định kinh doanh

Phân tích chi phí là một công đoạn quan trọng của kế toán quản trị chi phí nhằm tìm ra các ý nghĩa quan trọng của các số liệu. Do đặc điểm lớn nhất của kế toán quản trị nói chung và kế toán quản trị chi phí nói riêng là mang tính nội bộ và phục vụ chủ yếu là cho nhà quản lý các cấp của doanh nghiệp, nên có thể nói việc phân tích chi phí sẽ giúp kế toán quản trị chi phí cung cấp các thông tin riêng biệt, độc quyền cho nhà quản trị. Vì thế, việc phân tích chi phí có ảnh hưởng lớn đến chất lượng của các quyết định mà nhà quản trị đưa ra. Việc phân tích thông tin phụ thuộc nhiều vào phương pháp phân loại và phản ánh chi phí kê cả chi phí dự toán cũng như chi phí thực hiện. Tùy theo nhu cầu thông tin của nhà quản trị, kế toán sẽ phân tích các thông tin về chi phí tương ứng, mặc dù vậy, thông tin về chi phí chỉ phát huy được hết các tác dụng của nó khi được phối hợp phân tích với các tiêu chí khác như doanh thu, khối lượng hàng hóa, lợi nhuận,... Nhà quản trị sử dụng thông tin chi phí mà kế toán phân tích, cung cấp ở nhiều góc độ khác nhau, tuy nhiên có thể tựu trung lại ở hai vấn đề lớn là kiểm soát chi phí và phân tích phục vụ việc ra các quyết định kinh doanh.

1.2.4.1 Phân tích chi phí để kiểm soát chi phí

Kiểm soát chi phí có thể thực hiện ở các góc độ khác nhau tùy theo mục tiêu kiểm soát chi phí của doanh nghiệp. Với việc đánh giá mối tương quan giữa chi phí thực hiện với chi phí dự toán, kế toán quản trị chi phí sẽ phân tích mối tương quan này trong sự biến động của các yếu tố đã dự toán và các yếu tố phát sinh thêm. Với việc đánh giá chi phí thực hiện kỳ này và kỳ trước kế toán quản trị có thể phân tích thông tin về chi phí thực hiện giữa các kỳ trong mối tương quan về mức độ hoạt động, mức độ doanh thu, lợi

nhuận,.... Việc phân tích để kiểm soát chi phí không chỉ cần thực hiện ở mức biến động chi phí giữa thực hiện và kế hoạch, giữa kỳ này và kỳ trước mà còn cần phân tích được các nhân tố ảnh hưởng tới sự biến động chi phí.

Để kiểm soát chi phí hiệu quả hơn phục vụ cho việc ra quyết định kinh doanh, kế toán quản trị có thể sử dụng dự toán phân tích thông tin trong mối tương quan giữa doanh thu - chi phí - lợi nhuận trong dự toán và doanh thu - chi phí - lợi nhuận của các phương án mà nhà quản trị đang lựa chọn trong trường hợp các yếu tố được dự toán không xảy ra như mong muốn. Điều này không chỉ phát huy vai trò của dự toán mà còn giúp nhà quản trị luôn chủ động trong các quyết định của mình và lường trước được các kết quả khi thực hiện các quyết định đó.

1.2.4.2 Phân tích Chi phí - sản lượng - lợi nhuận

Phân tích chi phí - sản lượng - lợi nhuận (phân tích CVP) là việc phân tích mối quan hệ tác động qua lại giữa các yếu tố chi phí (định phí, biến phí, kết cấu chi phí), khối lượng sản phẩm tiêu thụ và giá bán sản phẩm nhằm cung cấp cho các nhà quản trị có được các thông tin hữu ích trong việc đưa ra quyết định sản xuất - kinh doanh. Phân tích CVP là một trong các công cụ phân tích hữu ích của các nhà quản lý sử dụng trong việc lập kế hoạch và các tình huống ra quyết định.

Việc phân loại chi phí theo quan hệ của chi phí với mức độ hoạt động (chi phí biến đổi và chi phí cố định) giúp các doanh nghiệp xác định được: sau điểm hoà vốn cứ mỗi 01 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 (giá bán) và chi phí biến đổi của sản phẩm vì 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. 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. Các chỉ tiêu này được ứng dụng phổ biến trong việc đưa ra các quyết định kinh doanh của nhà quản trị doanh nghiệp. Cụ thể một số nội dung như sau:

Xác định điểm hoà vốn: Kế toán quản trị chi phí tiến hành phân tích điểm hoà vốn 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. Một số chỉ tiêu được sử dụng trong phân tích mối quan hệ chi phí, khối lượng, lợi nhuận:

$$\begin{aligned} \text{Lợi nhuận} &= \text{Doanh thu} - \text{Chi phí} \\ \text{Số dư đảm phí} &= \text{Doanh thu} - \text{biến phí} \\ \text{Tỷ lệ số dư đảm phí} &= \frac{\text{Số dư đảm phí}}{\text{doanh thu}} \\ \text{Sản lượng hoà vốn} &= \frac{\text{Chi phí cố định}}{\text{Số dư đảm phí một sản phẩm}} \\ \text{Doanh thu hoà vốn} &= \text{Sản lượng hoà vốn} \times \text{đơn giá bán} = \frac{\text{Chi phí cố định}}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí}} \\ \text{Sản lượng cần thiết để đạt lợi nhuận kế hoạch} &= \frac{\text{Chi phí cố định} + \text{Lợi nhuận kế hoạch}}{\text{Số dư đảm phí một đơn vị sản phẩm}} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Doanh thu an toàn} &= \text{Doanh thu thực tế} - \text{Doanh thu hoà vốn} \\ \text{Tỷ lệ doanh thu an toàn} &= \frac{\text{Doanh thu an toàn} \times 100 (\%)}{\text{Tổng doanh thu}} \\ \text{Độ lớn đòn bẩy kinh doanh} &= \frac{\text{Số dư đảm phí}}{\text{Lợi nhuận thuần trước thuế}} \end{aligned}$$

(Nguồn: Huỳnh Lợi, Nguyễn Khắc Tâm, *Kế toán quản trị*, NXB Thống Kê 2001)

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 kinh doanh bình thường của doanh nghiệp thì thông tin chi phí thích hợp cho loại quyết định này là chi phí biến đổi. Nếu đơn đặt hàng vượt qua năng lực kinh doanh 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 này thường được ứng dụng cho các doanh nghiệp có hình thức bán buôn. Khi năng lực bán hàng của doanh nghiệp còn có thể triển khai được đơn hàng mới như sử dụng hệ thống cửa hàng hiện có, sử dụng hệ thống kênh phân phối hiện có,... thì đơn hàng mới dễ dàng được chấp nhận, khi đó giá bán chỉ cần đủ để trang trải biến phí đơn vị. Ngược lại, nếu đơn hàng mới vượt ra khỏi quy mô kinh doanh hiện tại, chi phí cố định sẽ thay đổi (chi phí cố định cấp bậc) khi đó giá bán phải trang trải cho biến phí và cả một phần định phí.

Quyết định kinh doanh trong điều kiện nguồn lực hạn chế: Doanh nghiệp có thể có rất nhiều nguồn lực để sử dụng cho hoạt động kinh doanh: từ mặt bằng kinh doanh, số nhân viên lành nghề,... tuy nhiên tất cả các nguồn lực đều hữu hạn. Trong điều kiện nguồn lực hạn chế này, các nhà quản lý thường phải cân nhắc lựa chọn các đơn đặt hàng để mang lại nhiều lợi nhuận nhất.

Quyết định kinh doanh khi nhiều nguồn lực đồng thời bị giới hạn sẽ rất khó khăn. Trường hợp này cần sử dụng phương trình tuyến tính của toán học để giải quyết vấn đề tối đa hoá lợi ích của doanh nghiệp. Mỗi nguồn lực giới hạn được thiết lập một hàm mục tiêu tương ứng 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 tối ưu.

Quyết định loại bỏ một loại sản phẩm, bộ phận kinh doanh: Nếu một doanh nghiệp kinh doanh nhiều loại hàng hóa 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 duy trì loại hàng hay bộ phận kinh doanh đó hay không. Trong trường hợp này, kế toán quản trị chi phí cũng cung cấp các thông tin hữu ích cho nhà quản lý như so sánh các khoản thu nhập, chi phí giữa phương án tiếp tục kinh doanh hay loại bỏ sản phẩm, bộ phận kinh doanh. Đôi khi một bộ phận kinh doanh thường xuyên thua lỗ nhìn vào 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.

Xác định giá bán sản phẩm: Giá bán sản phẩm hàng hoá chịu sự tác động trực tiếp của các quy luật: quy luật cung cầu, quy luật cạnh tranh, quy luật giá trị... Xét trên quan điểm về định giá sản phẩm có thể chia việc định giá bán sản phẩm ở các doanh nghiệp ra thành hai loại: giá chấp nhận và giá thiết lập. *Giá thiết lập* giá mà doanh nghiệp được chủ động định giá, thường xảy ra khi doanh nghiệp được độc quyền phân phối hay có lợi thế trong bán hàng. Trường hợp này, thông tin về chi phí có ảnh hưởng rất lớn đối với các quyết định về giá bán. *Giá chấp nhận* là giá mà 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 các sản phẩm thông thường và doanh nghiệp không phải là người dẫn đầu trên thị trường như là doanh nghiệp nhỏ hoạt động trong các lĩnh vực 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 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 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. Do đó, việc định giá bán ở mỗi trường hợp cần xác định cụ thể với nhiều thông tin hơn.

Dù là người thiết lập giá hay chấp nhận giá thì trong những phạm vi và điều kiện nhất định doanh nghiệp vẫn có thể chủ động xác định giá bán hàng hoá của mình. Điều này là hoàn toàn hợp lý bởi lẽ mặc dù kinh doanh những hàng hoá phổ biến doanh nghiệp phải chấp nhận giá thì giá chấp nhận thường vẫn là một khoảng giá, trong khoảng giá đó doanh nghiệp vẫn cần xác định giá bán hàng hoá của mình. Tùy theo từng tình huống cụ thể doanh nghiệp có thể xác định giá bán để đạt được mục tiêu lợi nhuận, đạt được mục tiêu hoà vốn, mục tiêu thu hồi chi phí trực tiếp hoặc có thể xác định giá bán linh hoạt đối với những đơn đặt hàng đặc biệt.

Xác định giá bán để đạt được lợi nhuận mục tiêu: Lợi nhuận của doanh nghiệp phụ thuộc vào doanh thu bán hàng và chi phí cho khối lượng hàng hoá được tiêu thụ.

Doanh thu = số lượng sản phẩm tiêu thụ x đơn giá bán ($y = px$)

Chi phí = định phí + biến phí đơn vị x số lượng sản phẩm tiêu thụ

($y = a + bx$)

Trong đó:

LN: lợi nhuận

b: Biến phí đơn vị

DT: doanh thu

p: giá bán đơn vị

a: định phí

x: sản lượng sp hàng hoá tiêu thụ

Y: tổng chi phí

P: lợi nhuận dự kiến $LN = \text{doanh thu} - \text{chi phí} \Rightarrow P = px - a - bx$

$$px = P - a + bx \Rightarrow p = P/x + a/x + b$$

Sau khi biến đổi các phương trình toán học đơn giản ở trên ta xác định giá bán sản phẩm để đạt mục tiêu mong muốn như sau:

Giá bán = biến phí đơn vị + chi phí cộng thêm

Chi phí cộng thêm phải đủ để bù đắp phần định phí phân bổ cho một đơn vị sản phẩm và đạt được mức lợi nhuận mong muốn cho 1 đơn vị sản phẩm (a/x và P/x)

Xác định giá bán để đạt được mục tiêu hoà vốn: Điểm hoà vốn là điểm mà tại đó doanh thu bán sản phẩm hàng hoá của doanh nghiệp đủ để bù đắp chi phí bỏ ra. Xác định điểm hoà vốn có nhiều ý nghĩa đối với nhà quản trị doanh nghiệp bởi vì tại điểm hoà vốn doanh nghiệp biết được mức độ hoạt động tối thiểu cần thiết để doanh nghiệp có lãi, đây là cơ sở cần thiết để đưa ra các quyết định khi lựa chọn phương án đầu tư vào mục đích sản xuất sản phẩm mới hoặc mở rộng phạm vi sản xuất sản phẩm hiện hành.

Về mặt bản chất, điểm hoà vốn là điểm có lợi nhuận=0, vì thế, với $P=0$ trong công thức trên ta có thể xác định giá bán trong trường hợp doanh nghiệp đưa ra mục tiêu hoà vốn là $p = a/x + b$, tức là giá bán = biến phí đơn vị + định phí phân bổ cho một đơn vị sản phẩm.

Xác định giá bán với những đơn đặt hàng đặc biệt (phụ trội): ngoài các hợp đồng, các đơn đặt hàng với các khách hàng thông thường, các doanh nghiệp thương mại có thể phát sinh các hợp đồng (đơn đặt hàng) đặc biệt và trong trường hợp này doanh nghiệp phải xác định giá bán hàng hoá tối ưu. Tùy thực trạng hiện tại của doanh nghiệp mà việc định giá bán có thể khác nhau, nếu mục đích hướng tới là lợi nhuận thì giá bán được xác định như các định giá bán để đạt mục tiêu lợi nhuận đã trình bày ở phần trên, tuy nhiên, nếu năng lực

kinh doanh chưa tận dụng hết thì giá bán được xác định có thể thấp hơn giá bán thông thường và chỉ cần đạt mục đích giá bán lớn hơn biến phí.

1.2.4.3 Phân tích chi phí để đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận

Bộ phận được hiểu 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[8]. Bộ phận của doanh nghiệp có thể là các sản phẩm, các thị trường tiêu thụ hoặc các cửa hàng,... Sở dĩ cần phân chia doanh nghiệp thành 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, từng loại hàng, nhóm hàng, cửa hàng,... 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 cũng như phát huy các lợi thế của các bộ phận.

Đánh giá hiệu quả của các bộ phận: Có nhiều tiêu chí để đánh giá hiệu quả hoạt động nhưng có 2 tiêu chí điển hình về hiệu quả kinh tế đó là lợi nhuận và chi phí. Để cung cấp các thông tin chi tiết về doanh thu và chi phí của các bộ phận kế toán quản trị sử dụng các báo cáo bộ phận. Báo cáo bộ phận theo số dư đảm phí là báo cáo về 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. Báo cáo này có thể được lập chi tiết cho rất nhiều cấp bậc bộ phận khác nhau trong doanh nghiệp, 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.

Biểu 1.4 Mẫu báo cáo bộ phận

Báo cáo bộ phận

| Chỉ tiêu | Toàn doanh nghiệp | Bộ phận A | Bộ phận B | ... | Bộ phận n |
|------------------------------|--------------------------|------------------|------------------|------------|------------------|
| 1. Doanh thu | xxx | xxx | xxx | | xxx |
| 2. Chi phí biến đổi | (xxx) | (xxx) | (xxx) | | (xxx) |
| 3. <i>Số dư đảm phí</i> | xxx | xxx | xxx | | xxx |
| 4. Chi phí cố định trực tiếp | (xxx) | (xxx) | (xxx) | | (xxx) |
| 5. <i>Số dư bộ phận</i> | xxx | xxx | xxx | | xxx |
| 6. Chi phí cố định chung | (xxx) | | | | |
| 7. <i>Lợi nhuận thuần</i> | xxx | | | | |

(Nguồn: tác giả)

Bên cạnh việc lập báo cáo bộ phận theo số dư đảm phí để so sánh chỉ tiêu lợi nhuận giữa các bộ phận với nhau, kế toán còn có thể so sánh các chỉ tiêu về chi phí giữa các bộ phận và số thực hiện của các bộ phận với số kế hoạch.

1.2.5 Tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí

Để có mô hình kế toán quản trị chi phí phát huy được vai trò của nó vào thực tiễn công tác kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ cần phải tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí thật phù hợp và hữu ích. Có 3 mô hình tổ chức kế toán quản trị phổ biến là mô hình kết hợp, mô hình tách biệt và mô hình hỗn hợp.

Mô hình kết hợp gắn kết kế toán quản trị chi phí và kế toán chi phí góc độ kế toán tài chính với bộ máy kế toán chung và công tác kế toán chung. Các kết hợp này sẽ tiết kiệm được chi phí vận hành hệ thống kế toán cho các doanh nghiệp nhưng hiệu quả sẽ kế toán quản trị sẽ có nhiều hạn chế 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: kế toán quản trị độc lập với 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.

Mô hình hỗn hợp là mô hình vừa có tính tách rời vừa có tính kết hợp. Đối với các phân 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 phân 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.

Việc lựa chọn mô hình tổ chức kế toán quản trị nào để áp dụng cần xuất phát từ điều kiện thực tiễn cũng như đặc điểm tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, trên cơ sở 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 kế toán chi phí thì cũng không thể thuận tuý 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 phải sắp xếp nhân sự hợp lý để phát huy vai trò, thế mạnh của mỗi kế toán viên từ đó tăng hiệu quả của mô hình.

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 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 chu 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 và sổ kế toán*, 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 cần, 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 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, các báo cáo kế toán quản trị chi phí phải được xây dựng theo nhu cầu thông tin chi phí của nhà quản trị.

1.3 Kinh nghiệm vận dụng mô hình kế toán quản trị chi phí ở một số nước trên thế giới

1.3.1 Kinh nghiệm vận dụng mô hình kế toán quản trị chi phí ở Mỹ[22]

Kế toán quản trị ở Mỹ khá phát triển, các doanh nghiệp ở Mỹ hầu hết đều áp dụng mô hình kết hợp giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính. Phương pháp kế toán chi phí theo hoạt động được phát triển ở Mỹ từ giữa thập kỷ 80 của thế kỷ 20 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. Việc áp dụng phương pháp ABC (hệ thống chi phí theo hoạt động) cũng đã tăng lên trong những năm gần đây, tuy nhiên các phương pháp xác định chi phí biến đổi và phương pháp chi phí truyền thống cũng vẫn được áp dụng khá phổ biến trong các doanh nghiệp Mỹ.

Tại Mỹ, các doanh nghiệp đang tiếp tục áp dụng các phương pháp kế toán chi phí khác nhau, điều này chứng tỏ các phương pháp kế toán chi phí khác nhau có bản chất và phạm vi thông tin cung cấp khác nhau, vì thế mỗi phương pháp phù hợp với một loại hình doanh nghiệp nhất định.

Đối với ứng dụng của thông tin về kế toán chi phí trong định giá bán sản phẩm, phần lớn các doanh nghiệp định giá bán trên cơ sở giá thị trường, 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. Trong các phương pháp kế toán chi phí, 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.

Tổ chức kế toán quản trị chi phí của Mỹ thường tồn tại dạng một bộ phận độc lập với kế toán tài chính và chịu sự quản lý trực tiếp của lãnh đạo doanh nghiệp. Điều này xuất phát từ việc kế toán quản trị chi phí của Mỹ được gắn kết chặt chẽ với nền tảng hoạt động của doanh nghiệp. Trong nền kinh tế cạnh tranh cao của Mỹ, các doanh nghiệp có nhu cầu thông tin kế toán quản trị chi phí rất cao về cả mức độ chính xác, đối tượng thông tin và tính cập nhật của thông tin, chính vì thế kế toán quản trị chi phí phát triển và tách biệt thành bộ phận độc lập với kế toán tài chính.

1.3.2. Kinh nghiệm vận dụng mô hình kế toán quản trị chi phí ở các nước châu Âu[13]

Nền kinh tế thị trường của các nước châu Âu ít nhiều chịu sự can thiệp của Chính phủ, đây là lý do kế toán quản trị ở khu vực này có sự gắn kết chặt chẽ với kế toán tài chính, đề cao thông tin kiểm soát nội bộ.

Ở châu Âu, Kế toán quản trị chi phí có mô hình cơ bản, đại diện cho các mô hình nay là các nước Anh, Đức và Pháp. Các mô hình kế toán quản trị

chi phí này đại diện cho các nhóm nước có những nét tương đồng về đặc điểm lịch sử, địa lý và kinh tế.

Tại Anh, kế toán quản trị chi phí rất phát triển, việc ứng dụng kế toán quản trị chi phí 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. Các hệ thống kế toán chi phí phức tạp của Anh giúp kế toán quản trị cung cấp các thông tin tốt hơn cho quản trị.

Đối với các nước nói tiếng Đức: hệ thống kế toán quản trị chi phí theo trường phái Đức. Hệ thống kế toán quản trị chi phí 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. Tuy nhiên, 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.

Cộng hòa Pháp là nước có các qui định của chính phủ cho bộ phận kế toán quản trị chi phí. Điểm đặc biệt trong phần kế toán chi phí của Pháp là chi phí được phân tích theo bản chất chứ không phải là theo chức năng, báo cáo kết quả kinh doanh được trình bày trên cơ sở bản chất của chi phí. Kế toán quản trị của pháp không mang tính bắt buộc nhưng được Chính phủ hướng dẫn chi tiết. Theo hướng dẫn này, kế toán quản trị chi phí của Pháp có mức độ chi tiết hơn so với mô hình Anh-Mỹ. 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 quản trị, tuy nhiên, trên thực tế hầu hết các doanh nghiệp Pháp đều không vận dụng các hướng.

1.3.3 Kinh nghiệm vận dụng mô hình kế toán quản trị chi phí ở Nhật Bản[13]

Kinh tế Nhật Bản được thế giới ghi nhận sự phát triển mạnh mẽ từ những năm 1980. 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. 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. Tại Nhật bản, các nguyên tắc kế toán chi phí được ban hành một cách chính thống, mặc dù các nguyên tắc này không mang tính pháp lý nhưng nó tạo ra sự thống nhất trong kế toán quản trị của các doanh nghiệp trong nền kinh tế.

Các doanh nghiệp 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.

Tổ chức kế toán quản trị chi phí ở Nhật bản tồn tại cả dạng độc lập và dạng hỗn hợp (kết hợp với kế toán tài chính), nó được quyết định bởi các doanh nghiệp, tuy nhiên do đặc điểm chung của hoạt động, môi trường kinh tế, chính trị, luật pháp, văn hoá - xã hội Nhật Bản là đề cao tính an toàn trong kinh doanh nên kế toán quản trị chi phí ở Nhật Bản phát triển theo xu hướng hình thành nên một chuyên ngành kế toán độc lập, tách biệt tương đối với Kế toán tài chính.

1.3.4. Kinh nghiệm vận dụng mô hình kế toán quản trị chi phí tại các nước đang phát triển ở châu Á[22]

Tại các nước đang phát triển ở châu Á như Sing-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, hiện còn khá non trẻ, manh mún và phát triển theo nhiều xu hướng khác nhau.

Hầu hết ở các nước châu Á, kế toán quản trị chi phí xuất hiện vào những thập niên gần đây cùng với sự phát triển của kinh tế thị trường. Những doanh nghiệp của các quốc gia này gồm 2 loại chính: các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài (đến từ các tập đoàn kinh tế lớn của các nước phát triển) và các doanh nghiệp trong nước. Các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài có nguồn gốc từ nhiều quốc gia khác nhau, vì thế kế toán quản trị chi phí của các doanh nghiệp này cũng rất khác nhau. Tuy nhiên, bình diện chung là đều khá mạnh, hiện đại. Bên cạnh đó, kế toán quản trị chi phí của các doanh nghiệp trong nước thường mới ở dạng đang học hỏi, manh mún, phương pháp, kỹ thuật còn lạc hậu,...

Kế toán quản trị chi phí ở các nước trên thế giới khá khác nhau, sự khác biệt này thể hiện sự đa dạng về nhận thức, về nội dung, về các điều kiện kinh tế, tổ chức, ... từ đó tạo ra các khuynh hướng kế toán quản trị chi phí khác nhau, phù hợp với đặc điểm nền kinh tế, tổ chức, pháp luật của mỗi quốc gia. Mặc dù vậy ở các quốc gia trên thế giới đều có một điểm chung là kế toán quản trị chi phí phát triển song song và cùng chiều với sự phát triển của nền kinh tế. Vì thế, nền kinh tế phát triển sẽ dẫn tới nhu cầu thông tin nội bộ cao làm cho kế toán quản trị chi phí phát triển và ngược lại, kế toán quản trị chi phí phát triển sẽ là động lực thúc đẩy sự phát triển kinh tế. Nền kinh tế

Việt Nam đang trong giai đoạn phát triển nhanh nhưng kế toán quản trị chi phí lại còn khá mờ nhạt, vì thế việc nghiên cứu và xây dựng hệ thống kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp Việt Nam là rất cần thiết, đặc biệt là việc xây dựng hệ thống kế toán quản trị phù hợp với từng ngành kinh doanh, từng mô hình kinh doanh.

Kết luận Chương 1

Doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ là các doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực kinh doanh như mua, bán hàng hóa, cung ứng dịch vụ, đầu tư, xúc tiến thương mại,... có quy mô nhỏ về vốn hoặc lao động. Vốn và lao động là 2 tiêu chí cơ bản được các quốc gia trên thế giới sử dụng để phân loại quy mô doanh nghiệp. Ở Việt Nam, hiện nay Chính phủ đã ban hành tiêu chí xác định quy mô doanh nghiệp ở các quy mô lớn, vừa, nhỏ, siêu nhỏ tại Nghị định số 56/2009/NĐ-CP về trợ giúp phát triển doanh nghiệp nhỏ và vừa. Tuy nhiên, các doanh nghiệp thường được phân thành hai nhóm chính đó là doanh nghiệp có quy mô lớn và doanh nghiệp có quy mô vừa và nhỏ, trong đó doanh nghiệp vừa và nhỏ trong lĩnh vực thương mại là những doanh nghiệp có số vốn dưới 50 tỷ đồng hoặc có dưới 100 lao động.

Các nhà quản trị doanh nghiệp ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ luôn cần nhiều thông tin để đưa ra các quyết định quản lý của mình. Thông tin các nhà quản trị cần là các thông tin đa chiều, đa lĩnh vực, trong đó thông tin về tình hình tài chính, kinh tế của kế toán quản trị có vai trò đặc biệt quan trọng. Đây là một thực tế khách quan khẳng định bằng lịch sử ra đời và phát triển kế toán quản trị. Kế toán quản trị đã ra đời và phát triển từ rất lâu ở các quốc gia trên thế giới, gắn với sự phát triển kinh tế của các quốc gia.

Kế toán quản trị chi phí có bản chất là một bộ phận của kế toán quản trị và nội dung là quá trình định dạng, đo lường, ghi chép và cung cấp các thông tin chi phí hoạt động kinh tế với các nội dung về phân loại chi phí, dự toán chi phí, kế toán chi phí, phân tích chi phí, lập báo cáo chi phí, đánh giá hiệu quả các bộ phận,... Để phát huy được vai trò của kế toán quản trị chi phí nhằm giúp các nhà quản trị có những quyết định hiệu quả các doanh nghiệp cần có một mô hình kế toán quản trị chi phí phù hợp.

Chương 2. Thực trạng kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam

2.1 Lịch sử hình thành và phát triển và đặc điểm của các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam

2.1.1 Lịch sử hình thành, phát triển và vai trò của các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam

2.1.1.1 Lịch sử hình thành, phát triển của các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam

Giai đoạn trước năm 1986

Với quan điểm doanh nghiệp vừa và nhỏ là những doanh nghiệp có quy mô nhỏ bé về mặt vốn hay lao động có thể khẳng định doanh nghiệp vừa và nhỏ đã hình thành từ giai đoạn nền kinh tế nước ta còn trong chế độ kế hoạch hoá, tập trung dưới hình thức là các hợp tác xã, các doanh nghiệp nhà nước và các cơ sở kinh tế khác. Các doanh nghiệp thương mại điển hình của giai đoạn này là các công ty thương mại tổng hợp với hệ thống cửa hàng bách hóa, công ty kinh doanh kim khí, các hợp tác xã mua- bán,... Tính đến năm 1976, cả nước có 1913 xí nghiệp quốc doanh và công ty hợp danh, trong đó phần lớn là thuộc sở hữu nhà nước và tập thể. Đến năm 1985, con số này đã tăng lên 3.220, bên cạnh đó, số hợp tác xã và tổ hợp tác lên tới hơn 29.000 cơ sở. Tuy nhiên, do chưa có nhu cầu đánh giá, phân loại các doanh nghiệp theo quy mô và không có tiêu thức đánh giá nên giai đoạn này không có sự phân biệt rõ ràng giữa doanh nghiệp và doanh nghiệp vừa và nhỏ, vì thế, cũng không có số liệu thống kê chi tiết về các doanh nghiệp này.

Giai đoạn 1986 -2000

Năm 1986 là dấu mốc đổi mới kinh tế của Việt Nam, các thành phần kinh tế được thừa nhận và khuyến khích phát triển, hệ thống văn bản quy phạm pháp luật được ban hành và hoàn thiện theo hướng cởi mở hơn, khuyến khích các thành phần kinh tế ngoài quốc doanh phát triển như: Luật doanh nghiệp tư nhân, Luật Doanh nghiệp nhà nước, Luật hợp tác xã, Luật đầu tư, Với chính sách phát triển của chính phủ, số lượng các doanh nghiệp ngoài quốc doanh ngày các tăng mạnh: năm 1991 cả nước có 270 doanh nghiệp tư nhân và 122 công ty TNHH thì đến năm 1998 số lượng nhóm doanh nghiệp này tăng lên khoảng 70 lần.

Bên cạnh hệ thống văn bản quy phạm pháp luật khuyến khích và điều chỉnh các doanh nghiệp, năm 1998 chính phủ cũng ban hành tiêu chí đánh giá doanh nghiệp vừa và nhỏ trong công văn số 681/CP-KTN ngày 20 tháng 06 năm 1998 về việc định hướng chiến lược và chính sách phát triển các doanh nghiệp vừa và nhỏ của Chính phủ. Tiêu chí này trở thành tiêu chí quan trọng cho việc xác định đánh giá doanh nghiệp vừa và nhỏ. Với tiêu chí số vốn dưới 5 tỷ đồng và dưới 200 lao động thì các doanh nghiệp vừa và nhỏ trong giai đoạn này chủ yếu là các doanh nghiệp, các cơ sở sản xuất kinh doanh ngoài quốc doanh. Đây là giai đoạn khởi sắc cho các doanh nghiệp quy mô vừa và nhỏ, trong đó có doanh nghiệp thương mại. Các doanh nghiệp thương mại giai đoạn này tập trung vào các lĩnh vực cơ bản như kinh doanh khách sạn, nhà hàng, dịch vụ sửa chữa,... tuy nhiên quy mô của chúng thường khá nhỏ và số lượng lao động cũng hạn chế.

Đặc điểm nổi bật của các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ giai đoạn này là kinh doanh còn mang tính chuyên biệt cho từng ngành, thị trường nội địa chiếm tỷ lệ lớn, cơ chế quản lý còn mang nặng tính nhà nước,

trình độ quản lý thấp, trang thiết bị lạc hậu do quy mô vốn nhỏ, đồng thời, sức cạnh tranh cũng như áp lực cạnh tranh còn thấp.

Từ năm 2000 đến nay

Năm 2000 là dấu mốc lớn để phân tích sự phát triển của các doanh nghiệp vừa và nhỏ bởi đây là năm có hiệu lực Luật doanh nghiệp. Sự ra đời của Luật doanh nghiệp đã có những tác động tích cực đến nền kinh tế nước ta, đặc biệt trong quan điểm của chính phủ về các thành phần kinh tế. Các doanh nghiệp ở các thành phần kinh tế khác nhau được bình đẳng trong môi trường kinh doanh, đây là sự biến đổi sâu sắc trong tư duy kinh tế của nước ta. Cùng với sự nhìn nhận công bằng đó, môi trường kinh tế thông thoáng hơn, thuận tiện hơn thúc đẩy sự phát triển của các doanh nghiệp ngoài quốc doanh. Với tiêu chí đánh giá doanh nghiệp vừa và nhỏ trong Nghị định số 90/2001/NĐ-CP- doanh nghiệp vừa và nhỏ là cơ sở sản xuất, kinh doanh có số vốn không quá 10 tỷ đồng hoặc số lao động trung bình hàng năm không quá 300 người- thì phần lớn các doanh nghiệp ngoài quốc doanh đều là các doanh nghiệp vừa và nhỏ. Theo số liệu của Tổng cục Thống kê, số doanh nghiệp phân theo quy mô vốn trong thời gian từ 2000 - 2008 như biểu 2.1.

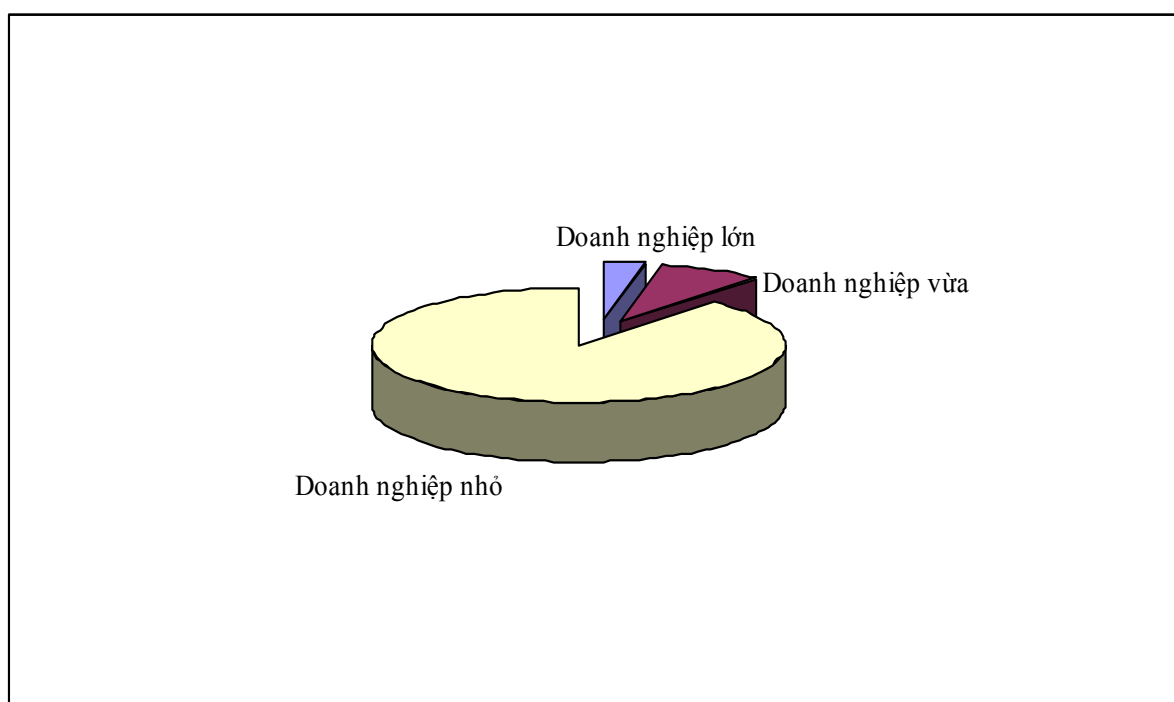
Biểu 2.1 Số doanh nghiệp phân theo quy mô vốn

| Năm | Tổng số doanh nghiệp | Doanh nghiệp lớn | | Doanh nghiệp vừa | | Doanh nghiệp nhỏ | |
|----------|----------------------|------------------|---------------------------|------------------|--------------|------------------|--------------|
| | | Số lượng | Tỷ trọng ² (%) | Số lượng | Tỷ trọng (%) | Số lượng | Tỷ trọng (%) |
| Năm 2000 | 42.288 | 1.390 | 3,29 | 3.334 | 7,88 | 37.564 | 88,83 |
| Năm 2001 | 51.680 | 1.618 | 3,13 | 3.943 | 7,63 | 46.119 | 89,24 |
| Năm 2002 | 62.908 | 1.980 | 3,15 | 4.915 | 7,81 | 56.013 | 89,04 |

² Tỷ trọng tính trên tổng số doanh nghiệp hàng năm.

| | | | | | | | |
|-----------------------|---------|-------|-------|--------|-------|---------|-------|
| Năm 2003 | 72.012 | 2.289 | 3,18 | 5.622 | 7,81 | 64.101 | 89,01 |
| Năm 2004 | 91.756 | 2.822 | 3,08 | 6.993 | 7,62 | 81.941 | 89,30 |
| Năm 2005 | 112.950 | 3.350 | 2,97 | 8.336 | 7,38 | 101.264 | 89,65 |
| Năm 2006 | 131.318 | 3.858 | 2,94 | 9.780 | 7,45 | 117.680 | 89,61 |
| Năm 2007 | 155.771 | 5.618 | 3,61 | 13.365 | 8,58 | 136.788 | 87,81 |
| Năm 2008 | 205.689 | 7.537 | 3,66 | 20.349 | 9,89 | 177.803 | 86,44 |
| Năm 2009 | 248.85 | 9.157 | 3,68 | 24.934 | 10,02 | 214.76 | 86,30 |
| Tỷ trọng bình quân | - | - | 3,269 | | 8,207 | | 88,52 |

(Nguồn: Tổng cục thống kê)



Sơ đồ 2.1 Tỷ trọng bình quân các doanh nghiệp phân theo quy mô giai đoạn 2000-2009 (Nguồn: Tổng cục Thống kê)

Số lượng doanh nghiệp nhỏ chiếm tỷ trọng trung bình khoảng hơn 88% số lượng doanh nghiệp của nền kinh tế, tỷ trọng này của doanh nghiệp vừa là khoảng 8%. Như vậy, nếu tính cả doanh nghiệp vừa và nhỏ thì tỷ trọng bình

quân của nhóm doanh nghiệp này trên tổng số doanh nghiệp của nền kinh tế nước ta lên tới 96,7%. Các doanh nghiệp thương mại chiếm tỷ trọng lớn trong tổng số các doanh nghiệp quy mô vừa và nhỏ.

Biểu 2.2 Tỷ trọng doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ trên tổng số doanh nghiệp trong nền kinh tế giai đoạn 2000-2008

| Năm | Tổng số doanh nghiệp | Trong đó | |
|---------------------------|----------------------|-----------------------------|--------------------|
| | | Số DN thương mại vừa và nhỏ | Chiếm tỷ trọng (%) |
| Năm 2000 | 42.288 | 17.172 | 40.61 |
| Năm 2001 | 51.680 | 20.311 | 39.30 |
| Năm 2002 | 62.908 | 24.303 | 38.63 |
| Năm 2003 | 72.012 | 27.855 | 38.68 |
| Năm 2004 | 91.756 | 35.451 | 38.64 |
| Năm 2005 | 112.950 | 43.906 | 38.87 |
| Năm 2006 | 131.318 | 51.636 | 39.32 |
| Năm 2007 | 155.771 | 60.275 | 38.69 |
| Năm 2008 | 205,689 | 79.701 | 38.75 |
| Tỷ trọng bình quân | | - | 39.05 |

(Nguồn: Tổng cục thống kê)

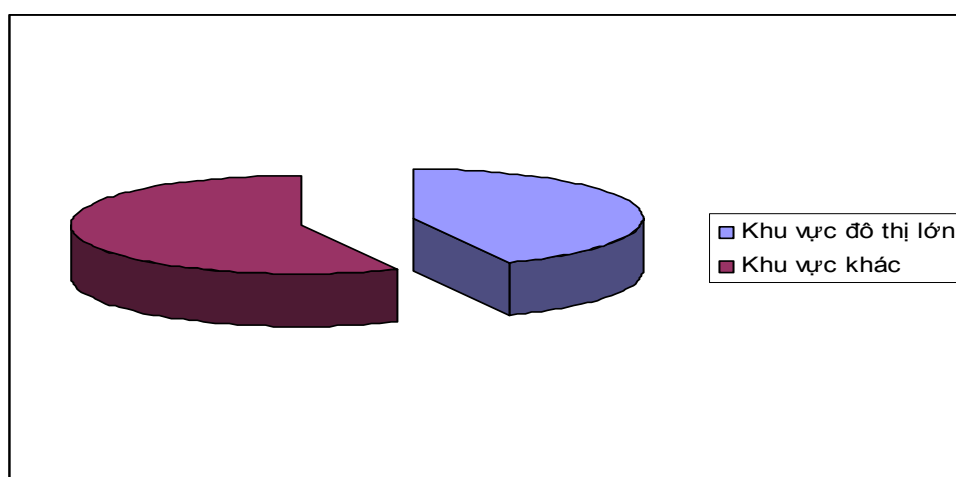
Số doanh nghiệp thương mại chiếm tỷ trọng 39.05% trên tổng số doanh nghiệp trên toàn quốc. Do đặc thù của các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ là phụ thuộc rất lớn vào sức mua của dân cư nên các doanh nghiệp thương mại thường tập trung ở khu vực thành thị, trong đó số lượng các doanh nghiệp thương mại tập trung ở các thành phố đông dân cư chiếm tỷ lệ

lớn. Vì thế, các doanh nghiệp thương mại tăng trưởng nhanh ở các thành phố lớn như Hà Nội, Hải Phòng, thành phố Hồ Chí Minh.

Biểu 2.3 Số doanh nghiệp quy mô VVN khu vực đô thị lớn (Hà Nội, Hải Phòng, Thành phố Hồ Chí Minh)

| Năm | Số DN VVN cả nước | Số DN VVN khu vực HN, HP, TPHCM | Tỷ trọng ³ |
|---------------------------|-------------------|---------------------------------|-----------------------|
| Năm 2000 | 40.898 | 13.631 | 33.33 |
| Năm 2001 | 50.062 | 18.253 | 36.46 |
| Năm 2002 | 60.928 | 24.444 | 40.12 |
| Năm 2003 | 69.723 | 29.822 | 42.77 |
| Năm 2004 | 88.934 | 39.872 | 44.83 |
| Năm 2005 | 109.600 | 50.826 | 46.37 |
| Năm 2006 | 127.460 | 60.264 | 47.28 |
| Năm 2007 | 150.153 | 71.141 | 47.38 |
| Năm 2008 | 198.152 | 98.302 | 49.61 |
| Tỷ trọng bình quân | | | 43.13 |

(Nguồn: Tổng cục thống kê)



Sơ đồ 2.2 Tỷ trọng doanh nghiệp quy mô VVN khu vực đô thị lớn (Hà Nội, Hải Phòng, Thành phố Hồ Chí Minh) trên tổng số doanh nghiệp VVN cả nước

(Nguồn: Tổng cục Thống kê)

³ Tỷ trọng tính trên tổng số DN VVN cả nước

Tỷ lệ doanh nghiệp thương mại khu vực đô thị lớn (Hà Nội, Hải Phòng, Thành phố Hồ Chí Minh) ngày càng tăng lên, điều đó chứng tỏ quy mô vừa và nhỏ thực sự phù hợp với lĩnh vực thương mại ở khu vực đô thị.

Không chỉ tăng trưởng về số lượng, các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ còn mở rộng về lĩnh vực kinh doanh. Bên cạnh sự phát triển các lĩnh vực thương mại truyền thống, các doanh nghiệp thương mại còn phát triển với các lĩnh vực mới chưa từng có trước đó, đặc biệt trong hoạt động cung cấp dịch vụ. Đồng thời, có một xu hướng mới hình thành trong sự phát triển của các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ là chuyển từ chuyên biệt các mặt hàng kinh doanh sang hoạt động thương mại tổng hợp. Điều này khẳng định thêm các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ rất nhanh nhạy, mau chóng thích hợp với nền kinh tế thị trường, đa dạng hoá mặt hàng kinh doanh để hạn chế rủi ro.

2.1.1.2 Vai trò của doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ trong nền kinh tế Việt Nam

Tính từ năm 2000, khi Luật doanh nghiệp có hiệu lực, số lượng doanh nghiệp vừa và nhỏ tăng lên nhanh chóng, trong đó doanh nghiệp thương mại chiếm tỷ trọng lớn. Tốc độ tăng về số lượng doanh nghiệp thương mại tính từ năm 2000 đến 2008 đều đạt trên 110%, nếu lấy năm 2000 làm gốc thì số lượng doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ đã tăng lên 464,13%. Số liệu này cho thấy khối lượng doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ chiếm một tỷ trọng lớn trong nền kinh tế và ngày càng tăng lên nhanh chóng. Điều này khẳng định vai trò quan trọng của các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ trong việc phát triển bền vững của nền kinh tế Việt Nam. Vai trò của doanh nghiệp vừa và nhỏ trong nền kinh tế có thể chia thành hai nhóm chính là phát triển kinh tế và phát triển xã hội.

Biểu 2.4 Tốc độ tăng số lượng doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ giai đoạn 2000 -2008

| Năm | Số doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ | Tốc độ tăng hàng năm (so với năm trước) | Tốc độ tăng so với năm 2000 |
|------------|---|--|------------------------------------|
| Năm 2000 | 17.172 | 100.00 | 100.00 |
| Năm 2001 | 20.311 | 118.28 | 118.28 |
| Năm 2002 | 24.303 | 119.65 | 141.53 |
| Năm 2003 | 27.855 | 114.62 | 162.21 |
| Năm 2004 | 35.451 | 127.27 | 206.45 |
| Năm 2005 | 43.906 | 123.85 | 255.68 |
| Năm 2006 | 51.636 | 117.61 | 300.70 |
| Năm 2007 | 60.275 | 116.73 | 351.01 |
| Năm 2008 | 79.701 | 132.23 | 464.13 |

(Nguồn: tổng cục thống kê)

Phát triển kinh tế

Kênh huy động vốn nhàn rỗi trong dân cư: Với ưu điểm tính chất nhỏ lẻ, dễ phân tán, dễ dàng đi sâu vào ngõ ngách của nền kinh tế, số vốn đầu tư ban đầu không nhiều, dễ dàng huy động vốn dựa trên quan hệ họ hàng, bạn bè. Các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ là một phương tiện hiệu quả trong việc huy động, sử dụng các khoản vay tiền nhàn rỗi trong dân cư và biến nó thành các khoản vốn đầu tư mang lại lợi ích cho các nhà đầu tư-người sở hữu vốn cũng như mang lại lợi ích cho xã hội. Nguồn vốn nhàn rỗi trong dân cư được đánh giá là nguồn vốn rất lớn, huy động được nguồn vốn này các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ đã góp phần sử dụng tối ưu các nguồn lực tại địa phương.

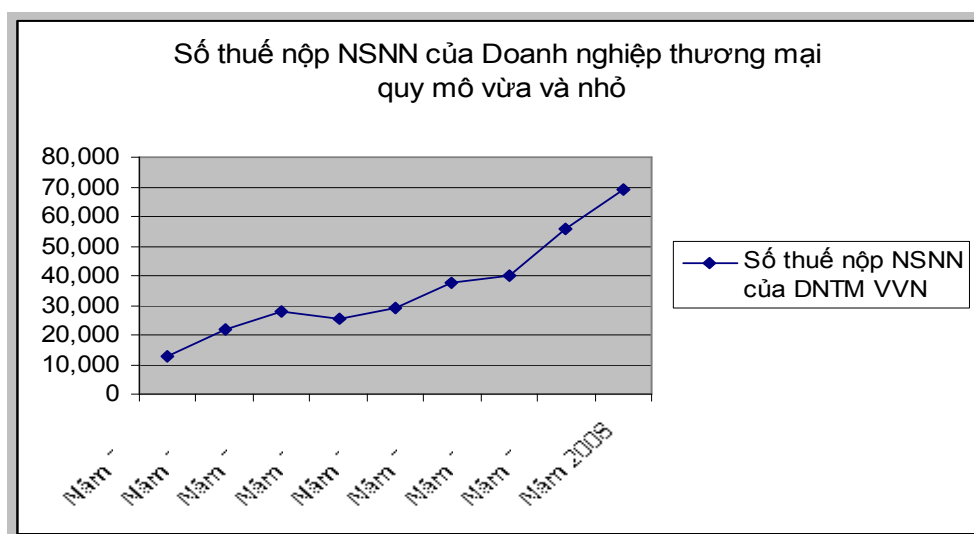
Tạo ra chuỗi liên kết kinh tế: Nhờ đặc tính dễ hình thành, khởi sự của các doanh nghiệp vừa và nhỏ, đặc tính linh hoạt, dễ chuyển đổi đã giúp các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ cùng với các doanh nghiệp lớn tạo ra các môi liên kết hiệu quả. Các doanh nghiệp vừa và nhỏ đóng vai trò quan trọng trong việc làm vệ tinh, phụ trợ cho các doanh nghiệp lớn.

Đóng góp vào ngân sách Nhà nước: Các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ đóng góp đáng kể vào ngân sách Nhà nước. Mặc dù tiền thuế các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ nộp vào ngân sách Nhà nước chưa nhiều nhưng đã tăng lên hàng năm với tốc độ khá lớn. Điều này càng khẳng định sự đóng góp và vị thế của các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ trong sự phát triển kinh tế chung của đất nước.

Biểu 2.5 Số thuế các doanh nghiệp vừa và nhỏ nộp vào ngân sách Nhà nước

| Năm | Tổng số thuế nộp NSNN (tỷ đồng) | Số thuế nộp NSNN của DNTM VVN (tỷ đồng) | Tỷ trọng trên tổng số thuế nộp NS | Tốc độ tăng hàng năm | Tốc độ tăng so với năm 2000 |
|------------------|--|--|--|-----------------------------|------------------------------------|
| Năm 2000 | 60.736 | 12.940 | 21,31 | 100,00 | 100,00 |
| Năm 2001 | 86.401 | 21.583 | 24,98 | 166,79 | 166,79 |
| Năm 2002 | 109.590 | 27.831 | 25,40 | 128,95 | 215,08 |
| Năm 2003 | 110.200 | 25.595 | 23,23 | 91,97 | 197,80 |
| Năm 2004 | 141.896 | 28.919 | 20,38 | 112,99 | 223,48 |
| Năm 2005 | 161.611 | 37.390 | 23,14 | 129,29 | 288,95 |
| Năm 2006 | 191.888 | 40.249 | 20,98 | 107,64 | 311,04 |
| Năm 2007 | 219.804 | 55.924 | 25,44 | 138,95 | 432,18 |
| Năm 2008 | 289.182 | 69.298 | 23,96 | 123,91 | 535,53 |
| Bình quân | - | - | 23,20 | 122,28 | - |

(Nguồn: Tổng cục thống kê)



Sơ đồ 2.3 Tiền thuế các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ nộp vào ngân sách Nhà nước (Nguồn: Tổng cục Thống kê)

Phát triển xã hội: Bên cạnh vai trò phát triển kinh tế, các doanh nghiệp vừa và nhỏ còn có vai trò quan trọng trong phát triển xã hội, đặc biệt trong việc tạo công ăn việc làm và nâng cao thu nhập cho người lao động, đặc biệt là các lao động phổ thông, lao động có trình độ thấp. Lao động phổ thông, trình độ thấp là đặc điểm chung của phần lớn lực lượng lao động Việt Nam, đặc biệt ở các vùng nông thôn. Các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ thu hút lao động không chỉ là tạo công ăn việc làm cho nhiều người lao động mà qua đó góp phần giải quyết các vấn đề xã hội, đóng góp vào phát triển đồng đều giữa các vùng khác nhau.

Biểu 2.6 Số lao động tại các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ

| Năm | Số lao động ở tất cả các doanh nghiệp | Số lao động ở DNTM VVN | Tỷ trọng trên tổng số lao động(%) | Tốc độ tăng số lao động ở DNTM hàng năm |
|------|---------------------------------------|------------------------|-----------------------------------|---|
| 2000 | 3.536.998 | 361.013 | 10,21 | 100,00 |
| 2001 | 3.933.226 | 394.996 | 10,04 | 109,41 |

| | | | | |
|------------------|-----------|---------|--------------|---------------|
| 2002 | 4.657.803 | 453.872 | 9,74 | 114,91 |
| 2003 | 5.175.092 | 494.076 | 9,55 | 108,86 |
| 2004 | 5.770.671 | 565.376 | 9,80 | 114,43 |
| 2005 | 6.237.396 | 646.367 | 10,36 | 114,33 |
| 2006 | 6.715.166 | 722.948 | 10,77 | 111,85 |
| 2007 | 7.382.160 | 792.237 | 10,73 | 109,58 |
| 2008 | 8.154.850 | 972.954 | 11,93 | 122,81 |
| Bình quân | - | - | 10,35 | 111,80 |

(Nguồn: Tổng cục thống kê)

Số việc làm tạo ra bởi các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ đều tăng hơn 100% hàng năm, nếu lấy năm 2000 làm gốc thì số việc làm mà các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ tạo ra đã tăng lên khoảng gần 270%. Đây là bằng chứng chứng minh vai trò của các doanh nghiệp thương mại vừa và nhỏ trong nền kinh tế. Các doanh nghiệp vừa và nhỏ phân bố rộng rãi từ thành thị đến nông thôn, từ miền xuôi đến miền ngược, mặc dù số lao động làm việc trong một doanh nghiệp vừa và nhỏ không nhiều nhưng tính trên tổng số doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ trên toàn quốc thì số việc làm mà các doanh nghiệp này tạo ra là rất lớn.

2.1.2 Đặc điểm tổ chức kinh doanh, tổ chức quản lý của các doanh nghiệp thương mại vừa và nhỏ

2.1.2.1 Đặc điểm chung của doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ

Tiêu chí đánh giá doanh nghiệp vừa và nhỏ phản ánh đặc điểm của doanh nghiệp vừa và nhỏ, đó là quy mô nhỏ về vốn hoặc số lượng lao động. Trong các điều kiện và các hoàn cảnh khác nhau thì những đặc điểm này có thể là điểm mạnh cũng có thể là điểm yếu của các doanh nghiệp vừa và nhỏ.

Điểm mạnh: Thứ nhất, phải kể đến tính *dễ khởi sự*. Luật Doanh nghiệp hiện nay áp dụng đối với các ngành nghề kinh doanh không có điều kiện cũng không qui định mức vốn pháp định bắt buộc khi khởi sự doanh nghiệp. Thủ tục thành lập doanh nghiệp đơn giản, thời gian nhanh, không yêu cầu chứng minh tài sản,... là những yếu tố thúc đẩy việc thành lập doanh nghiệp nói chung và doanh nghiệp vừa và nhỏ nói riêng. Bên cạnh đó, pháp luật cũng không qui định số lượng lao động tối thiểu khi cấp giấy phép thành lập doanh nghiệp. Thủ tục thành lập doanh nghiệp, môi trường kinh doanh đang được cải thiện là nguyên nhân chính làm số lượng các doanh nghiệp vừa và nhỏ đăng ký mới gia tăng nhanh chóng.

Thứ hai là tính *linh hoạt cao*, đây là đặc điểm gắn liền với các doanh nghiệp vừa và nhỏ. Kinh doanh thương mại với hoạt động cơ bản là mua-bán nên các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ không phải đầu tư lớn về tài sản cố định, phần lớn số tiền đầu tư chủ yếu tập trung vào đầu tư tài sản lưu động, chính vì lẽ đó nếu nhận thấy một ngành, hay một mặt hàng kinh doanh nào đó có hiệu quả kinh tế thấp thì các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ sẽ dễ dàng chuyển hướng sang các mặt hàng hoặc dịch vụ hiệu quả hơn. Một số doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ sau một thời gian khẳng định được uy tín và thương hiệu đã tiến hành các biện pháp tích lũy vốn và mở rộng qui mô để trở thành các doanh nghiệp lớn. Tính linh hoạt của các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ không chỉ thể hiện ở việc dễ dàng chuyển đổi lĩnh vực hoạt động, đầu tư mà còn thể hiện ở việc các doanh nghiệp này dễ dàng tham gia vào thị trường cũng như rút khỏi thị trường, đặc biệt ở các thị trường nhánh (các phân khúc nhỏ).

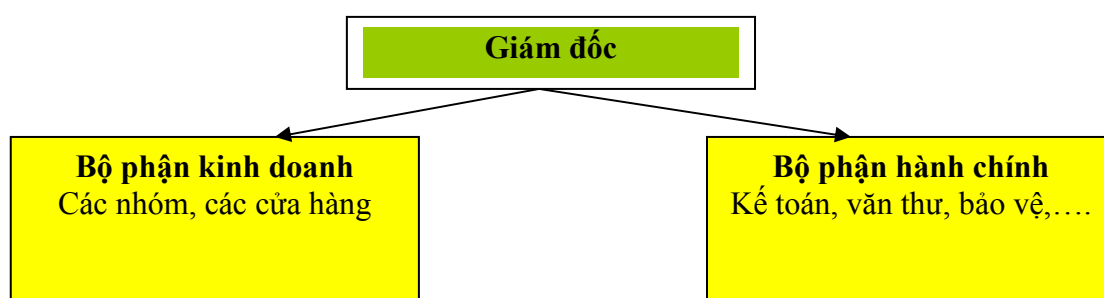
Hạn chế: Bên cạnh các điểm mạnh, các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ cũng có những hạn chế nhất định. Thứ nhất, *thiếu các nguồn lực phát triển*, đặc biệt là các nguồn lực về tài chính và con người. Với quy

mô vừa và nhỏ, các doanh nghiệp thường khó khăn trong việc tiếp cận các nguồn vốn vay, đặc biệt là các nguồn vốn vay từ các ngân hàng thương mại bởi có hàng loạt rào cản về tài sản thế chấp, bảo lãnh, thủ tục hành chính,... Cũng với quy mô vừa và nhỏ, hạn chế về nguồn lực tài chính, các doanh nghiệp vừa và nhỏ thường khó tuyển dụng được nguồn nhân lực chất lượng cao mặc dù khá dễ dàng tuyển dụng những lao động phổ thông hoặc các lao động kỹ thuật có trình độ thông thường.

Thứ hai, sự phát triển của các doanh nghiệp vừa và nhỏ *phụ thuộc nhiều vào chủ doanh nghiệp*. Các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ có tính tư thương cao, phát triển trên nền tảng của các thành phần kinh tế mang tính tư thương. Vì thế, chủ doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ thường vừa là chủ sở hữu, đồng thời là nhà quản trị doanh nghiệp. Xuất phát từ tính tư thương, các quyết định của chủ doanh nghiệp/nhà quản trị đều mang tính cá nhân cao, rất hạn chế trong việc thu hút trí tuệ tập thể trong các quyết định dài hạn và chiến lược của doanh nghiệp.

2.1.2.2 Đặc điểm tổ chức kinh doanh của doanh nghiệp thương mại VVN

Cơ cấu gọn nhẹ là đặc điểm chung của bộ máy quản lý trong các doanh nghiệp thương mại. Tùy thuộc vào loại hình doanh nghiệp mà các doanh nghiệp thương mại có hội đồng quản trị hay không, tuy nhiên, nếu có hội đồng quản trị thì thành viên hội đồng quản trị thường trực tiếp quản lý doanh nghiệp, vì thế bộ máy của doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ khá nhỏ gọn. Bên cạnh đó, do ở quy mô vừa và nhỏ nên các doanh nghiệp thương mại có số lượng lao động ít, khối nhân viên bán hàng trực tiếp được chú trọng hơn, khối nhân viên văn phòng như kế toán, thủ quỹ, hành chính,... cũng rất hạn chế, thậm chí nhiều công việc được bố trí các nhân viên kiêm nhiệm.



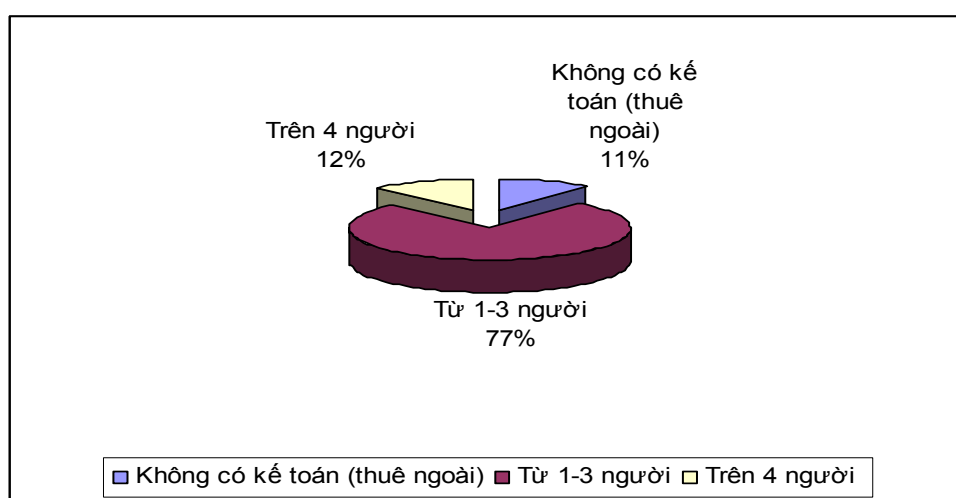
Sơ đồ 2.4. Sơ đồ tổ chức của các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ (Nguồn: Từ thông tin khảo sát)

2.1.3 Đặc điểm tổ chức bộ máy kế toán và hình thức kế toán của các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ

Mô hình tổ chức bộ máy kế toán: Do các doanh nghiệp thương mại có quy mô vừa và nhỏ đều có địa bàn hoạt động hẹp, tập trung trong một khu vực nhất định nên hình thức kế toán tập trung là hình thức kế toán phù hợp và phát huy hiệu quả nhất. Bên cạnh đó số lượng nhân viên kế toán ít cũng là một nhân tố làm cho các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ lựa chọn hình thức kế toán này. 100% doanh nghiệp được khảo sát của luận án đều tổ chức bộ máy kế toán theo hình thức tập trung.

Số lượng nhân viên kế toán ít và trình độ bình quân thấp: Với quy mô nhỏ về vốn, ít về số lượng lao động, địa bàn hoạt động hẹp và xu hướng áp dụng công nghệ thông tin vào công tác kế toán nên số kế toán bình quân ở các doanh nghiệp thương mại cũng rất hạn chế, mức độ phổ biến là từ 1-3 người. Bên cạnh đó, với mức độ phức tạp của hoạt động kinh tế không cao cũng như nhằm giảm thiểu chi phí nên các doanh nghiệp thương mại vừa và nhỏ không ưu tiên tuyển nhân viên kế toán có trình độ cao. Điều này dẫn tới thực trạng là trình độ kế toán bình quân của các kế toán viên trong doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ còn hạn chế.

Mặc dù vậy, từ khi gia nhập WTO, sự thay đổi trong nền kinh tế Việt Nam diễn ra ở từng ngõ ngách của nền kinh tế với xu hướng làm tăng mức độ phức tạp của các hoạt động sản xuất, kinh doanh. Bên cạnh đó, những ràng buộc về thuế và kế toán ngày càng phức tạp và có sự khác biệt tương đối giữa kế toán và thuế nên yêu cầu công tác kế toán ở các doanh nghiệp ngày càng cao. Vì thế, xu hướng trình độ kế toán tăng lên đang diễn ra trong những năm gần đây.

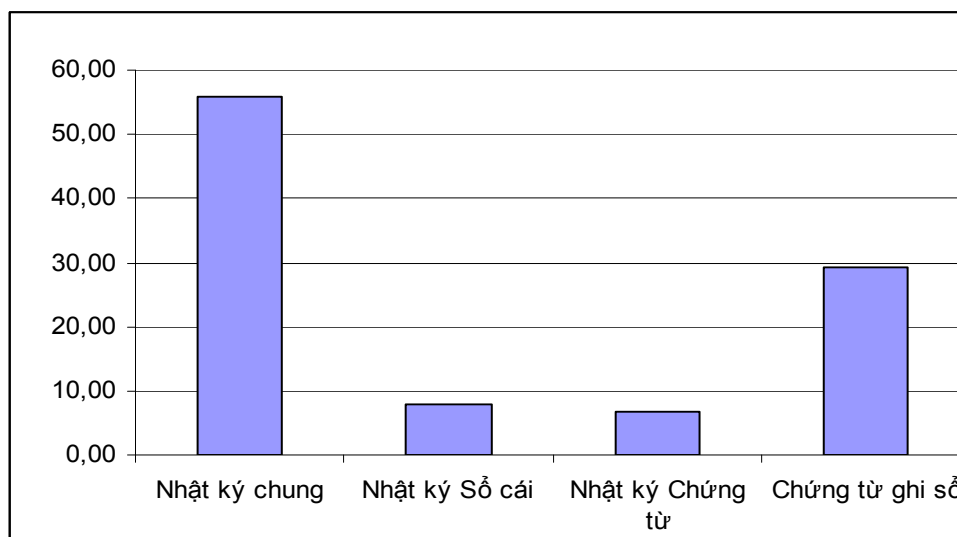


Sơ đồ 2.5. Số lao động bình quân ở doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ (Nguồn: Số liệu khảo sát)

Chế độ kế toán và hình thức kế toán: Theo quy định của Bộ Tài chính về đối tượng áp dụng của các chế độ kế toán, các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ là đối tượng áp dụng Chế độ kế toán doanh nghiệp vừa và nhỏ ban hành theo Quyết định 48/2006/QĐ-BTC ngày 14/09/2006 hoặc Chế độ kế toán hộ kinh doanh cá thể ban hành theo Quyết định 169/2000/QĐ-BTC ngày 25/10/2000.

Với đặc điểm của doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ là trình độ chuyên môn của đội ngũ kế toán viên còn thấp, các nghiệp vụ phát sinh ít với mức độ phức tạp không cao nên các doanh nghiệp vừa và nhỏ thường lựa

chọn hình thức kế toán đơn giản, gọn nhẹ phù với quy mô và đặc điểm hoạt động. Hình thức kế toán được các doanh nghiệp vừa và nhỏ lựa chọn phần lớn là hình thức nhật ký chung và hình thức kế toán chứng từ ghi sổ.



Sơ đồ 2.6. Hình thức kế toán ở doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ
(Nguồn: Số liệu khảo sát)

Áp dụng công nghệ thông tin vào công tác kế toán: Cùng với sự phát triển của thị trường phần mềm kế toán áp dụng cho các doanh nghiệp, giá cả của các phần mềm kế toán thông dụng ngày một giảm xuống, tính tiện dụng của chúng thì ngày càng tăng lên. Bên cạnh đó, các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ thường có các hoạt động không quá phức tạp, vì thế khá dễ dàng áp dụng các phần mềm kế toán phổ biến. Việc áp dụng các phần mềm kế toán giúp các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ tiết kiệm chi phí, thời gian và hiệu quả công việc cũng tăng lên, vì thế xu hướng áp dụng các phần mềm kế toán của các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ngày càng tăng cao.

2.2 Thực trạng kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại vừa và nhỏ ở Việt Nam

Các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ kinh doanh các mặt hàng, nhóm hàng rất đa dạng. Mỗi loại hàng, nhóm hàng, hình thức kinh doanh đều ảnh hưởng đến công tác kế toán, đặc biệt là kế toán quản trị chi phí. Vì thế, để tìm hiểu, khảo sát thực trạng công tác kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp vừa và nhỏ tác giả lựa chọn 3 nhóm doanh nghiệp kinh doanh bán lẻ: *doanh nghiệp kinh doanh thời trang, kinh doanh thiết bị điện tử, kinh doanh vật liệu xây dựng.*

Các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ tập trung chủ yếu ở các thành phố lớn nơi tập trung sức mua sắm của dân cư, vì thế luận án lựa chọn địa điểm khảo sát ở 3 khu vực chính: *Hà Nội, Hải Phòng và Thành phố Hồ Chí Minh.*

2.2.1 Thực trạng phân loại chi phí ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ

Có nhiều phương pháp phân loại chi phí khác nhau được các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ áp dụng. Tuy nhiên, phương pháp phổ biến được dùng để phân loại chi phí là phân loại theo chức năng hoạt động của doanh nghiệp thương mại kết hợp với phân loại chi phí theo khả năng quy nạp chi phí vào các đối tượng chịu chi phí (chi phí trực tiếp, gián tiếp). Toàn bộ chi phí hoạt động sản xuất - kinh doanh được chia thành 3 loại chính: chi phí giá vốn hàng bán, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.

Biểu 2.7 Tỷ trọng chi phí trong doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ

| TT | Nhóm doanh nghiệp | Tỷ trọng chi phí (%) | | |
|----|--|----------------------|------------------|--------------|
| | | Giá vốn hàng bán | Chi phí bán hàng | Chi phí QLDN |
| 1 | Nhóm DN kinh doanh thời trang | 73 | 12 | 15 |
| 2 | Nhóm DN kinh doanh kinh doanh hàng điện tử | 78 | 9 | 13 |
| 3 | Nhóm DN kinh doanh vật liệu xây dựng | 80 | 9 | 11 |
| 4 | Bình quân | 77 | 10 | 13 |

(Nguồn: số liệu khảo sát)

2.2.1.1 Giá vốn hàng bán

Giá vốn hàng bán là giá gốc của hàng tồn kho đã bán; các khoản hao hụt, mất mát trong quá trình luân chuyển hàng hóa.

Trong doanh nghiệp thương mại, giá vốn hàng bán được xác định tại thời điểm bán hàng. Tuy nhiên, để có được hàng bán, doanh nghiệp thương mại phải qua các bước nghiên cứu thị trường, mua hàng, dự trữ, rồi mới đến khâu bán hàng. Như vậy giá vốn của hàng bán được xác định trên cơ sở các chi phí để có được hàng hóa ở trạng thái sẵn sàng bán, tức là chi phí được tích lũy từ trước khi mua, mua hàng và dự trữ hàng hóa.

| Các nghiệp vụ kinh doanh thương mại | | | | |
|-------------------------------------|----------|--------|-------------------------|----------------|
| Nghiên cứu thị trường | Mua hàng | Dự trữ | Bán hàng | Dịch vụ đi kèm |
| Giá vốn hàng bán | | | Chi phí bán hàng | |

Sơ đồ: 2.7 Mối quan hệ giữa chi phí và các nghiệp vụ kinh doanh thương mại

(Nguồn: PGS.TS Hoàng Minh Đường, Giáo trình Quản trị doanh nghiệp thương mại)

Chi phí nghiên cứu thị trường: theo nguyên tắc giá gốc, việc nghiên cứu thị trường nhằm mục đích mua hàng thì chi phí này được tính vào giá gốc của hàng hóa. Tuy nhiên, do tính phổ biến của các mặt hàng, đồng thời với lượng hàng hóa cung cấp trên thị trường nhiều và thuận lợi cho việc mua hàng nên chi phí nghiên cứu thị trường nhằm mục đích mua hàng của các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ là không nhiều, thậm chí có doanh nghiệp không phát sinh chi phí này.

Chi phí trong quá trình mua hàng: là tổng chi phí doanh nghiệp chi ra trong quá trình mua hàng gồm cả giá mua và các chi phí liên quan. Cụ thể như sau:

$$\begin{array}{rccccccc} \text{Trị giá} & & & \text{Thuế không} & & & \text{Các khoản} \\ \text{hàng hoá} & = & \text{Giá} & + & \text{được hoàn lại} & + & \text{CP vận chuyển,} & - & \text{được giảm} \\ \text{mua} & & \text{mua} & & \text{(nếu có)} & & \text{bốc dỡ, ...} & & \text{trừ} \end{array}$$

(Nguồn: Chuẩn mực Kế toán Việt Nam số 02)

Ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ được khảo sát, việc ghi chép, phân loại các chi phí được dựa trên các hóa đơn, chứng từ. Tuy nhiên, các hóa đơn, chứng từ phụ thuộc nhiều vào quan điểm và sự điều chỉnh của Thuế, vì thế, số liệu kế toán quản trị chi phí thu thập và cung cấp liên quan đến hàng tồn kho có tính tương đồng với số liệu của kế toán tài chính.

Chi phí cho dự trữ: chi phí dự trữ hàng hóa thường phụ thuộc đặc điểm từng loại hàng, tuy nhiên phần lớn trong chi phí này là chi phí liên quan đến nhà xưởng, kho bãi và nhân viên giữ hàng (thủ kho). Chi phí kho bãi phát sinh từ việc đầu tư xây dựng kho bãi (khấu hao kho bãi), hoặc chi phí thuê kho bãi. Chi phí này khá lớn đối với các doanh nghiệp kinh doanh ở khu vực nội thành như các doanh nghiệp kinh doanh thời trang, hàng điện tử. Hàng thời trang, hàng điện tử thường phải kinh doanh ở các khu vực đông dân cư như

các khu mua sắm, thậm chí là các khu mua sắm chuyên về các mặt hàng này. Bên cạnh đó, để thuận lợi cho việc bán hàng, kho hàng thường gắn liền với cửa hàng, mà các cửa hàng ở vị trí đẹp, đất tiền cũng sẽ kéo theo chi phí cho kho hàng khá lớn. Cũng vì các kho hàng thường gắn liền với cửa hàng nên đôi khi, các doanh nghiệp thương mại không tách biệt chi phí liên quan đến cửa hàng và chi phí kho hàng, vì thế họ tính luôn các chi phí kho hàng vào chi phí bán hàng.

Tính giá hàng tồn kho: các mặt hàng thời trang, điện tử, vật liệu xây dựng là những mặt hàng tiêu dùng thông thường, giá trị từng sản phẩm không quá lớn, mang tính đồng loạt, việc nhập, xuất thường xuyên nên các phương pháp giá đích danh, phương pháp nhập trước - xuất trước, nhập sau - xuất trước ít được áp dụng, các phương pháp này thường chỉ được một số doanh nghiệp kinh doanh thời trang những với những mặt hàng đất tiền, số lượng sản phẩm cho mỗi mã hàng khá ít, tần xuất nhập xuất diễn ra không thường xuyên như tại cửa hàng thời trang An Nam (Hoàn Kiếm, Hà Nội) hay công ty Yên Chi (Hai Bà Trưng, Hà Nội). Phần lớn các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ đều sử dụng phương pháp bình quân gia quyền để tính giá xuất kho cho hàng xuất bán. Các doanh nghiệp sử dụng phần mềm kế toán thì áp dụng phương pháp bình quân liên hoàn (bình quân sau mỗi lần nhập) còn các doanh nghiệp thực hiện kế toán thủ công thì áp dụng phương pháp bình quân cả kỳ dự trữ (bình quân cuối kỳ). (Biểu 2.8)

Các khoản hao hụt, mất mát: Các khoản hao hụt, mất mát ngoài định mức của hàng hoá trong kỳ sau khi trừ đi các khoản bất bồi thường được tính vào giá vốn hàng bán. Các khoản hao hụt mất mát thường thấy như: mất, hỏng, sản phẩm lỗi (trường hợp không đổi được),

Biểu 2.8 Thực trạng áp dụng các phương pháp tính giá hàng tồn kho trong doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ

| Phương pháp tính giá | Thời trang | | Điện máy | | VLXD | | Tổng cộng | |
|-------------------------------|------------|--------------|-----------|---------------|-----------|---------------|------------|--------------|
| | Số DN | Tỷ trọng (%) | Số DN | Tỷ trọng (%) | Số DN | Tỷ trọng (%) | Số DN | Tỷ trọng (%) |
| PP đích danh | 0 | 0 | 0 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| PP bình quân cả kỳ dự trữ | 18 | 24 | 20 | 68,97 | 8 | 66,67 | 46 | 39,66 |
| PP bình quân sau mỗi lần nhập | 47 | 62,67 | 9 | 31,03 | 4 | 33,33 | 60 | 51,72 |
| PP nhập trước, xuất trước | 10 | 13,33 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 10 | 8,62 |
| PP nhập sau, xuất trước | 0 | 0 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 |
| Tổng | 75 | 100 | 29 | 100,00 | 12 | 100,00 | 116 | 100 |

(Nguồn: Số liệu khảo sát)

2.2.1.2 Chi phí bán hàng

Chi phí bán hàng là chi phí phục vụ cho mục đích bán hàng, vì thế chi phí này gồm cả chi phí phát sinh trước, trong và sau khi bán hàng. Các chi phí phát sinh trước khi bán hàng là chi phí nghiên cứu thị trường, quảng cáo,... Chi phí trong khi bán hàng gồm chi phí vận chuyển, môi giới, bốc dỡ,... và các chi phí sau bán hàng như chi phí bảo hành, bảo trì.

Chi phí bán hàng được theo dõi và phản ánh chi tiết theo từng loại chi phí phát sinh. Cụ thể các chi phí bán hàng phát sinh ở doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ thống kê được từ kết quả khảo sát của luận án như sau:

Chi phí nhân viên bán hàng: gồm tiền lương, tiền công, phụ cấp, các khoản trích theo lương (phần doanh nghiệp chịu) và các khoản liên quan đến người lao động được tính vào chi phí của doanh nghiệp.

Chi phí vật liệu bao bì: thường là các túi, hộp, giấy, túi, dây buộc để bao gói sản phẩm.

Chi phí dụng cụ đồ dùng: Giá trị xuất kho hoặc phân bổ từ chi phí trả trước của công cụ dụng cụ phục vụ cho bán hàng như mắc treo, giá treo, quầy-tủ-kệ hàng, thiết bị bán hàng, máy tính tiền,

Chi phí khấu hao TSCĐ: khấu hao những TSCĐ dùng cho bán hàng như cửa hàng, kho hàng, máy móc thiết bị bán hàng, quầy, tủ,... Để tính chi phí khấu hao tài sản cố định, các doanh nghiệp được khảo sát áp dụng phương pháp khấu hao đường thẳng.

Chi phí bảo hành: Ở các doanh nghiệp kinh doanh thời trang, điện tử và kinh doanh vật liệu xây dựng do đặc trưng của sản phẩm là có ít sản phẩm lỗi, hoặc có lỗi thì khách hàng được đổi sản phẩm lỗi hoặc việc sửa chữa sản phẩm lỗi không quá phức tạp và tốn kém, vì thế chi phí bảo hành ở các doanh nghiệp này rất thấp. Thậm chí, nếu doanh nghiệp chỉ là nhà phân phối đơn thuần họ cũng được đổi sản phẩm hỏng, sản phẩm lỗi cho nhà sản xuất. Vì vậy chi phí bảo hành ở nhiều doanh nghiệp gần như không phát sinh. Ở các doanh nghiệp kinh doanh thiết bị điện tử, việc bảo hành sản phẩm được thực hiện bởi nhà sản xuất hoặc nhà phân phối. Thường với những trường hợp bảo hành đơn giản được nhà phân phối thực hiện, các trường hợp bảo hành phức tạp hơn được chuyển lại cho nhà sản xuất - cơ sở bảo hành chuyên nghiệp của nhà sản xuất. Các doanh nghiệp kinh doanh hàng điện tử luận án nghiên cứu là các nhà phân phối cuối cùng, họ có tổ chức bảo hành sản phẩm nhưng thường chỉ là các sai hỏng mà việc sửa chữa đơn giản về mặt kỹ thuật và chi phí sửa chữa thường nhỏ. Chi phí bảo hành ở các doanh nghiệp kinh doanh thiết bị điện tử tập trung chủ yếu vào nhân viên bảo hành, họ là các nhân viên bảo hành chuyên nghiệp của cửa hàng, của doanh nghiệp vì thế chi phí tiền

lượng của họ khá ổn định theo thời gian- hưởng lương theo thời gian. Bên cạnh đó, cũng phát sinh chi phí cho các phụ tùng thay thế và chi phí công cụ dụng cụ phục vụ cho bảo hành. Ngoài ra, các chi phí liên quan đến khấu hao nhà cửa, chi phí điện, nước,... thường được tính chung với chi phí quản lý doanh nghiệp do bộ phận bảo hành của doanh nghiệp chỉ có 1-2 nhân viên và chỗ làm việc của họ được đặt cùng với các nhân viên bán hàng hay nhân viên quản lý khác, mức chi phí phân bổ ước tính cho các chi phí dùng chung: khấu hao TSCĐ, chi phí dịch vụ mua ngoài,... không đáng kể, vì thế các chi phí này thường không được phân bổ riêng cho bộ phận bảo hành sản phẩm.

Chi phí dịch vụ mua ngoài: Chi phí dịch vụ mua ngoài được ghi nhận theo chi phí thực tế phát sinh như chi phí điện, nước, điện thoại, chi phí tổ chức hội nghị, chi phí quảng cáo,... Tuy nhiên, các chi phí này thường không được ghi nhận đầy đủ do chỉ ghi nhận theo chứng từ cũng như số liệu ban đầu của kế toán tài chính, mà kế toán tài chính của các doanh nghiệp lệ thuộc rất nhiều vào quan điểm, các văn bản hướng dẫn thuế thu nhập doanh nghiệp và thuế GTGT. Theo luật thuế thu nhập doanh nghiệp hiện nay, chi phí quảng cáo, hội nghị, được tính vào chi phí chịu thuế hợp lý của thuế thu nhập doanh nghiệp... bị giới hạn không quá 10% các chi phí khác. Việc ghi nhận chịu ràng buộc của cơ quan thuế, của kế toán tài chính đã dẫn tới số liệu ban đầu của kế toán quản trị cũng bị sai lệch do ghi nhận theo kế toán tài chính.

2.2.1.3 Chi phí quản lý doanh nghiệp

Tương tự như chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ chịu ảnh hưởng lớn của kế toán tài chính, thuế, do đó nó chỉ ghi nhận các chi phí thực tế phát sinh liên quan đến quản lý doanh nghiệp với chứng từ hợp lý, hợp lệ. Cụ thể các chi phí

quản lý phát sinh thông kê được ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ như sau:

Chi phí nhân viên quản lý: gồm tiền lương, các khoản tương đương lương và các khoản trích theo lương của nhân viên mà doanh nghiệp phải chịu như bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, bảo hiểm thất nghiệp, kinh phí công đoàn, các khoản hỗ trợ, phụ cấp,... có tính chất như lương.

Chi phí vật liệu quản lý, chi phí đồ dùng văn phòng: là giá trị vật liệu, đồ dùng văn phòng dùng cho quản lý doanh nghiệp kỳ.

Chi phí khấu hao TSCĐ: là các chi phí khấu hao tài sản cố định dùng cho quản lý doanh nghiệp như nhà làm việc, văn phòng, máy móc, phương tiện phục vụ quản lý khác.

Thuế, phí lệ phí: là các khoản thuế, phí liên quan đến hoạt động chung của doanh nghiệp như thuế môn bài, lệ phí cầu đường, phí môi trường,...

Chi phí dịch vụ mua ngoài: Chi phí dịch vụ mua ngoài phục vụ cho hoạt động quản lý doanh nghiệp như tiền điện, nước, điện thoại, internet, tiền chi phí tiếp khách, tổ chức hội nghị,... Trong các chi phí đó, tiền chi tiếp khách và hội nghị cũng bị ràng buộc bởi các quy định về thuế nên nó nằm trong nhóm chi phí quảng cáo, tiếp khách, hội nghị,... không được vượt quá 10% các chi phí khác.

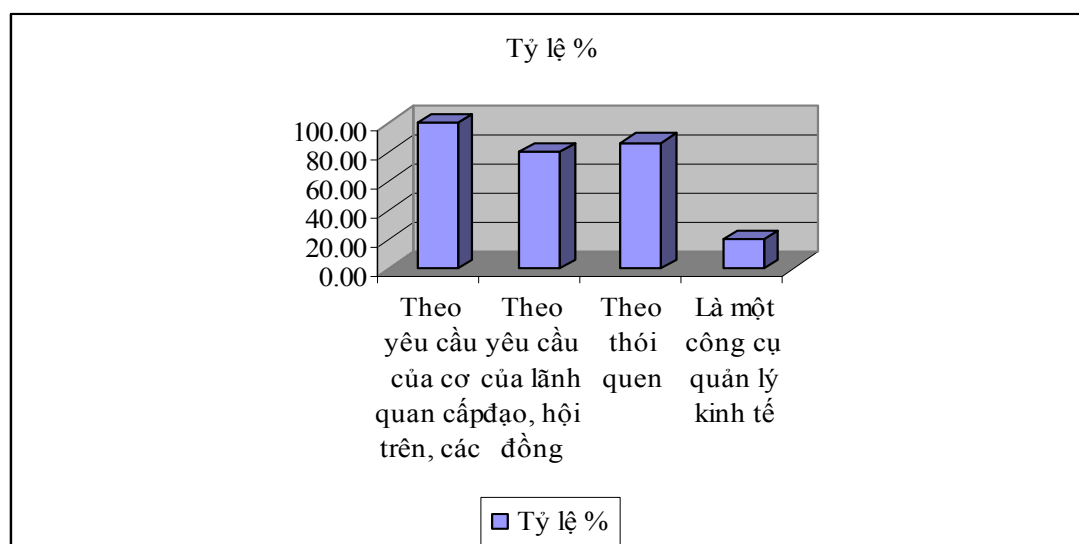
2.2.2 Thực trạng dự toán chi phí kinh doanh trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ

2.2.2.1 Vai trò thực tế của dự toán trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ

Các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ lập hai loại dự toán cơ bản là dự toán năm và dự toán cho các thương vụ. Dự toán năm của các doanh nghiệp thường được lập cùng với kế hoạch hoạt động năm và nó

thường xuất phát từ hai lý do, thứ nhất là do yêu cầu của các cơ quan quản lý Nhà nước, thứ hai là do thói quen. Thói quen lập kế hoạch của các doanh nghiệp nói chung và doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ nói riêng được hình thành do các doanh nghiệp thường coi bản kế hoạch như là mục tiêu hoạt động của năm, đến cuối năm, bản kế hoạch được dùng để đánh giá kết quả hoàn thành công việc của doanh nghiệp.

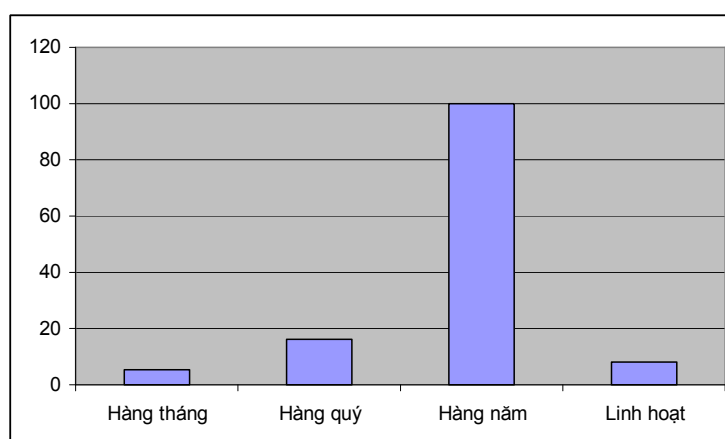
Bên cạnh dự toán năm, dự toán cho các thương vụ cũng được các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ thực hiện. Dự toán thương vụ được lập với mục đích dự kiến về chi phí, thu nhập của các thương vụ để quyết định có thực hiện thương vụ đó hay không. Việc lập dự toán cho các thương vụ có ý nghĩa lớn trong việc quản lý hoạt động kinh doanh của các doanh nghiệp, tuy nhiên do trình độ của kế toán, thói quen của nhà quản lý mà việc lập dự toán cho các thương vụ chưa được chú trọng. Việc lập dự toán cho các thương vụ chỉ mang tính bột phát, giản đơn, vì thế các lý do mà doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ lý giải cho việc lập dự toán của mình như sơ đồ 2.8.



Sơ đồ 2.8 Lý do lập dự toán ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ (Nguồn: tổng hợp khảo sát)

2.2.2.2 Hệ thống dự toán chi phí ở các DNTM quy mô vừa và nhỏ

Theo kết quả khảo sát của luận án, các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ thường lập dự toán cố định và dự toán linh động. Dự toán cố định được lập như kế hoạch hoạt động của năm, vì thế nó thường được lập theo chu kỳ hàng năm, hàng quý hay hàng tháng. Dự toán linh động là dự toán cho từng lần mua hàng hay còn gọi là từng thương vụ.



Sơ đồ 2.9 Thời điểm lập dự toán ở các DNTM quy mô vừa và nhỏ

Nguồn: tổng hợp khảo sát

Dự toán năm: dự toán năm là điển hình của dự toán cố định, dự toán năm ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ được lập dưới dạng kế hoạch kinh doanh, vì thế dự toán chi phí là một phần của dự toán tổng thể, nó phản ánh tổng quan chi phí mà doanh nghiệp phải chịu khi thực hiện hoạt động kinh doanh trong năm. Các chi phí cơ bản được lập dự toán gồm dự toán chi phí giá vốn hàng bán, dự toán chi phí bán hàng, dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp.

Giá vốn hàng bán dự kiến được xác định trên cơ sở giá vốn hàng bán năm hiện tại và tốc độ tăng trưởng dự kiến của từng nhóm hàng.

$$GV = \sum_1^n giti$$

Trong đó:

GV: giá vốn dự kiến

gi: giá vốn nhóm hàng/ mặt hàng *i*

ti: tốc độ tăng trưởng của nhóm hàng/ mặt hàng (dự kiến)

(Nguồn: tổng hợp khảo sát)

Chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp thường được các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ lập ở dạng dự toán tổng thể do sự biến động của chúng không lớn, khá ổn định trong một quy mô kinh doanh nhất định. Dự toán chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp thường được lập với số liệu tổng thể căn cứ vào quy mô chi phí năm hiện tại và tốc độ tăng trưởng dự kiến.

CPBH dự kiến = CPBH hiện tại x tốc độ tăng trưởng dự kiến

CPQL dự kiến = CPQL hiện tại x tốc độ tăng trưởng dự kiến

Một số doanh nghiệp tách biệt được biến phí, định phí trong chi phí bán hàng, chi phí bán hàng dự toán được lập dựa trên định phí bán hàng kỳ thực hiện, biến phí bán hàng dự kiến và số lượng hàng bán dự kiến hoặc số lượng của từng loại chi phí.

Chi phí bán hàng dự kiến = Định phí bán hàng + Biến phí bán hàng x Số lượng hàng bán dự kiến

(Nguồn: tổng hợp khảo sát)

Dự toán từng thương vụ (từng lô hàng): Trong nền kinh tế thị trường, hàng hóa nhiều về số lượng, phong phú về chủng loại, đa dạng về tính năng, thuận tiện trong giao dịch,... nên việc quyết định mua của người tiêu dùng phụ thuộc vào rất nhiều yếu tố khác nhau. Quyết định mua các sản phẩm thời trang, sản phẩm điện tử của người tiêu dùng phụ thuộc vào nhiều yếu tố, từ các trang

phục, đồ dùng của những người nổi tiếng. Đặc biệt là các ca sĩ, diễn viên điện ảnh, đến kiểu dáng, màu sắc, chất liệu, xuất xứ, nhà sản xuất của sản phẩm và khả năng thanh toán của họ. Với nhóm hàng vật liệu xây dựng, quyết định mua của người tiêu dùng cũng phụ thuộc vào các yếu tố mốt (mode), thương hiệu sản phẩm, khả năng thanh toán,....

Kinh doanh trong môi trường mà người tiêu dùng có nhiều cơ hội để lựa chọn sản phẩm, nên để có lãi, các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ phải cân nhắc kỹ lưỡng từ số lượng, chủng loại, thời điểm mua - bán,... Việc cân nhắc lựa chọn các phương án kinh doanh không chỉ dựa trên các thông tin định tính, doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ còn sử dụng dự toán như một công cụ hữu ích để tính trước khả năng sinh lời của từng thương vụ (từng lô hàng).

Dự toán cho từng thương vụ thường được các doanh nghiệp thực hiện như những “bản nháp” với các ước tính về doanh thu, chi phí. Các dự toán thường được ghi chép trên các cuốn sổ tay và do chủ doanh nghiệp hay kế toán thực hiện.

Các ước tính dựa trên các tính toán đơn giản về giá bán, giá mua, các chi phí phát sinh dự kiến sẽ xảy ra. Việc ước tính chi phí để lập dự toán thường dựa trên kinh nghiệm của nhà quản lý và khảo sát thực tế. Các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ có nguồn hàng (nhà cung cấp) khá ổn định, thường là các nhà cung cấp nội địa (kể cả các doanh nghiệp kinh doanh hàng có xuất xứ nước ngoài), vì thế họ dễ dàng khảo sát được giá các mặt hàng dự kiến sẽ nhập, bên cạnh đó chi phí phát sinh cho từng lô hàng (từng thương vụ) như chi phí vận chuyển, bốc dỡ, chi phí thuê thêm nhân viên,... dễ dàng ước tính được căn cứ vào đơn giá các chi phí đó ở thời điểm hiện tại.

2.3.3 Thực trạng kế toán chi phí thực hiện trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ

Ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ, kế toán chi phí thường chỉ thực hiện với kế toán tài chính, kế toán quản trị mới chỉ được thực hiện ở những bước sơ khai dạng chi tiết hoá kế toán tài chính hoặc những ghi chép mang tính cá nhân như “sổ tay”, “bản nháp” của nhà lãnh đạo hoặc một vài cán bộ quản lý. Với việc thực hiện kế toán tài chính, các doanh nghiệp kinh doanh thời trang áp dụng Chế độ kế toán doanh nghiệp vừa và nhỏ ban hành theo Quyết định 48/2006/QĐ-BTC ngày 14/09/2006 và Chế độ kế toán hộ kinh doanh cá thể ban hành theo Quyết định 169/2000/QĐ-BTC ngày 25/10/2000.

2.3.3.1 Thực trạng kế toán Giá vốn hàng bán ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ

Các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ thực hiện Chế độ kế toán doanh nghiệp vừa và nhỏ ban hành theo Quyết định 48/2006/QĐ-BTC. Toàn bộ giá trị hàng hoá mua về để bán được phản ánh trên TK156 “hàng hoá”, khi bán hàng, giá trị hàng bán được kết chuyển sang TK 632 “giá vốn hàng bán”. Các khoản hao hụt, mất mát cũng được kế toán vào TK632. Cuối kỳ toàn bộ giá vốn hàng bán trong kỳ được kết chuyển sang TK911 để xác định kết quả kinh doanh.

Với doanh nghiệp áp dụng hình thức Nhật Ký chung, khi hàng hóa được xác định là bán, căn cứ vào chứng từ xuất kho hàng hoá, kế toán phản ánh giá vốn hàng bán vào sổ nhật ký chung, sổ chi tiết tài khoản 632, 156, sổ cái tài khoản 632, 156. Cuối kỳ, khi kết chuyển giá vốn để xác định kết quả kinh doanh, giá vốn hàng bán được ghi có trên sổ cái TK632 và ghi Nợ Trên TK911. Căn cứ vào số liệu trên sổ cái TK 632 để ghi vào chỉ tiêu giá vốn

tương ứng trên Bảng Cân đối số phát sinh. Với các doanh nghiệp áp dụng hình thức Chứng từ ghi sổ, căn cứ vào chứng từ chứng minh hàng đã bán, kế toán ghi sổ chi tiết TK156 và TK632. Từ chứng từ chứng minh hàng đã bán, kế toán ghi chứng từ ghi sổ, từ đó ghi vào Sổ đăng ký chứng từ ghi sổ và phản ánh giá vốn hàng bán vào Sổ cái TK632. Sau khi xác định kết quả kinh doanh, giá vốn hàng bán trên Sổ cái TK632 được phản ánh lên Bảng cân đối số phát sinh và Báo cáo Tài chính.

Kế toán Giá vốn hàng bán được các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ thực hiện ở góc độ kế toán tài chính, khi cần thông tin cụ thể hơn, kế toán quản trị chi phí thường lấy số liệu từ sổ chi tiết giá vốn hàng bán.

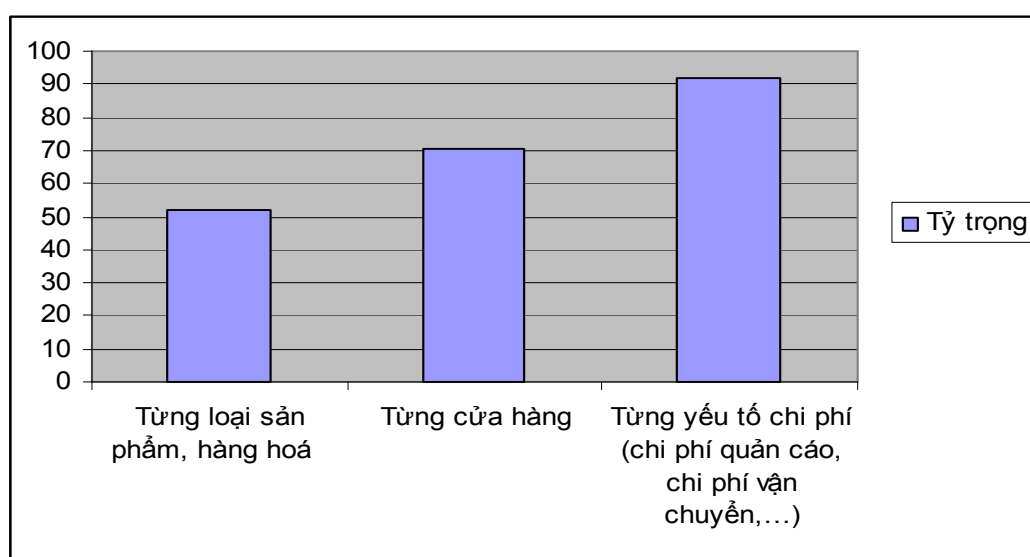
Các doanh nghiệp thương mại quy mô nhỏ hoạt động theo mô hình hộ kinh doanh, cửa hàng thường áp dụng Chế độ kế toán hộ kinh doanh cá thể. Chi phí giá vốn hàng bán được phản ánh trên Sổ theo dõi vật tư, sản phẩm, hàng hóa (cho từng loại sản phẩm) và trên Bảng kê luân chuyển vật tư, sản phẩm, hàng hóa (cho toàn bộ vật tư, sản phẩm, hàng hóa). Chi phí vận chuyển hàng hóa trong quá trình mua hàng được kế toán vào chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp.

2.3.3.2 Thực trạng kế toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ

Ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ, kế toán tập trung chủ yếu vào công tác kế toán tài chính, kế toán thuế với mục tiêu kê khai nộp thuế đúng quy định, lập báo cáo tài chính đúng thời hạn quy định. Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp cũng được phản ánh trên tài khoản TK642 - Chi phí quản lý kinh doanh. Bên cạnh việc kế toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp phục vụ cho mục đích tính thuế và lập BCTC, các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ cũng đã theo dõi chi

tiết các thông tin về hai loại chi phí này nhằm cung cấp thông tin cho các nhà quản trị doanh nghiệp. Điều này khẳng định, dù mới manh nha, nhưng kế toán quản trị chi phí đã có mặt ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ.

Chi phí bán hàng: Để phản ánh chi tiết các thông tin về chi phí bán hàng và chi phí quản lý, kế toán các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ mở sổ theo dõi chi tiết. Với chi phí bán hàng, số liệu kế toán chi tiết được phản ánh theo từng yếu tố chi phí, từng cửa hàng và từng loại sản phẩm. Tuy nhiên việc áp dụng ở các doanh nghiệp rất khác nhau, 100% các doanh nghiệp mở sổ theo dõi chi tiết để xác định được từng khoản chi phí bán hàng theo yếu tố chi phí, nhưng việc theo dõi chi tiết cho từng cửa hàng hay từng loại hàng hoá ít được thực hiện hơn.



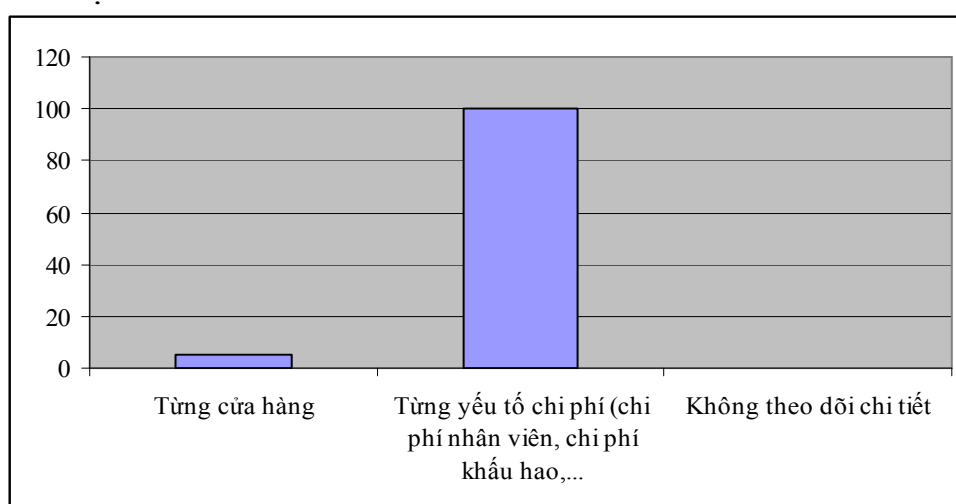
Sơ đồ 2.10 Theo dõi chi tiết chi phí bán hàng ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ (Nguồn: Tổng hợp khảo sát)

Chi phí quản lý doanh nghiệp: Bên cạnh việc theo dõi khá chi tiết chi phí bán hàng thì chi phí quản lý doanh nghiệp còn được theo dõi chung. Chi phí quản lý doanh nghiệp được các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở quy mô tổng thể cho toàn doanh nghiệp. Điều này khá dễ hiểu vì với

quy mô kinh doanh của các doanh nghiệp vừa và nhỏ, phần lớn các chi phí quản lý doanh nghiệp đều phát sinh tập trung ở văn phòng hay bộ phận quản lý, do đó ít được theo dõi chi tiết cho từng bộ phận.

Chi phí quản lý doanh nghiệp phát sinh ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ gồm các chi phí liên quan đến con người như tiền lương, các khoản tương đương lương các khoản trích theo lương, chi phí công cụ dụng cụ dùng cho quản lý, chi phí khấu hao tài sản cố định,... và các chi phí dịch vụ mua ngoài như chi phí điện nước, phí điện thoại, phí môi trường,... Chi phí quản lý được theo dõi, phản ánh chi tiết theo từng nội dung phát sinh (từng yếu tố chi phí), đây là cách phân loại điển hình của nhóm chi phí này.

Các chi phí quản lý phần lớn phát sinh tập trung ở bộ phận quản lý, ở văn phòng, tuy nhiên do quy mô vừa và nhỏ nên có nhiều doanh nghiệp các chi phí này thường phát sinh cùng với chi phí tương tự nhưng phục vụ cho việc bán hàng. Vì thế, nhiều chi phí các doanh nghiệp không tách biệt được bao nhiêu cho bán hàng, bao nhiêu cho quản lý (khó phân bổ). Bên cạnh đó, do cùng được kế toán trên TK 642 nên các chi phí chung này càng không được tách biệt.

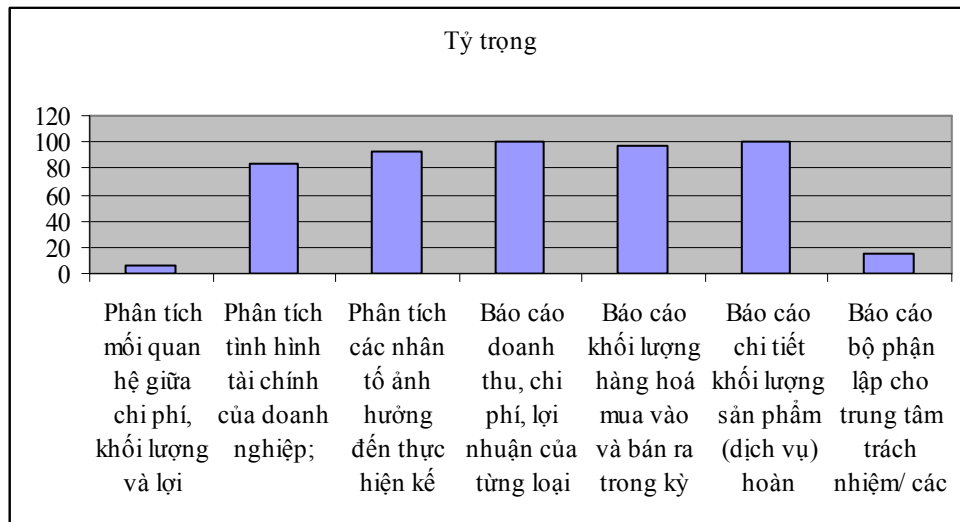


Sơ đồ 2.11 Theo dõi chi tiết chi phí quản lý doanh nghiệp ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ (Nguồn: tổng hợp khảo sát)

Các doanh nghiệp quy mô nhỏ, hoạt động theo mô hình hộ kinh doanh dưới dạng các cửa hàng thường áp dụng Chế độ kế toán hộ kinh doanh cá thể. Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp được phản ánh trực tiếp vào Sổ chi phí sản xuất kinh doanh với các nội dung chi phí chi tiết về vật liệu, hàng hóa, chi phí dịch vụ mua ngoài, chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí tiền công thuê ngoài, các khoản phí, thuế đã nộp và các chi phí khác. Như vậy, mặc dù không sử dụng tài khoản kế toán để phân loại, theo dõi chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp nhưng các doanh nghiệp quy mô nhỏ vẫn theo dõi, phản ánh chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp trên sổ kế toán tương tự như các doanh nghiệp áp dụng Chế độ kế toán doanh nghiệp.

2.3.4 Thực trạng công tác phân tích chi phí cho việc ra quyết định kinh doanh trong ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ

Việc ghi nhận chi phí, phân loại chi phí là nền tảng của phân tích chi phí và lập báo cáo kế toán quản trị chi phí. Xuất phát từ thực trạng kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ là ghi nhận và phân loại chi dựa trên nền tảng thông tin của kế toán tài chính nên sự khác biệt giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị được tập trung ở phân tích thông tin về chi phí và lập báo cáo. Mặc dù việc phân tích chi phí còn ở dạng đơn giản, nhưng kết quả khảo sát của luận án cho thấy các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ đã phân tích chi phí theo các mục đích khác nhau.



Sơ đồ 2.11 Theo dõi chi phí quản lý ở các DNTM quy mô vừa và nhỏ

(Nguồn: tổng hợp khảo sát)

2.3.4.1 Phương pháp phân tích chi phí

Căn cứ vào nhu cầu thông tin của nhà lãnh đạo, kế toán sẽ lập báo cáo chi phí, đó chính là đặc trưng lớn nhất của kế toán quản trị. Tùy từng loại báo cáo, thời điểm báo cáo, đối tượng sử dụng báo cáo kế toán sẽ lựa chọn cách thức phân tích thông tin cụ thể. Tuy nhiên, thực trạng chung ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ là đều sử dụng các phương pháp đơn giản trong việc phân tích thông tin kế toán, chủ yếu là chi tiết hoá từ các thông tin của kế toán tài chính, từ đó lọc những thông tin phù hợp với mục tiêu của báo cáo cần lập. Vì thế, có thể nói báo cáo kế toán quản trị chi phí là cụ thể hơn và cập nhật hơn các thông tin của kế toán tài chính (kế toán tài chính lập báo cáo vào các thời điểm nhất định, thường là cuối quý, cuối năm).

Các phân tích cơ bản của kế toán quản trị để phân tích các mối quan hệ Chi phí - khối lượng - lợi nhuận, phân tích chi phí để quyết định bán hàng hay không bán, phân tích chi phí để định giá bán,... mới được định hình, dưới dạng ước tính đơn giản. Việc phân tích chi phí thành định phí - biến phí để

ứng dụng phân tích các chi phí trong mối quan hệ với các thông tin kế toán khác chưa được chú trọng.

2.3.4.2 Thực trạng phân tích để kiểm soát chi phí

Một trong những ứng dụng quan trọng của kế toán quản trị chi phí là kiểm soát chi phí. Kiểm soát chi phí có vai trò quan trọng trong quản trị doanh nghiệp, nó giúp các nhà quản trị đánh giá được hiệu quả của chi phí hiện tại bằng việc so sánh với chi phí tương ứng trong quá khứ, chi phí dự toán hoặc so sánh chi phí trong mối tương quan với doanh thu, thu nhập tương ứng.

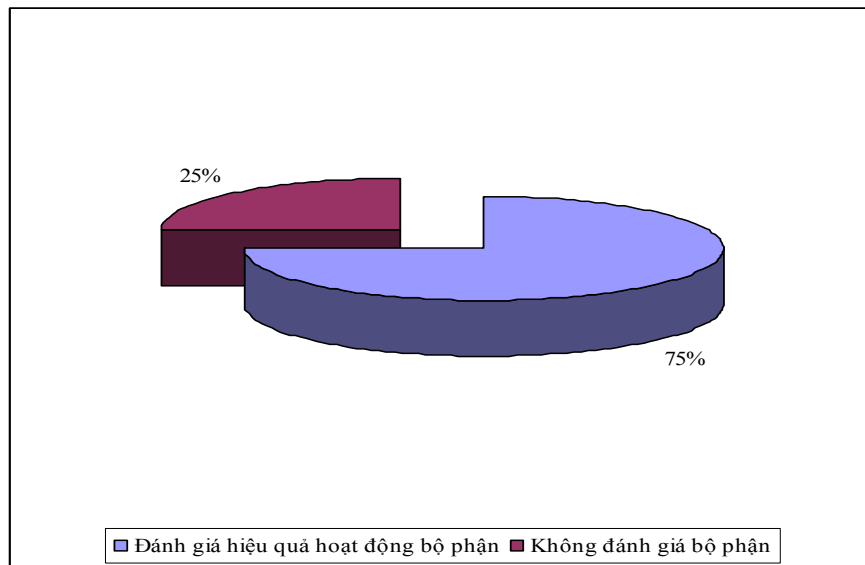
So sánh chi phí thực hiện với chi phí kỳ trước là cách làm phổ biến để đánh giá mức độ biến động của chi phí kỳ thực hiện. Việc so sánh này khá dễ dàng dựa trên số liệu của các báo cáo tài chính. Tuy nhiên, nếu chỉ so sánh riêng lẻ chỉ tiêu chi phí sẽ không đánh giá được toàn diện kết quả thực hiện hoạt động kinh doanh hay việc tiết kiệm chi phí, do đó, so sách chỉ tiêu chi phí thường được thực hiện cùng với các chỉ tiêu doanh thu hay lợi nhuận. Việc đánh giá chi phí thực hiện với chi phí quá khứ được nhiều doanh nghiệp thực hiện, nó giúp các nhà quản trị đánh giá được việc sử dụng chi phí của doanh nghiệp tăng hay giảm so với quá khứ, và việc tăng giảm này so sánh tương quan với sự tăng giảm doanh thu, lợi nhuận sẽ mang đến những đánh giá khá trung thực về hiệu quả sử dụng chi phí của doanh nghiệp. Kết quả khảo sát của luận án cho thấy, một số doanh nghiệp như công ty Minh Phương, công ty Tuyết Lan ... thường xuyên đánh giá chi phí như một chỉ tiêu tài chính hàng năm trong các báo cáo tài chính hay các báo cáo tổng kết hoạt động của công ty.

So sánh chi phí thực hiện với chi phí dự toán sẽ giúp nhà quản trị đánh giá việc thực hiện chi phí trong kỳ. Việc so sánh này có ý nghĩa lớn nhằm

đánh giá khoảng cách giữa chi phí thực hiện và chi phí dự toán của doanh nghiệp, nó phản ánh khả năng dự tính của doanh nghiệp cũng như những biến động từ thực tế so với dự toán. Việc đánh giá này có ý nghĩa lớn về mặt quản lý tài chính của doanh nghiệp, tuy nhiên không phải doanh nghiệp nào cũng thực hiện được.

Đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận cũng dựa trên ứng dụng của kiểm soát chi phí. Mỗi bộ phận là một phần của doanh nghiệp, mặc dù các doanh nghiệp thương mại có quy mô vừa và nhỏ nhưng cũng tổ chức thành các bộ phận nhỏ để dễ quản lý cũng như thuận lợi trong kinh doanh. Các doanh nghiệp sử dụng các tiêu thức khác nhau để tổ chức các bộ phận của mình, có doanh nghiệp phân chia bộ phận theo từng loại sản phẩm, có doanh nghiệp phân chia các bộ phận theo khu vực bán hàng,...

Do đặc thù quy mô vừa và nhỏ mà các doanh nghiệp thương mại thường không có sự tách biệt rõ ràng giữa các bộ phận, phần lớn hoạt động của các bộ phận đều đan xen với nhau và chịu sự tác động của nhà lãnh đạo cao nhất của doanh nghiệp. Đó là một trong các lý do báo cáo bộ phận, phân tích chi phí của các bộ phận chưa được các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ coi trọng. Phần lớn việc đánh giá chi phí ở các bộ phận chỉ dừng lại ở việc báo cáo tổng quan về doanh thu, chi phí mà chưa có các phân tích chuyên sâu. Việc phân tích, đánh giá các bộ phận thường được thực hiện không chính thức, do nhà lãnh đạo tự tính và ít được lập thành báo cáo hay dưới dạng văn bản khác.



Sơ đồ 2.15 Thực trạng đánh giá hiệu quả hoạt động của các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ (Nguồn: tổng hợp khảo sát)

2.3.4.3 Thực trạng phân tích chi phí cho việc ra quyết định kinh doanh

Sử dụng thông tin kế toán quản trị có ý nghĩa lớn đối với việc ra quyết định kinh doanh. Mặc dù mới chỉ sơ khai, manh mún nhưng các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ đã có phân tích chi phí phục vụ việc ra quyết định kinh doanh. Phân tích chi phí phục vụ việc ra quyết định kinh doanh thường ứng dụng trong các trường hợp doanh nghiệp quyết định lựa chọn mặt hàng kinh doanh, xác định giá bán sản phẩm,...

Quyết định lựa chọn loại hàng kinh doanh: do hàng hóa trên thị trường ngày một đa dạng về chủng loại, phong phú về kiểu dáng, chất liệu, nhãn hàng,... nên việc lựa chọn mặt hàng kinh doanh của các doanh nghiệp thương mại là vấn đề lớn, có ý nghĩa sống còn với doanh nghiệp, đặc biệt khi các doanh nghiệp thương mại kinh doanh các mặt hàng có tính thời trang, tính mốt (mode) như quần áo thời trang, hàng điện tử. Lượng hàng bán ra của từng mặt hàng phụ thuộc vào xu hướng tiêu dùng, tâm lý tiêu dùng, kiểu dáng, chất liệu của sản phẩm,... vì thế doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ luôn

phải trả lời các câu hỏi “mua loại hàng nào? “bán ra lời được bao nhiêu?”,... để lựa chọn mặt hàng kinh doanh. Với các doanh nghiệp kinh doanh vật liệu xây dựng, dù sản phẩm không mang tính thời trang cao như hàng thời trang, hàng điện máy, nhưng vật liệu xây dựng cũng có rất nhiều mặt hàng doanh nghiệp phải lựa chọn để kinh doanh. Các sản phẩm vật liệu xây dựng thường có sức bền lớn, ảnh hưởng tới chất lượng công trình xây dựng, bên cạnh đó các sản phẩm gốm sứ xây dựng còn thể hiện “đẳng cấp” của gia chủ, vì thế chúng cũng là những mặt hàng được người tiêu dùng lựa chọn kỹ lưỡng khi mua sắm. Người tiêu dùng càng lựa chọn kỹ lưỡng thì doanh nghiệp càng phải thận trọng khi quyết định lựa chọn mặt hàng kinh doanh.

Để lựa chọn mặt hàng kinh doanh trong số vô vàn mặt hàng tương tự trên thị trường, doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ cần nhiều thông tin để quyết định, trong đó phân tích chi phí là một biện pháp hữu ích, đặc biệt là việc phân tích và so sánh tương quan các phương án lựa chọn. Mỗi phương án kinh doanh gắn với những mặt hàng doanh nghiệp dự kiến lựa chọn, các phương án sẽ mang lại doanh thu, chi phí khác nhau, vì thế việc so sánh thông tin giữa các phương án đã giúp nhà quản trị ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ dễ dàng lựa chọn phương án tối ưu trong lựa chọn mặt hàng kinh doanh.

Xác định giá bán sản phẩm:

Việc xác định giá bán sản phẩm của các doanh nghiệp phụ thuộc vào các yếu tố mang tính thị trường, tuy nhiên, có hai loại giá cơ bản trong đó là giá thương lượng (giữa người mua và người bán) và giá niêm yết. *Giá thương lượng* được hình thành trên cơ sở thỏa thuận trực tiếp giữa người mua và người bán, giá thương lượng phụ thuộc vào người mua nhiều vì thông thường người bán “phát giá” khi người mua đã lựa chọn và khá yêu thích sản phẩm,

khi đó giá được hai bên chấp nhận phụ thuộc nhiều vào yếu tố tâm lý của người mua mặc dù họ cũng được thương lượng (trả giá). Trong trường hợp bán hàng theo giá thương lượng việc phân tích chi phí để thương lượng giá không được các doanh nghiệp quá chú trọng, mặc dù vậy, việc phân tích chi phí lại giúp ích rất nhiều cho doanh nghiệp trong việc xác định giá bán tối thiểu. Giá bán tối thiểu là giá bán mà doanh nghiệp có thể chấp nhận trong chừng mực nào đó, chừng mực ở đây hiểu là mục tiêu của doanh nghiệp trong những thời điểm nhất định, có thể là hòa vốn, có thể là một mức lợi nhuận mong muốn. Như vậy, trong trường hợp bán hàng với giá thương lượng thì doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ vẫn cần có những phân tích chi phí nhất định để xác định giá bán tối thiểu họ có thể chấp nhận, đây là cơ sở quan trọng trong việc xác định giá thương lượng của họ. Những phân tích chi phí có thể chỉ là những ước tính đơn giản, hay những tính toán ban đầu nhưng một số doanh nghiệp vẫn đã và đang thực hiện như Cửa hàng thời trang 201 Cầu Giấy, Shop S&D, cửa hàng Thảo Nhi (Hà Nội), Công ty Hương Thủy, Lan Anh (Hải Phòng).

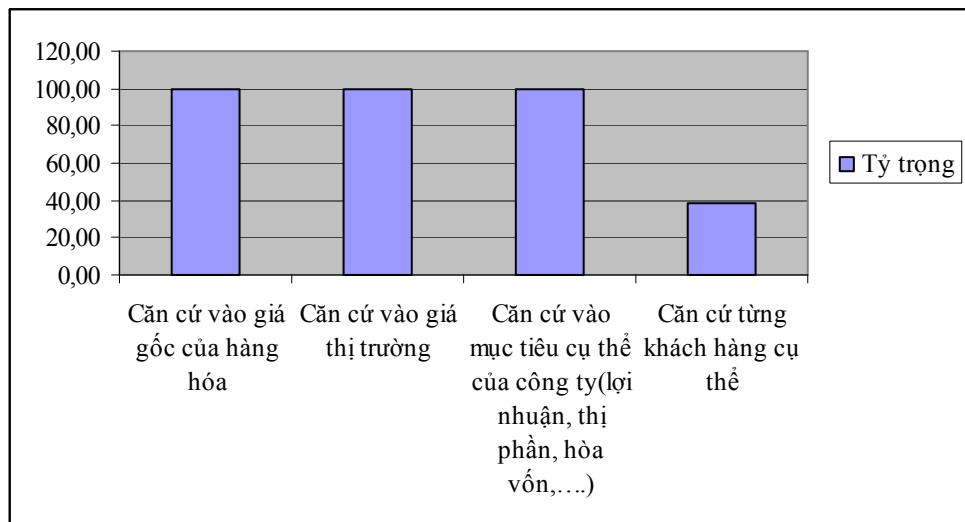
Giá niêm yết là giá do người bán xác định, người mua chỉ chấp nhận hoặc không (người mua không được thương lượng mức giá). Vì thế, xác định mức giá niêm yết được các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ rất quan tâm với mục tiêu xây dựng được mức giá phù hợp, cạnh tranh nhưng vẫn mang đến lợi nhuận cho công ty. Giá niêm yết thường được xác định dựa trên các yếu tố về chi phí, lợi nhuận dự kiến và cả giá của đối thủ cạnh tranh trên thị trường. Đây là ứng dụng quan trọng của phân tích chi phí nhằm xác định giá bán. Tuy vậy, giá bán của các doanh nghiệp trong thực tế ít được xác định trên cơ sở phân tích chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động. Biến phí, định phí và các ứng dụng của nó trong phân tích chi phí còn ít được

các doanh nghiệp thời trang biết đến, nhiều doanh nghiệp ước tính đơn giản cách xác định giá bán như sau:

$$\text{Giá bán} = \text{giá gốc} + \text{thặng số thương mại}(\%)$$

(Nguồn: PGS.TS Hoàng Minh Đường, Giáo trình Quản trị doanh nghiệp thương mại)

Đây là cách xác định giá bán cổ điển, đơn giản được các doanh nghiệp ưa chuộng như ở công ty Trung Hiếu, Minh Phương, Gia Huy ... (Hà Nội), công ty Danty, Đạt Á,... (TP HCM). Với phương pháp xác định giá bán này, các doanh nghiệp chỉ cần quan tâm và điều chỉnh thặng số thương mại theo mong muốn, thặng số thương mại chính là tỷ lệ lãi mong muốn của doanh nghiệp. Ví như ở công ty Trung Hiếu, giá mua về của mặt hàng áo sơ mi nữ mã AN009 là 96.000đ/chiếc, thặng số thương mại thông thường của công ty là 20% trên giá mua, khi đó giá bán của mã hàng này là: $96.000 + 20\% \times 96.000 = 115.200\text{đ/chiếc}$. Như vậy giá bán được xác định là 115.200đ/chiếc, nếu giá này cao hoặc thấp hơn giá thị trường họ có thể điều chỉnh tăng giảm linh động.



Sơ đồ 2.16 Các căn cứ xác định giá bán của các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ (Nguồn: tổng hợp khảo sát)

Các quyết định khác: Bên cạnh các quyết định về lựa chọn mặt hàng kinh doanh và định giá sản phẩm, các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ còn phân tích chi phí cho các vấn đề khác theo nhu cầu cụ thể của từng doanh nghiệp như đánh giá hoạt động của các cửa hàng, thay đổi mặt hàng kinh doanh, chuyển địa điểm,... Ví dụ như năm 2009 công ty Minh Anh phân tích chi phí để quyết định chuyển cửa hàng kinh doanh từ Đội Cấn (Ba Đình, Hà Nội) về Cầu Giấy, shop Man (Ba Đình, Hà Nội) quyết định phân tích chi phí để đưa thêm mặt hàng kinh doanh mới, từ chuyên kinh doanh quần áo sang quần áo, giày ví và dây lưng,...

2.3.5 Thực trạng tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí

Bộ máy kế toán trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ đang được tổ chức theo mô hình trực tuyến chức năng. Số lượng nhân viên kế toán từ 1-5 người tùy theo qui mô của doanh nghiệp, tuy nhiên số lượng nhân viên kế toán phổ biến ở mức 1-3 người. Do số lượng kế toán viên hạn chế nên phần lớn công việc họ thực hiện đều là công việc hỗn hợp, gồm kế toán tài chính, kế toán quản trị và kê khai, tính, nộp thuế hàng tháng. Một số doanh nghiệp quy mô nhỏ, mới thành lập chưa có kế toán viên hoặc có kế toán viên nhưng nghiệp vụ còn yếu nên họ thuê kế toán ngoài. Tuy nhiên, công việc kế toán thuê ngoài chủ yếu là kê khai, nộp thuế và lập báo cáo tài chính.

Do quy mô nhỏ hẹp, thị trường khá tập trung nên mô hình tổ chức bộ máy kế toán của các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam hiện nay đều là mô hình tập trung. Dù ít hay nhiều kế toán viên, phần lớn các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ đều phân chia các phần hành kế toán thành các mảng công việc chính là kế toán bán hàng, kế toán ngân hàng và thanh toán, kế toán thuế. Với sự phân chia này, không thấy có sự hiện hữu của kế toán quản trị chi phí. Điều này là thực trạng chung của các

doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ được khảo sát. Kế toán quản trị chi phí mới được ghi nhận và thực hiện ở bước sơ khai, mang tính tự phát và bất ổn. Kế toán quản trị chi phí được thực hiện dựa trên các yêu cầu mang tính thời điểm của nhà quản trị, và khi phát sinh yêu cầu đó, giám đốc hoặc kế toán trưởng trực tiếp chỉ định người thực hiện. Vì thế, kế toán quản trị không được coi như một phân hành kế toán cơ bản trong doanh nghiệp.

Như vậy, mặc dù chưa được tách biệt thành một phân hành riêng trong công tác kế toán của doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ nhưng kế toán quản trị chi phí vẫn đang được thực hiện song hành cùng kế toán tài chính. Vì thế, có thể nói bộ máy kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ được tổ chức chung, kết hợp với với bộ máy kế toán tài chính.

2.4 Đánh giá thực trạng kế toán chi phí trong các doanh nghiệp thương mại vừa và nhỏ

2.4.1 Những kết quả đạt được của kế toán quản trị chi phí áp dụng ở doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam

Các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ được khảo sát đều nhận thức được vai trò của kế toán quản trị chi phí trong việc cung cấp thông tin cho các nhà lãnh đạo trong doanh nghiệp. Nhận thức là yếu tố nền tảng, là động lực cho sự thay đổi, vì thế, việc thừa nhận sự tồn tại và vai trò của kế toán quản trị chính là yếu tố tiền đề để kế toán quản trị chi phí có thể phát triển bền vững và ổn định ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ.

Về phân loại chi phí: Các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ thường phân loại chi phí theo nội dung và theo chức năng của chi phí. Chi phí của doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ được chia thành các khoản mục giá vốn hàng bán, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh

nghiệp, trong từng khoản mục này lại tiếp tục phân loại theo các yếu tố chi phí. Điều này giúp kế toán đáp ứng được yêu cầu cung cấp thông tin kịp thời, hữu ích về các chỉ tiêu giá vốn hàng bán, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp.

Đối với các doanh nghiệp quy mô nhỏ, siêu nhỏ tổ chức hoạt động dưới hình thức cửa hàng kinh doanh, dù chỉ áp dụng Chế độ kế toán hộ kinh doanh cá thể, nhưng các doanh nghiệp quy mô nhỏ này cũng đã tách biệt được chi phí giá vốn, chi phí kinh doanh.

Về dự toán chi phí: Mặc dù mới được lập như một phần trong kế hoạch kinh doanh tổng thể của doanh nghiệp, nhưng dự toán chi phí ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ đã có những tác dụng nhất định trong việc tạo ra nền tảng của dự toán ở các doanh nghiệp. Bên cạnh đó, dự toán chi phí cho từng thương vụ ít nhiều đã giúp các nhà quản trị dễ dàng hơn trong lựa chọn các phương án kinh doanh.

Về phân tích chi phí: Việc phân tích chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ nhằm mục đích kiểm soát chi phí và phục vụ cho việc ra quyết định kinh doanh. Mặc dù mới ở hình thức sơ khai, đơn giản nhưng thông tin kế toán quản trị chi phí đã ít nhiều giúp các nhà quản trị có thêm cơ sở để đưa ra các quyết định. Tính đơn giản sơ khai của phân tích chi phí thể hiện ở việc lập báo cáo chi phí của kế toán quản trị chi phí được thực hiện theo “đơn đặt hàng” không thường xuyên, nó thường gắn với các thương vụ mà nhà lãnh đạo lúng túng, thiếu thông tin. Hơn thế nữa, do hiểu biết về kế toán quản trị của kế toán viên cũng như nhà lãnh đạo còn rất khác nhau và chưa sâu sắc nên các báo cáo kế toán quản trị chưa đảm bảo được yêu cầu “đễ hiểu” của kế toán, điều này gây trở ngại cho nhà lãnh đạo trong việc sử dụng thông tin mà kế toán cung cấp.

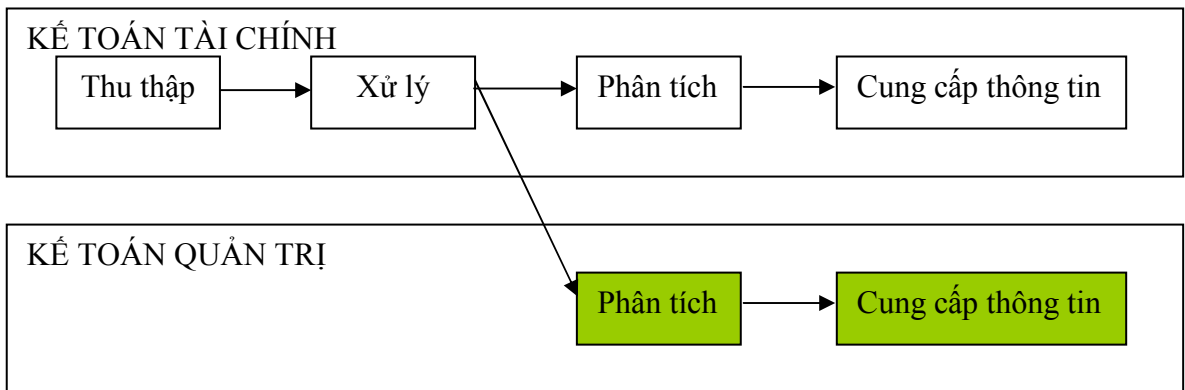
2.4.2 Những tồn tại và hạn chế về kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ Việt Nam

2.4.2.1 Kế toán quản trị chi phí chưa được coi trọng

Mặc dù kế toán quản trị đã ít nhiều được thừa nhận ở các doanh nghiệp vừa và nhỏ nhưng điều này không đồng nghĩa với việc kế toán quản trị chi phí được coi trọng. Nếu so sánh với việc doanh nghiệp đầu tư tiền bạc cho công tác kế toán tài chính và kế toán thuế như cử nhân viên đi học nâng cao trình độ, mua phần mềm kế toán, mời chuyên gia tư vấn, hỗ trợ, mời chuyên gia lập báo cáo và quyết toán thuế, thuê kiểm toán,... thì kế toán quản trị nói chung và kế toán quản trị chi phí chỉ giống như việc “làm thêm cho có”. Các nhà lãnh đạo doanh nghiệp các cấp đều ít quan tâm đến thông tin kế toán cung cấp nói chung cũng như các thông tin kế toán quản trị chi phí, vì thế kế toán quản trị chi phí chưa có động lực phát triển. Các nhà quản trị thường ra quyết định dựa trên kinh nghiệm, các phán đoán mang tính cá nhân.

2.4.2.2 Kế toán quản trị chi phí đã bước đầu được ứng dụng, triển khai nhưng mới ở những nội dung đơn giản, nghiêng về cụ thể hóa kế toán tài chính

Cùng với việc chưa được coi trọng, kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ mới chỉ dừng lại ở ứng dụng ban đầu ở những nội dung đơn giản và nghiêng về việc cụ thể hoá, chi tiết hoá các thông tin của kế toán tài chính. Từ các thông tin ban đầu của kế toán tài chính, khi có yêu cầu của nhà quản trị doanh nghiệp trong từng trường hợp cụ thể, kế toán tổng hợp và phân tích theo mục đích của nhà quản trị. Phần lớn công tác kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp chỉ khác kế toán tài chính ở khâu “phân tích” và “cung cấp” thông tin.



Sơ đồ 2.13 Mối tương quan giữa kế toán quản trị chi phí và kế toán tài chính trong doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ

(Nguồn: tác giả)

Kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ phân tích và cung cấp thông tin dựa trên thông tin do kế toán tài chính thu thập và xử lý. Tuy nhiên, do có sự khác nhau về phương pháp kế toán, về nguyên tắc ghi nhận chi phí nên thông tin kế toán quản trị chi phí dựa trên kế toán tài chính không thực sự phù hợp với nhu cầu thông tin phục vụ việc ra quyết định của các nhà quản trị doanh nghiệp.

2.4.2.3 Việc áp dụng kế toán quản trị chi phí còn mang tính ngẫu hứng, manh mún

Kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ không được xây dựng thành quy trình, thành hoạt động thường xuyên mà chỉ thực hiện theo các nhu cầu phát sinh của các nhà quản trị doanh nghiệp. Các nhu cầu thông tin về chi phí của nhà quản trị doanh nghiệp thường mang tính bất thường và gắn với mỗi thương vụ kinh doanh phát sinh, việc này dẫn đến kế toán quản trị chi phí luôn ở thể bị động, người làm kế toán quản trị chi phí không chủ động được thông tin ban đầu, phương pháp phân tích thông tin và mục tiêu của báo cáo,... Việc nhu cầu thông tin về chi phí không thường xuyên cùng với việc chưa coi trọng công tác kế toán quản trị chi phí nên ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ kế toán

quản trị chi phí được dựa trên sự hiểu biết mang tính rời rạc của cá nhân người làm kế toán. Vì thế, kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ mang tính ngẫu hứng và manh mún. Cụ thể các tồn tại về nội dung kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ như sau:

Về phân loại chi phí: Các phương pháp phân loại chi phí phần lớn lệ thuộc theo cách phân loại của kế toán tài chính, các phương pháp phân loại đặc trưng của kế toán quản trị như phân loại chi phí thành định phí, biến phí, chi phí kiểm soát được, chi phí không kiểm soát được,chưa được áp dụng. Việc không phân loại chi phí theo các phương pháp kế toán quản trị làm cho kế toán quản trị ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ chỉ dừng lại ở mức độ manh nha, đơn giản và lệ thuộc vào từng người làm kế toán quản trị. Riêng chỉ tiêu giá vốn hàng bán không được theo dõi chi tiết theo nội dung kinh tế mà phần lớn là chi tiết cho mặt hàng hay cho khu vực bán hàng của doanh nghiệp.

Về dự toán chi phí: Cũng tương tự như phân loại, ghi nhận chi phí, việc lập dự toán chi phí được các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ áp dụng, tuy nhiên mới chỉ là những dự toán đơn giản mang tính kế hoạch.

Mục đích lập dự toán: các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ lập dự toán chi phí như một phần của bản kế hoạch hoạt động. Mặc dù được lập ở dạng kế hoạch năm hoặc kế hoạch cho từng thương vụ nhưng dự toán của các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và thường chỉ mang tính dự kiến chi phí sẽ xảy ra trong tương và sau đó có thể dùng dự toán làm thước đo *mức độ hoàn thành kế hoạch* chứ chưa được sử dụng như một công cụ quản lý kinh tế.

Phương pháp lập dự toán: dự toán chi phí ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ thường xác định mức chi phí trên cơ sở chi phí năm/kỳ hiện tại cộng (+/-) với chi phí tăng/giảm do sự biến động của các yếu tố chi phí trong tương lai như tăng giảm lượng hàng bán tăng, số lượng nhân viên,... Mặc dù vậy, việc lập dự toán chi phí ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ chưa tính được nhiều sự biến động của các yếu tố bên ngoài doanh nghiệp như giá trị tiền tệ, xu hướng tăng lên về giá của các yếu tố đầu vào. Hơn thế nữa, các phương pháp dùng để tính toán chi phí tương lai chỉ dừng lại phương pháp thủ công hay phần mềm Office đơn giản mà chưa có sự ứng dụng các hàm dự báo hay các công cụ hiện đại hơn.

Về phân tích chi phí, lập báo cáo theo mục đích ra quyết định kinh doanh: Việc phân tích chi phí, lập báo cáo chi phí phục vụ cho công tác quản lý của nhà lãnh đạo đơn vị còn chưa mang tính thường xuyên, chưa khoa học. Các báo cáo kế toán quản trị chi phí nhằm cung cấp thông tin cho nhà quản trị doanh nghiệp được thực hiện theo dạng “đơn đặt hàng”, mang tính không thường xuyên, nó thường gắn với các thương vụ mà nhà lãnh đạo lúng túng, thiếu thông tin cho việc ra quyết định. Hơn thế nữa, do hiểu biết về kế toán quản trị của kế toán viên cũng như nhà quản trị doanh nghiệp còn rất khác nhau và thường là chưa sâu sắc nên các báo cáo kế toán quản trị chưa đảm bảo được yêu cầu “dễ hiểu” của kế toán, điều này gây trở ngại cho nhà lãnh đạo trong việc sử dụng thông tin mà kế toán cung cấp.

Về đánh giá bộ phận: do đặc trưng của doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ là tính “tư thương” cao nên việc quản lý doanh nghiệp còn mang nặng tính cá nhân của nhà quản trị. Các quyết định quản lý kinh doanh của nhà lãnh đạo doanh nghiệp thường bị chi phối bởi yếu tố cảm tính hơn là tuân thủ các nguyên tắc, kỹ năng, kiến thức quản trị. Với đặc tính sử dụng yếu

tổ cảm tính trong lãnh đạo doanh nghiệp, nhu cầu thông tin chi phí cho nhà quản trị để phục vụ cho việc ra quyết định thường không cao, nhà quản trị thường thích đưa ra quyết định dựa trên kinh nghiệm, phán đoán,... hơn là các thông số tài chính do kế toán cung cấp. Một trong những sự thể hiện rõ nét của vấn đề này chính là đánh giá bộ phận, các bộ phận hoạt động hiệu quả hay không hiệu quả không phải lúc nào cũng được đánh giá với những tiêu chí phù hợp. Các tiêu chí đánh giá được sử dụng trong việc đánh giá các bộ phận ở doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ là chỉ tiêu về doanh thu, giá vốn. Tuy nhiên, các chỉ tiêu này chưa đủ để đánh giá hiệu quả của các bộ phận. Các bộ phận trong doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ là các cửa hàng, các khu vực bán hàng (các thị trường) hay các mặt hàng, nhóm hàng,... mỗi các phân chia và quản lý bộ phận sẽ cần những tiêu chí nhất định để đánh giá hiệu quả hoạt động. Vì thế có thể khẳng định, việc ứng dụng kế toán quản trị chi phí vào đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ còn rất hạn chế.

2.4.3. Một số nguyên nhân

2.4.3.1 Nguyên nhân từ phía nhà quản trị doanh nghiệp

Chưa nhận thức được vai trò của kế toán quản trị chi phí: Nhận thức là vấn đề nền tảng của hành động, xuất phát từ chưa nhận thức rõ được vai trò của kế toán quản trị chi phí nên các nhà quản trị doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ chưa có thái độ, hành động rõ ràng về kế toán quản trị.

Thói quen ra quyết định kinh tế mang tính cảm tính là lý do quan trọng trong quan điểm của nhà quản trị về kế toán quản trị. Các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ phần lớn là các doanh nghiệp ngoài quốc doanh, hoạt động mang hơi hướng tư thương dưới dạng các công ty gia đình. Các doanh nghiệp này được thành lập từ một cá nhân hoặc một vài cá nhân góp vốn và tự quản lý kinh doanh, phần lớn họ làm việc dựa trên kinh

nghiệm, trên các mối quan hệ cá nhân, sự kỳ vọng, sự mạo hiểm, ... kiến thức về quản trị kinh doanh không cao. Vì thế, nhu cầu thông tin kế toán nhằm phục vụ việc ra quyết định của họ không nhiều.

Ngại thay đổi: “Con người tạo ra thói quen” nhưng sau đó “thói quen tạo ra con người”, vì thế phần lớn chúng ta đều mắc phải thói “ngại thay đổi” điều này cũng đúng với các nhà quản trị doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ hiện nay. “Thay đổi sẽ mang lại kết quả như thế nào?” là câu hỏi chưa có đáp án chắc chắn nhưng chi phí cho nó người ta có thể chắc chắn tính được (như chi phí xây dựng phần mềm kế toán, chi phí nhân viên, chi phí đào tạo, chi phí thuê tư vấn, chi phí đầu tư thiết bị làm việc,...) “kế toán quản trị chi phí có thực sự cần thiết khi hiện giờ công việc của doanh nghiệp vẫn tốt, doanh nghiệp vẫn đang kinh doanh có hiệu quả?”. Ngại thay đổi là một rào cản lớn cho việc phát triển kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ.

Tiết kiệm chi phí: thêm công việc sẽ phát sinh thêm chi phí đặc biệt khi đây là công việc đòi hỏi hàm lượng chất xám nhiều. Với quy mô vừa và nhỏ, các nhà quản trị quan niệm rằng hoạt động của doanh nghiệp khá đơn giản, các thông tin không nhiều, dễ xử lý, do đó các nhà quản trị thường tự xử lý, phân tích thông tin bằng các phương pháp đơn giản, ước tính hoặc tận dụng kế toán tài chính với mục đích tiết kiệm chi phí. Đây cũng là một nguyên nhân khá phổ biến làm hạn chế sự phát triển của kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ.

2.4.3.2 Nguyên nhân từ phía người làm kế toán

Trình độ kế toán: Khoảng cách giữa lý thuyết và thực tế kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp là một hạn chế rất lớn cho việc phát triển kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ. Các

cơ sở đào tạo thường cung cấp cho sinh viên, học viên kiến thức nền tảng. Tuy nhiên, do đặc thù của kế toán quản trị chi phí là mang tính cá biệt hóa cao, vì thế khi triển khai kế toán quản trị chi phí vào doanh nghiệp các kế toán viên thường khá lúng túng để triển khai cái kiến thức cơ sở được học thành các nội dung cụ thể gắn với đặc thù của doanh nghiệp. Bên cạnh đó, số lượng kế toán viên ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ khá ít, trình độ bình quân không cao (phần lớn ở trình độ cao đẳng, trung cấp). Với đặc điểm về trình độ bình quân và đặc thù của kế toán quản trị chi phí nên trình độ của kế toán viên ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ chưa đáp ứng được công tác kế toán quản trị chi phí đặc biệt trong việc xây dựng mới hệ thống kế toán quản trị mới, phù hợp và hữu ích.

Mức thù lao không hấp dẫn; Kế toán quản trị chi phí là công việc đòi hỏi hàm lượng chất xám nhiều nhưng mức thù lao không tương xứng làm cho các kế toán viên không hào hứng với kế toán quản trị chi phí. Mức thù lao cho kế toán quản trị chỉ ở mức 1- 2triệu đồng/tháng, thông thường mức thù lao này không thường xuyên và chỉ được coi như khoản thù lao trả thêm cho kế toán khi công việc kế toán quản trị của họ khá nặng nề. Thậm chí không có nhân viên toán riêng cho kế toán quản trị, còn nếu nhân viên kế toán thông thường (kế toán tài chính) thực hiện các công việc kế toán quản trị thì chỉ được đánh giá như làm thêm công việc về chuyên môn mà không được trả thêm thù lao, thêm tiền lương, vì thế, thực hiện kế toán quản trị trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ chưa phải là công việc hấp dẫn.

Kết luận Chương 2

Kế toán quản trị chi phí không còn là một khái niệm xa lạ với các doanh nghiệp, tuy nhiên vai trò của kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ còn rất hạn chế. Có nhiều nguyên nhân khác nhau cả chủ quan và khách quan làm cho kế toán quản trị trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ chưa được phát huy các vai trò của nó.

Kế toán quản trị chi phí tồn tại trong hệ thống kế toán của các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ, tuy nhiên, việc ứng dụng kế toán quản trị chi phí vào hoạt động của doanh nghiệp mới chỉ dừng lại ở những bước sơ khai, manh mún, bất ổn. Bên cạnh đó, hệ thống lý luận về kế toán quản trị chi phí ở Việt Nam còn chưa hoàn thiện, chưa tạo được sự kết nối giữa lý luận và thực tiễn. Việc tổ chức thực hiện thiếu tính kết nối, tính ổn định và định hướng phát triển giữa nội dung kế toán quản trị chi phí và nhu cầu thông tin phục vụ cho nhà quản trị doanh nghiệp.

Thực trạng kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam cho thấy, các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ đang có nhu cầu cấp thiết phải xây dựng kế toán quản trị chi phí phù hợp với môi trường pháp luật, kinh tế và đặc thù hoạt động của doanh nghiệp này nhằm khai thác được những ứng dụng của kế toán quản trị chi phí nhằm giúp các nhà quản trị doanh nghiệp có những thông tin kinh tế hữu ích, kịp thời để đưa ra quyết định trong bối cảnh kinh tế phát triển với tốc độ nhanh chóng.

**Chương 3. Phương hướng và giải pháp xây dựng
mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương
mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam**

3.1 Chiến lược phát triển và sự cần thiết phải xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam

3.1.1 Chiến lược phát triển doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ

Theo số liệu của Bộ Kế hoạch và Đầu tư, tính đến tháng 5/2010, có thêm 33.982 doanh nghiệp đăng ký thành lập mới, nâng tổng số doanh nghiệp hiện nay lên 496.101; vốn đăng ký gần 2.313.857 tỷ VND (khoảng 121 tỷ USD). Doanh nghiệp vừa và nhỏ chiếm 96% trên doanh nghiệp của cả nước, trên 50,1% lao động trong doanh nghiệp, ước tính đóng góp khoảng trên 40% GDP. Số lượng doanh nghiệp vừa và nhỏ hàng năm tăng lên với tốc độ từ 15-20% và có ảnh hưởng lớn đến tình hình kinh tế - xã hội của đất nước.

Với các đặc điểm của doanh nghiệp vừa và nhỏ là tính dễ khởi sự, linh hoạt, phù hợp với đặc điểm nền kinh tế, văn hóa, thói quen tiêu dùng,... của người Việt Nam đã tạo điều kiện cho việc thành lập các doanh nghiệp vừa và nhỏ trở nên dễ dàng. Vì thế thành lập doanh nghiệp quy mô vừa và nhỏ là lựa chọn của nhiều nhà đầu tư, đặc biệt là các nhà đầu tư nhỏ hoặc các cơ sở kinh doanh nhỏ lẻ mang tính tiểu thương chuyển đổi mô hình từ kinh doanh tiểu thương sang hoạt động theo mô hình doanh nghiệp. Điều này khẳng định xu hướng các doanh nghiệp quy mô vừa và nhỏ sẽ tiếp tục tăng lên và chiếm vị thế quan trọng trong nền kinh tế.

Trên toàn diện của nền kinh tế, các doanh nghiệp vừa và nhỏ có số lượng rất lớn và vai trò quan trọng bởi lẽ các doanh nghiệp vừa và nhỏ đã thu hút nguồn vốn nhân rỗi trong dân cư phục vụ cho mục đích kinh doanh và đầu tư. Việc luân chuyển hàng hoá, dịch vụ và lao động của các doanh nghiệp vừa và nhỏ góp phần tích cực vào phát triển đồng đều giữa các vùng. Cọ xát và tích lũy kinh nghiệm trên thương trường góp phần đào tạo các cán bộ quản lý cho các doanh nghiệp lớn cũng như tạo điều kiện cho các doanh nghiệp vừa và nhỏ hội nhập hiệu quả hơn vào nền kinh tế thế giới. Chiến lược phát triển doanh nghiệp vừa và nhỏ thường gắn liền với chiến lược phát triển doanh nghiệp của toàn bộ nền kinh tế mà trong đó mục tiêu ban đầu là tạo mối liên kết với các doanh nghiệp lớn trong các chuỗi giá trị và hệ thống công nghiệp phụ trợ. Tính linh hoạt và năng động tạo điều kiện cho các doanh nghiệp vừa và nhỏ đóng vai trò quan trọng trong chuyển đổi cơ cấu kinh tế theo hướng công nghiệp hoá và hiện đại hoá. Vì thế, các doanh nghiệp vừa và nhỏ là đối tượng ưu tiên trong chiến lược phát triển kinh tế của Chính phủ Việt Nam. Hàng loạt các văn bản định hướng phát triển, các chính sách hỗ trợ của chính phủ đã ra đời nhằm thúc đẩy phát triển các doanh nghiệp vừa và nhỏ tăng lên về lượng cũng như về hiệu quả hoạt động.

Nhìn từ góc độ quản lý Nhà nước hay từ thực trạng của nền kinh tế, các doanh nghiệp quy mô vừa và nhỏ vẫn là các doanh nghiệp có thế mạnh, có lợi thế trong phát triển cũng như có những đóng góp to lớn cho nền kinh tế Việt Nam, đặc biệt là các doanh nghiệp thương mại. Các doanh nghiệp thương mại chiếm tỷ trọng lớn trong tổng số doanh nghiệp vừa và nhỏ, mang đặc trưng rõ nét của doanh nghiệp vừa và nhỏ ở cả tính dễ khởi sự, linh động, dễ thích ứng, dễ huy động vốn,... Chính vì thế, các doanh nghiệp vừa và nhỏ nói chung và doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ nói riêng đang là đối tượng được ưu tiên phát triển trong các chương trình phát triển kinh tế của Chính

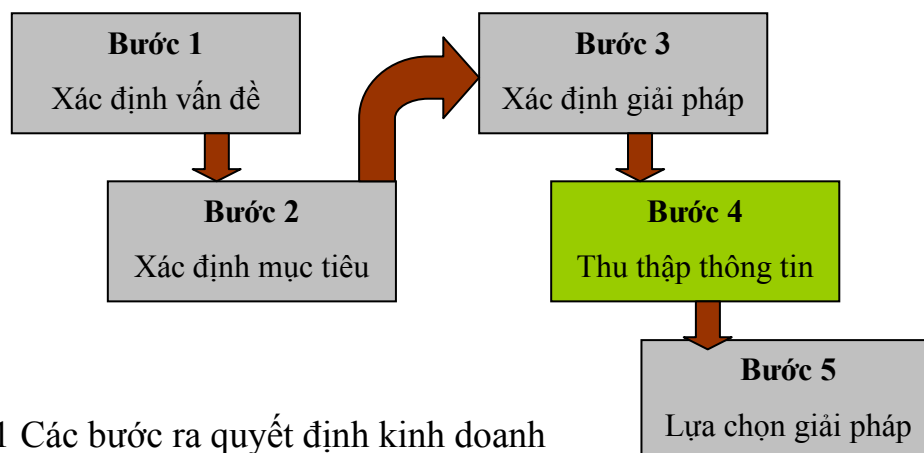
phủ. Sự ưu tiên phát triển của Chính phủ, cộng với lợi thế và nguồn lực huy động được, các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ đã, đang và sẽ có tốc độ phát triển lớn mạnh trong tương lai.

3.1.2 Sự cần thiết phải xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam

Cạnh tranh bình đẳng hơn, quản lý hoạt động kinh doanh của các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ dần khoa học hơn, ... là xu hướng chung khi nền kinh tế Việt Nam hội nhập sâu vào kinh tế thế giới. Các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ đều có xu hướng chung là “người đi sau” trong thị trường do nhỏ về quy mô, yếu về khả năng quản lý, khả năng thống lĩnh thị trường,... Vì thế, để tồn tại và phát triển các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ sẽ cần phải có những thay đổi trong quản lý kinh tế, đặc biệt là việc quản lý dựa trên các thông tin kinh tế, tài chính. Đây sẽ là động lực cho kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ phát triển.

Sự cần thiết của nội dung thông tin kế toán quản trị chi phí:

Quá trình ra quyết định của các nhà quản lý trải qua các bước từ xác định vấn đề đến xây dựng các giải pháp, lựa chọn giải pháp như sơ đồ 3.1:



Sơ đồ 3.1 Các bước ra quyết định kinh doanh

(Nguồn: PGS.TS Hoàng Minh Đường, Giáo trình Quản trị doanh nghiệp thương mại)

Để có được các quyết định tốt nhà quản trị cần nhiều thông tin, đặc biệt các thông tin kinh tế. Với thông tin cung cấp về quá khứ, thông tin dự báo thiết kế dạng có thể so sánh, cập nhật, dễ hiểu,..., kế toán quản trị chi phí có vai trò to lớn giúp các nhà quản lý lựa chọn được một giải pháp tối ưu trong hàng loạt các phương án đề xuất.

Sự cần thiết về thông tin mang tính kịp thời:

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 về tính kịp thời, phù hợp, tin cậy. Cơ hội kinh doanh có thể đến gõ cửa doanh nghiệp trong bất kỳ thời điểm nào. Để biến cơ hội kinh doanh thành hiệu quả kinh tế thực sự, ngay tại thời điểm cơ hội kinh doanh đến, nhà quản trị cần đưa ra ngay được những quyết định đúng đắn, phù hợp. Nhà quản trị có nhiều kênh thông tin, nhiều loại thông tin, tuy nhiên các thông tin được lượng hóa thường là do kế toán cung cấp. Tuy nhiên, do kế toán tài chính thường chỉ lập báo cáo tại những thời điểm cố định như cuối năm hoặc cuối quý, cuối tháng nên các thông tin kế toán tài chính không đáp ứng được tính kịp thời cho nhà quản trị. Bên cạnh đó, kế toán quản trị với đặc tính của mình, có thể cung cấp thông tin cập nhật ngay khi nhà quản trị yêu cầu. Như vậy, nhà quản trị không chỉ cần thông tin do kế toán quản trị chi phí cung cấp ở nội dung thông tin mà còn cần ở cả tính kịp thời của chúng.

Sự cần thiết ở tính phù hợp và tin cậy: Với các danh nghiệp, cạnh tranh trên thương trường cũng khốc liệt như chiến trường, vì thế “*Biết người, biết ta trăm trận không nguy*”⁴ cũng trở thành một kế sách của các nhà quản trị. Các doanh nghiệp muốn chiến thắng trên thương trường không chỉ tìm hiểu thị trường, tìm hiểu đối thủ mà còn phải nắm rất chắc và chi tiết các thông tin nội

⁴ Binh pháp Tôn Tử

bộ của mình, đặc biệt là các thông tin chi phí. Điều này có ý nghĩa quan trọng trong cuộc cạnh tranh về “giá bán” ở các doanh nghiệp thương mại. Vì thế, có thể khẳng định thông tin kịp thời, phù hợp và tin cậy là điều kiện tiên quyết giúp các nhà quản lý đứng vững và chiến thắng trong cạnh tranh.

Để các thông tin kế toán quản trị chi phí cung cấp cho nhà quản doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ kịp thời, phù hợp, tin cậy,... kế toán quản trị phải được triển khai có hiệu quả ở các doanh nghiệp này. Tuy nhiên, hiện nay, kế toán quản trị chi phí mới chỉ tồn tại ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ với những vai trò mờ nhạt và chưa thực sự phát huy được vai trò của nó trong quản trị doanh nghiệp. Vì thế, xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ là rất cần thiết.

3.2 Các nguyên tắc xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam

3.2.1 Các nguyên tắc xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam

Kế toán quản trị chi phí là một phần của hệ thống kế toán:

Kế toán tài chính giữ vai trò quan trọng và bao trùm hệ thống thông tin kinh tế của doanh nghiệp vì thế nó ảnh hưởng, lấn át kế toán quản trị chi phí, đặc biệt ở các doanh nghiệp quy mô vừa và nhỏ do các doanh nghiệp này thường có trình độ khoa học, công nghệ, quản trị lạc hậu. Vì thế, xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí phải mang tính độc lập tương đối với kế toán tài chính nhưng phải kết hợp hài hòa được để sử dụng được các lợi thế của kế toán tài chính.

Về mặt lý luận và thực tiễn cần phải thống nhất được kế toán quản trị chi phí là một phần của hệ thống kế toán. Chỉ khi nhận thức được điều này thì

kế toán quản trị chi phí mới có thể được xây dựng và phát triển toàn diện trong hệ thống kế toán ở Việt Nam. Khi đó kế toán quản trị chi phí được thừa nhận và được xây dựng độc lập về khái niệm, đặc điểm, chức năng, nội dung, phương pháp kỹ thuật, vai trò,... nhưng vẫn nằm trong mối tương quan với kế toán tài chính, hay có thể nói kế toán quản trị chi phí là một phần của hệ thống kế toán.

Xây dựng kế toán quản trị chi phí hướng đến đáp ứng nhu cầu thông tin phục vụ quản trị doanh nghiệp: Trên thế giới, kế toán quản trị chi phí đã xuất hiện từ khá lâu trong hệ thống kế toán doanh nghiệp nhằm đáp ứng nhu cầu thông tin phục vụ cho nhà lãnh đạo doanh nghiệp trong việc thực hiện các chức năng quản trị. Tuy nhiên, không phải lúc nào kế toán quản trị chi phí cũng đáp ứng được thông tin hữu ích cho các nhà quản trị. Thường thì sự lạc hậu của kế toán quản trị chi phí so với sự phát triển của quản trị doanh nghiệp làm cho kế toán quản trị chi phí không đáp ứng được nhu cầu thông tin quản trị, đặc biệt là khi có những thay đổi trong môi trường kinh doanh, thay đổi về quy trình hoạt động, mô hình tổ chức, kinh doanh của doanh nghiệp, phương thức sản xuất kinh doanh thay đổi,...

3.2.2 Các yêu cầu của mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam

Phù hợp với đặc điểm tổ chức quản lý kinh doanh của các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ: Với các đặc trưng của doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ là tính linh hoạt cao, quy mô kinh doanh nhỏ, địa bàn tập trung, mô hình tổ chức trực tuyến,... thông tin kế toán quản trị chi phí phải phù hợp với những đặc trưng này để phát huy được cao nhất tác dụng của kế toán quản trị chi phí với hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

Vì vậy, trên cơ sở các nguyên lý chung của việc tổ chức kế toán quản trị chi phí, mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ phải được xây dựng phù hợp với đặc điểm hoạt động, tổ chức của loại hình doanh nghiệp này. Có như vậy, hệ thống kế toán quản trị chi phí mới phát huy được các vai trò của mình trong việc tổ chức kinh doanh của các doanh nghiệp sản xuất thương mại quy mô vừa và nhỏ.

Đáp ứng mục tiêu hiệu quả và tiết kiệm: Như đã trình bày ở phần thực trạng kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ, hệ thống kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp này đã tồn tại nhưng mới ở những bước sơ khai. Chính vì vậy, việc xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí sẽ tạo ra những thay đổi đáng kể cho các doanh nghiệp này, nhưng để xây dựng và vận hành hệ thống kế toán quản trị chi phí, các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ sẽ phải chịu những chi phí lớn để đầu tư về nhân lực và vật lực. Vì thế, một trong các yêu cầu quan trọng để xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí là hiệu quả nhưng tiết kiệm.

3.3 Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam

3.3.1 Phân loại chi phí

Phân loại chi phí không khâu quan trọng trong công tác kế toán chi phí, góp phần quyết định sự phù hợp của thông tin của kế toán quản trị. Để phát huy được vai trò của dự toán, kế toán chi phí thực hiện, phân tích chi phí, một điều kiện tiên quyết là chi phí phải được sắp xếp và phân loại phù hợp. Chính vì vậy, bên cạnh 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, các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ cần phân loại chi phí theo các phương pháp đặc thù của kế toán quản trị.

Phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động: Mức độ hoạt động của các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ thường được giới hạn bằng khối lượng hàng hóa tiêu thụ. Do đó, biến phí thường được xác định trên sự thay đổi của lượng hàng hoá tiêu thụ. Mặc dù vậy, tính biến đổi hay cố định của các khoản chi phí cũng phụ thuộc vào nhiều nhân tố khác. Các khoản chi phí cụ thể trong doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ có thể sắp xếp thành chi phí biến đổi, chi phí cố định và chi phí hỗn hợp như biểu 3.3.

Biểu 3.1 Phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động

| TT | Nội dung | Chi phí biến đổi | Chi phí cố định | Ghi chú |
|----------|---|------------------|-----------------|---------|
| 1 | Giá vốn hàng bán | | | |
| | Giá mua | ✓ | | |
| | Chi phí vận chuyển, bốc dỡ,... hàng mua | ✓ | ✓ | |
| | Các khoản hao hụt, mất mát,... | ✓ | | |
| | Dự phòng giảm giá hàng tồn kho | | ✓ | |
| | Chi phí khác | | ✓ | |
| 2 | Chi phí bán hàng | | | |
| | Chi phí nhân viên (lương & các khoản trích theo lương của nhân viên bán hàng) | ✓ | ✓ | |
| | Chi phí vật liệu, dụng cụ phục vụ chung cho bán hàng | ✓ | ✓ | |
| | Chi phí khấu hao TSCĐ (nhà văn phòng và thiết bị quản lý, ô-tô tải) | | ✓ | |
| | Chi phí điện, nước, internet | | ✓ | |

| | | | | |
|----------|--|---|---|--|
| | Chi phí điện thoại | | ✓ | |
| | Chi phí quảng cáo | | ✓ | |
| | Chi phí hoa hồng bán hàng | ✓ | | |
| | Các chi phí khác | | ✓ | |
| 2 | Chi phí quản lý doanh nghiệp | | | |
| | Chi phí nhân công | | ✓ | |
| | Chi phí vật liệu, dụng cụ quản lý | | ✓ | |
| | Chi phí khấu hao TSCĐ | | ✓ | |
| | Chi phí điện, nước, internet trong văn phòng quản lý | | ✓ | |
| | Chi phí điện thoại | | ✓ | |
| | Chi phí hội họp, tiếp khách | | ✓ | |
| | Các chi phí khác | | ✓ | |

(Nguồn: tác giả)

Với chi phí giá vốn hàng bán, tỷ trọng lớn nhất của nó là giá mua, giá mua thường tỷ lệ với khối lượng hàng mua nên có thể xếp vào chi phí biến đổi.

Chi phí nhân viên: đối với lương trả theo tháng cố định, thường áp dụng đối với nhân viên hành chính, đây là khoản chi phí tương đối cố định, tuy nhiên đối với lương trả theo sản phẩm, thường gắn với nhân viên kinh doanh. Vì thế, chi phí nhân viên có mức độ cố định một cách tương đối, tùy thuộc từng doanh nghiệp, từng loại hợp đồng lao động mà doanh nghiệp phân thành chi phí cố định hay chi phí biến đổi.

Đối với chi phí công cụ dụng cụ: chi phí này phát sinh ở bộ phận bán hàng và bộ phận quản lý doanh nghiệp. Chi phí công cụ dụng cụ liên quan

đến bao gói sản phẩm trong doanh nghiệp thương mại chiếm tỷ lệ khá lớn, đồng thời chi phí này cũng tỷ lệ thuận với số lượng hàng bán, vì thế chi phí công cụ dụng cụ liên quan đến bao gói sản phẩm trong bán hàng được xếp vào chi phí biến đổi, ví dụ chi phí túi đựng sản phẩm ở doanh nghiệp thời trang, dây, hộp với doanh nghiệp kinh doanh vật liệu xây dựng hay doanh nghiệp kinh doanh hàng điện máy. Còn các chi phí công cụ dụng cụ khác thường không thay đổi nhiều khi số lượng hàng bán tăng lên, do đó có thể xếp vào nhóm chi phí cố định. Đối với chi phí khấu hao ở bộ phận bán hàng hay bộ phận quản lý doanh nghiệp, thường trong một quy mô nhất định chi phí này không thay đổi do đó chi phí này được xếp vào chi phí cố định.

Các chi phí liên quan đến dịch vụ mua ngoài cơ bản như điện thoại, dịch vụ internet, dịch vụ điện, nước,... thường không thay đổi nhiều khi khối lượng hàng bán thay đổi, vì thông thường các chi phí này gắn với các hoạt động hành chính. Hoa hồng bán hàng, là chi phí chi cho việc bán hàng thường được tính bằng tỷ lệ (%) trên giá bán hoặc tính bằng một định mức/lượng hàng bán cụ thể. Vì thế, hoa hồng tỷ lệ thuận với doanh thu hay số lượng hàng bán nên hoa hồng là chi phí biến đổi.

Như vậy, 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 - vừa cố định vừa biến đổi (như chi phí tiền công nhân viên bán hàng, chi phí công cụ dụng cụ dùng cho bán hàng,...), các doanh nghiệp có thể áp dụng các phương pháp phân tích chi phí hỗn hợp để xây dựng các phương trình dự đoán chi phí hay phân tích chi phí nhằm phục vụ cho việc ra quyết định.

Phân loại chi phí theo khả năng qui nạp chi phí cho các đối tượng chịu phí: với 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 thương mại quy mô vừa và nhỏ được phân loại thành chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp, tùy thuộc vào từng đối tượng chịu phí. Chi phí trực tiếp liên quan đến một đối tượng chịu chi phí còn chi phí gián tiếp thì liên quan đến nhiều đối tượng chịu chi phí. Ở doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ tác giả xác định đối tượng chịu chi phí là sản phẩm, hàng hoá hoặc là từng bộ phận của doanh nghiệp.

Với đối tượng chịu chi phí là hàng hoá, toàn bộ các chi phí phát sinh liên quan đến mặt hàng nào phải được tập hợp riêng, đây là chi phí trực tiếp của mặt hàng đó. Thường các chi phí liên quan trực tiếp đến mặt hàng là chi phí giá mua, chi phí vận chuyển, bốc dỡ, ... Các chi phí bán hàng và chi phí quản lý thường là chi phí gián tiếp vì liên quan đến nhiều mặt hàng, ngoại trừ các doanh nghiệp có tổ chức kinh doanh từng mặt hàng riêng lẻ, tách biệt.

Với đối tượng chịu chi phí là các bộ phận của doanh nghiệp thì các chi phí phát sinh liên quan trực tiếp đến bộ phận nào phải được tập hợp riêng cho bộ phận đó, các chi phí liên quan đến nhiều bộ phận thì tập hợp chung rồi phân bổ cho các bộ phận theo tiêu thức phù hợp.

Biểu 3.2. Phân loại chi phí trực tiếp, gián tiếp ở chi phí bán hàng

| Khoản mục chi phí | Các bộ phận | Chi phí chung |
|--|--------------------|----------------------|
| Chi phí bán hàng | | |
| Chi phí nhân viên làm việc trực tiếp tại bộ phận | ✓ | |
| Chi phí dụng cụ, đồ dùng tại các bộ phận | ✓ | |
| Chi phí dịch vụ mua ngoài tại các bộ phận-nếu có các hoá đơn riêng cho từng bộ phận) | ✓ | |

| Khoản mục chi phí | Các bộ phận | Chi phí chung |
|--|-------------|---------------|
| Chi phí khấu hao TSCĐ với những TSCĐ dùng riêng tại bộ phận | ✓ | |
| Chi phí bảo hành tại cửa hàng | ✓ | |
| Các chi phí khác tại cửa hàng | ✓ | |
| Chi phí hoa hồng bán hàng | ✓ | |
| Chi phí vận chuyển, bốc dỡ,... hàng bán | ✓ | |
| Chi phí cán bộ quản lý bán hàng (tổ trưởng, đội trưởng,...) | | ✓ |
| Chi phí quảng cáo chung toàn doanh nghiệp | | ✓ |
| Chi phí khấu hao các TSCĐ dùng chung (cửa hàng, phương tiện vận tải,...) | | ✓ |
| Chi phí bảo hành - trường hợp bộ phận bảo hành chung toàn doanh nghiệp. | | ✓ |
| Chi phí công cụ dụng cụ dùng chung | | ✓ |
| Các chi phí khác: tiếp khách, tổ chức hội nghị khách hàng, ... | | ✓ |

(Nguồn: tác giả)

Các chi phí quản lý doanh nghiệp thường chỉ diễn ra tại bộ phận quản lý doanh nghiệp. Bộ phận quản lý trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ thường có ít nhân sự, tập trung tại văn phòng hay trụ sở chính của công ty, vì thế, chi phí quản lý doanh nghiệp gần như không phát sinh tại các bộ phận, trừ trường hợp các bộ phận có nhân viên quản lý doanh nghiệp hoạt động tại bộ phận.

Bên cạnh việc phân loại chi phí theo các phương pháp trên, các doanh nghiệp thương mại có thể phân loại chi phí chi tiết hơn, như chi phí cơ hội, chi phí chìm, chi phí kiểm soát được, chi phí không kiểm soát được. Các cách phân loại này có vai trò quan trọng khi trình bày báo cáo kế toán quản trị chi phí.

3.3.2 Lập dự toán chi phí

Xuất phát từ phương pháp phân loại chi phí điển hình ở doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ việc lập dự toán chi phí được lập cho toàn bộ chi phí của doanh nghiệp thương mại với các nội dung cơ bản về chi phí giá vốn hàng tồn kho, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.

Dự toán giá vốn hàng bán: được lập dựa trên dự toán tiêu thụ, dự toán mua hàng. Khi lập dự toán này cần chú ý đến phương pháp xác định giá hàng tồn kho. Dự toán này sẽ là cơ sở để xác định dự toán kết quả kinh doanh của doanh nghiệp.

Biểu 3.3 Dự toán giá vốn hàng bán ở doanh nghiệp thương mại quy VVN

DỰ TOÁN GIÁ VỐN HÀNG BÁN

| Hàng hoá | Giá mua | | | Thuế không hoàn lại ở khâu mua | CP vận chuyển, bốc dỡ,... | Hao hụt | Tổng cộng |
|----------|---------|---------|-----|--------------------------------|---------------------------|---------|-----------|
| | SL | Đơn giá | TT | | | | |
| (1) | (2) | (3) | (4) | (5) | (6) | (7) | (8) |
| A | | | | | | | |
| B | | | | | | | |
| C | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |

(Nguồn: tác giả)

Trong đó:

- (1) Loại hàng mua;
- (2) Số lượng hàng bán, số lượng hàng bán dự kiến = số lượng hàng bán kỳ hiện tại +/- số lượng hàng bán dự kiến
- (3) Giá mua của hàng bán, giá mua của hàng bán = giá mua kỳ hiện tại +/- biến động giá kỳ mới dự kiến
- (4) Số tiền mua của hàng bán, số tiền mua = giá mua x lượng hàng mua;
- (5) Thuế không hoàn lại ở khâu mua - nếu có, thường là thuế nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt.
- (6) Chi phí vận chuyển, bốc dỡ,... hàng mua;
- (7) Các khoản hao hụt ngoài định mức của hàng hoá; số liệu của các khoản hao hụt thường được dự toán dựa trên kinh nghiệm, số thống kê hàng năm của hao hụt hàng hoá trong kinh doanh.
- (8) Tổng giá vốn hàng bán = (3)+(5)+(6)-(7)

Dự toán chi phí bán hàng: cần lập chi tiết cho các khoản mục chi phí bán hàng cụ thể như: Chi phí nhân viên bán hàng, chi phí vật liệu, bao bì, chi phí dụng cụ đồ dùng, chi phí khấu hao tài sản cố định, chi phí bảo hành, chi phí dịch vụ mua ngoài. Chi phí bán hàng là chi phí ước tính được dựa trên dự toán doanh thu, chính sách bán hàng, định mức chi phí và đặc điểm của doanh nghiệp. Chi phí bán hàng là những chi phí sẽ phát sinh trong quá trình bán hàng hoá và là cơ sở quan trọng để lập dự toán luồng tiền dự kiến chi cho hoạt động bán hàng.

Do chi phí bán hàng gồm nhiều khoản mục chi phí, mà các khoản chi phí này khác nhau tương đối, do đó, chi phí bán hàng được xác định khá phức tạp. Tuy nhiên, có hai phương pháp để dự toán chi phí bán hàng, đó là dự toán theo tốc độ tăng thêm và dự toán theo lượng hàng bán tăng thêm.

Với dự toán theo số lượng tăng thêm, kế toán phải xác định được từng loại chi phí hiện tại, dự kiến lượng tăng thêm của dịch vụ, hàng hóa chịu chi phí bán hàng trong tương lai. Phương pháp này khá phức tạp, yêu cầu số liệu dự toán khá chi tiết, do đó khối lượng công tác kế toán tăng lên. Để lập được dự toán chi phí bán hàng theo số lượng tăng thêm, kế toán phải phân tích được chi phí bán hàng thành chi phí cố định và chi phí biến đổi, kể các chi phí hỗn hợp. Khi đã tách biệt được, chi phí bán hàng được xác định như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí bán} \\ \text{hàng dự} \\ \text{kiến} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định phí bán} \\ \text{hàng kỳ hiện tại} \end{array} + \begin{array}{l} \text{số lượng hàng} \\ \text{bán dự kiến} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{biến phí của} \\ \text{chi phí bán} \\ \text{hàng} \end{array}$$

Biểu 3.4 Dự toán chi phí bán hàng ở doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ

DỰ TOÁN CHI PHÍ BÁN HÀNG
(Theo số lượng tăng thêm)

| Phần I. Chi phí bán hàng cố định | | | | |
|--|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| Nội dung chi phí | Định phí năm hiện tại | Định phí tăng dự kiến | Định phí giảm dự kiến | Tổng định phí dự kiến |
| (1) | (2) | (3) | (4) | (5) |
| CP vật liệu, dụng cụ-cố định (định phí) | A1 | | | |
| Chi phí nhân công cố định | A2 | | | |
| Chi phí khấu hao TSCĐ (cửa hàng và thiết bị quản lý, ô-tô tải) | A3 | | | |
| Chi phí điện, nước, internet | A4 | | | |
| Chi phí điện thoại | A5 | | | |
| Chi phí quảng cáo | A6 | | | |
| Các chi phí khác | A7 | | | |
| Cộng 1 | Σ | Σ | Σ | Σ |

Phần II. Chi phí biến đổi

| Loại hàng | Biến phí | | | | SL hàng bán dự kiến | Tổng CP BH dự kiến |
|-------------------------------|--------------------------|---------------------------|----------------------|----------------------------|---------------------|--------------------|
| | <i>Biến phí hoa hồng</i> | <i>Biến phí nhân công</i> | <i>Biến phí CCDC</i> | <i>Biến phí khác,</i> | | |
| (1) | (2) | (3) | (4) | (5) | (6) | (7) |
| X | | | | | | |
| Y | | | | | | |
| Z | | | | | | |
| | | | | | | |
| <i>Cộng 2</i> | | | | | | |
| Phần III. Tổng chi phí | | | | | | |
| <i>Cộng 3</i> | | | | | | |

(Nguồn: tác giả)

Trong đó, tại phần I: Chi phí cố định

Tổng định phí dự toán = định phí kỳ hiện tại +/- định phí tăng thêm

Trong đó mức +/- định phí tăng thêm của chi phí bán hàng được xác định dựa trên các dự kiến về sự thay đổi trong chính sách quảng cáo, thuê cửa hàng, chính sách tiền lương,... của doanh nghiệp.

Tại phần II: Chi phí biến đổi, do chi phí biến đổi tính trên từng loại hàng hoá và từng khoản mục chi phí nên bảng dự toán chi phí biến đổi phải đảm bảo có đủ cả hai yếu tố là biến phí chi tiết theo từng khoản mục và từng loại hàng hoá.

$$\text{Tổng biến phí của hàng } i = \text{Tổng biến phí đơn vị của hàng } i \times \text{số lượng hàng bán dự kiến của hàng } i$$

Với phương pháp dự toán theo tốc độ tăng thêm của chi phí, kế toán có thể dễ dàng tính được bằng cách lấy mức chi phí cũ cộng (+) mức chi phí tăng thêm dựa trên tốc độ tăng thêm của khối lượng hàng hóa, dịch vụ tiêu thụ tăng

lên theo dự kiến. Phương pháp này tương tự như việc xác định định phí cấp bậc của chi phí bán hàng. Phương pháp này đơn giản hơn trong tính toán số liệu dự toán nhưng mức độ tin cậy của thông tin không nhiều như phương pháp dự toán trên số lượng tăng thêm.

$$\text{Tổng chi phí bán hàng dự kiến} = \text{Tổng định phí dự kiến} + \text{Biến phí đơn vị dự kiến} \times \text{Số lượng hàng bán dự kiến}$$

Trong đó:

Tổng định phí dự toán = định phí kỳ hiện tại +/- định phí tăng thêm

$$\text{Biến phí đơn vị dự kiến} = \text{Biến phí đơn vị kỳ hiện tại} \times \text{Tốc độ tăng bình quân của biến phí đơn vị}$$

Biến phí đơn vị = Tổng các biến phí

Số lượng hàng bán dự kiến: căn cứ theo kế hoạch bán hàng chung của doanh nghiệp.

(Nguồn: tác giả)

Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp

Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp là việc xác định toàn bộ chi phí dự kiến sẽ phát sinh nhằm phục vụ cho công tác quản lý doanh nghiệp, đây cũng là căn cứ để xác định luồng tiền chi ra cho hoạt động này. Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp được lập trên cơ sở mục tiêu hoạt động và doanh thu của doanh nghiệp, các định mức có liên quan cũng như các dự toán hoạt động khác.

Giống như chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp có thể phân chia thành chi phí biến đổi và chi phí cố định để lập dự toán hoặc ước tính theo mức độ tăng trưởng về lượng hàng hóa dịch vụ tiêu thụ. Tuy nhiên, do phần lớn các khoản chi của chi phí quản lý doanh nghiệp đều là chi phí cố định nên có thể dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp trên cơ sở số liệu kỳ hiện tại và mức độ tăng thêm kỳ dự toán.

$$\text{Chi phí QLDN dự kiến} = \text{Chi phí QLDN kỳ hiện tại} \pm \text{Mức độ tăng thêm kỳ dự toán}$$

(Nguồn: tác giả)

Cụ thể, có thể dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp ở doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ như biểu 3.7:

Biểu 3.5. Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp ở doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ

DỰ TOÁN CHI PHÍ QUẢN LÝ DOANH NGHIỆP

| Khoản mục chi phí | Kỳ hiện tại | Dự kiến +/- | | Tổng chi phí |
|--|-------------|--------------|--------------|--------------|
| | | Tăng dự kiến | Giảm dự kiến | |
| (1) | (2) | (3) | (4) | (5) |
| Chi phí nhân viên quản lý | | | | |
| Chi phí vật liệu, dụng cụ quản lý | | | | |
| Chi phí khấu hao TSCĐ | | | | |
| Chi phí điện, nước, internet trong văn phòng quản lý | | | | |
| Chi phí điện thoại | | | | |
| Chi phí hội họp, tiếp khách | | | | |
| Các chi phí khác | | | | |
| Cộng | Σ | Σ | Σ | Σ |

3.3.3 Kế toán chi phí thực hiện

3.3.3.1 Tổ chức chứng từ, tài liệu kế toán quản trị chi phí

Bên cạnh việc tổ chức bộ máy kế toán, việc tổ chức chứng từ, tài liệu kế toán cũng cần có những thay đổi nhất định để thực hiện được mô hình kế toán quản trị chi phí mới.

Xuất phát từ sự khác biệt giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị về doanh thu, chi phí nên kế toán quản trị cần hệ thống chứng từ, tài liệu riêng. Chi phí trong kế toán quản trị chi phí được ghi nhận ở cả chi phí thực tế và chi phí dự toán. Chi phí thực tế phải căn cứ vào các chứng từ kế toán và chi phí dự toán phải dựa trên những dự báo tin cậy.

Chứng từ để ghi nhận chi phí thực tế phát sinh gồm các chứng từ cơ bản của kế toán tài chính và các chứng từ, tài liệu bổ sung của kế toán quản trị. Chi phí dự toán phải dựa trên các dự báo tin cậy dạng tài liệu, các tài liệu này cũng phải được lưu trữ, quản lý như chứng từ kế toán. Xuất phát từ việc ghi nhận chi phí của kế toán quản trị thường rộng hơn kế toán tài chính và có cả những chi phí dự toán, do đó hệ thống chứng từ của kế toán quản trị chi phí phải rộng hơn và mang tính mở hơn kế toán tài chính.

Mỗi doanh nghiệp, phải có quy định cụ thể và chứng từ kế toán quản trị (chứng từ kế toán tài chính và chứng từ bổ sung của kế toán quản trị), tài liệu kế toán nhằm tạo ra các tiêu chuẩn, bộ nhận dạng và trách nhiệm của những người liên quan đến các nội dung của nghiệp vụ kinh tế mà chứng từ phản ánh. Các quy định này phải phù hợp với đặc điểm kinh doanh, quản lý, tổ chức và trình độ kế toán của từng doanh nghiệp.

3.3.3.2 Tổ chức tài khoản kế toán, sổ kế toán

Với quan điểm kết hợp kế toán tài chính và kế toán quản trị, hệ thống sổ kế toán và hệ thống tài khoản kế toán của kế toán quản trị chi phí cũng phải

có sự kết hợp với hệ thống sổ, hệ thống tài khoản kế toán của kế toán tài chính. Tuy nhiên, do việc ghi nhận chi phí của kế toán quản trị thường rộng hơn kế toán tài chính và việc phân loại chi phí của kế toán quản trị cũng đa dạng hơn nên kế toán quản trị cần nhiều sổ kế toán hơn và nhiều tài khoản kế toán chi tiết hoặc tài khoản bổ sung so với hệ thống sổ, hệ thống tài khoản kế toán của kế toán tài chính.

Về tài khoản kế toán, bên cạnh tài khoản hàng tồn kho như TK156, 157, tài khoản 632 cũng cần được mở chi tiết cho từng sản phẩm, từng bộ phận bán hàng (các cửa hàng), chi tiết cho từng nội dung của giá vốn hàng bán: giá trị hàng bán, các khoản tồn thất,... Theo cách mở tài khoản chi tiết đối với kế toán quản trị này, tài khoản cấp 2 của TK632 sẽ phản ánh bộ phận bán hàng (các cửa hàng), tài khoản cấp 3 phản ánh chi phí theo mức độ hoạt động.

| TK cấp 1 | TK cấp 2 | TK cấp 3 | TK cấp 4 |
|------------------------|-------------------------|------------------------|---|
| TK632-Giá vốn hàng bán | Chi tiết từng cửa hàng: | Chi tiết từng mặt hàng | Chi tiết chi phí theo mức độ hoạt động (định phí, biến phí) |

(Nguồn: tác giả)

Ví dụ: Tại công ty TNHH Hoàng Cường, có 2 cửa hàng kinh doanh, 3 sản phẩm: máy tính xách tay, máy tính case và linh kiện máy tính, tài khoản 632 có thể mở chi tiết như biểu 3.1: (cửa hàng1)

Biểu 3.6. Tổ chức tài khoản 632 cho doanh nghiệp thương mại quy mô VVN

| Tài khoản chi tiết | | | Nội dung phản ánh |
|--------------------|-------|--|--------------------------------------|
| 632 | | | Giá vốn hàng bán |
| 6321 | | | GVHB - Cửa hàng 1 |
| | 63211 | | GVBH - Cửa hàng 1- Máy tính xách tay |

| | | | |
|--|-------|--------|--|
| | | 632111 | <i>GVHB - Cửa hàng 1- Máy tính xách tay - định phí</i> |
| | | 632112 | <i>GVHB - Cửa hàng 1- Máy tính xách tay - biến phí</i> |
| | 63212 | | <i>GVBH - Cửa hàng 1- Máy tính case</i> |
| | | 632121 | <i>GVHB - Cửa hàng 1- Máy tính case - định phí</i> |
| | | 632122 | <i>GVHB - Cửa hàng 1- Máy tính case - biến phí</i> |
| | 63213 | | <i>GVBH - Cửa hàng 1- Linh kiện máy tính</i> |
| | | 632131 | <i>GVHB - Cửa hàng 1- Linh kiện máy tính- định phí</i> |
| | | 632132 | <i>GVHB - Cửa hàng 1- Linh kiện máy tính- biến phí</i> |

(Nguồn: tác giả)

Đối với chi phí bán hàng chi phí quản lý doanh nghiệp, để phản ánh chi phí phát sinh chung cho toàn doanh nghiệp và chi phí phát sinh cho từng bộ phận bán hàng, từng mặt hàng, nhóm hàng, tài khoản 642- chi phí bán hàng cũng được theo dõi chi tiết cho từng bộ phận, từng mặt hàng, nhóm hàng, các nội dung chi tiết có thể sử dụng các tài khoản chung với kế toán tài chính.

| TK cấp 1 | TK cấp 2 | TK cấp 3 | TK cấp 4 | TK cấp 5 |
|----------------------------------|---|--|------------------------------|---|
| TK642-Chi phí quản lý kinh doanh | Chi tiết chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp | Chi tiết cho từng cửa hàng, từng bộ phận | Chi tiết từng yếu tố chi phí | Chi tiết định phí, biến phí (chi phí theo mức độ hoạt động) |

(Nguồn: tác giả)

Chi tiết tài khoản 642 như biểu 3.7.

Biểu 3.7. Tổ chức tài khoản 642 cho doanh nghiệp thương mại quy mô VVN

| Tài khoản | | | Nội dung phản ánh |
|-------------|--------------|--------|------------------------------------|
| 642 | | | Chi phí quản lý kinh doanh |
| 6421 | | | Chi phí bán hàng |
| | 64211 | | Chi phí bán hàng cửa hàng 1 |
| | | 642111 | Chi phí nhân viên |
| | | | 6421111 <i>Định phí</i> |
| | | | 6421112 <i>Biến phí</i> |
| | | 642112 | Chi phí vật liệu, bao bì |
| | | | 6421121 <i>Định phí</i> |
| | | | 6421122 <i>Biến phí</i> |
| | | 642113 | Chi phí dụng cụ, đồ dùng |
| | | | 6421131 <i>Định phí</i> |
| | | | 6421132 <i>Biến phí</i> |
| | | 642114 | Chi phí khấu hao TSCĐ |
| | | | 6421141 <i>Định phí</i> |
| | | | 6421142 <i>Biến phí</i> |
| | | 642115 | Chi phí bảo hành |
| | | | 6421151 <i>Định phí</i> |
| | | | 6421152 <i>Biến phí</i> |
| | | 642117 | Chi phí dịch vụ mua ngoài |
| | | | 6421171 <i>Định phí</i> |
| | | | 6421172 <i>Biến phí</i> |
| | | 642118 | Chi phí bằng tiền khác |
| | | | 6421181 <i>Định phí</i> |
| | | | 6421182 <i>Biến phí</i> |
| | 64212 | | Chi phí bán hàng cửa hàng 2 |

| | | | | |
|-------------|-------|--------|-------|-------------------------------------|
| | | | | |
| 6422 | | | | Chi phí quản lý doanh nghiệp |
| | 64221 | | | Chi phí nhân viên quản lý |
| | | 642211 | | <i>Định phí</i> |
| | | 642212 | | <i>Biến phí</i> |
| | 64222 | | | Chi phí vật liệu quản lý |
| | | 642221 | | <i>Định phí</i> |
| | | 642222 | | <i>Biến phí</i> |
| | 64223 | | | Chi phí đồ dùng văn phòng |
| | | 642231 | | <i>Định phí</i> |
| | | 642232 | | <i>Biến phí</i> |
| | 64224 | | | Chi phí khấu hao TSCĐ |
| | | 642241 | | <i>Định phí</i> |
| | | 642242 | | <i>Biến phí</i> |
| | 64225 | | | Thuế, phí và lệ phí |
| | | 64225 | | <i>Định phí</i> |
| | | 64225 | | <i>Biến phí</i> |
| | 64226 | | | Chi phí dự phòng |
| | | 642261 | | <i>Định phí</i> |
| | | 642262 | | <i>Biến phí</i> |
| | 64227 | | | Chi phí dịch vụ mua ngoài |
| | | 642271 | | <i>Định phí</i> |
| | | 642272 | | <i>Biến phí</i> |
| | 64228 | | | Chi phí bằng tiền khác |
| | | 64228 | | <i>Định phí</i> |
| | | 64228 | | <i>Biến phí</i> |

(Nguồn: tác giả)

3.3.1.3 Báo cáo kế toán quản trị chi phí

Theo thời gian của thông tin: Báo cáo kế toán quản trị chi phí phải thể hiện được các thông tin với cả góc độ thời gian của thông tin. Lấy tiêu thức thời gian làm mốc thì báo cáo kế toán quản trị chi phí được phân thành báo cáo quá khứ và báo cáo tương lai.

Báo cáo quá khứ: đảm bảo cung cấp thông tin trung thực, khách quan, cập nhật thông tin kinh tế về các sự kiện kinh tế đã phát sinh theo các tiêu chuẩn, yêu cầu của nhà quản trị trong doanh nghiệp ở cả dạng tổng hợp, chi tiết. Báo cáo kế toán quản trị cũng phải đảm bảo các nguyên tắc kế toán và tuân thủ các nguyên tắc, yêu cầu “có thể so sánh được”, “trọng yếu”, ... của kế toán. Báo cáo về quá khứ chủ yếu được sử dụng trong việc đánh giá hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp, của các bộ phận. Các thông tin quá khứ giúp ích quan trọng trong việc đưa ra các thông tin so sánh để nhà lãnh đạo ra quyết định trong tương lai.

Báo cáo tương lai: Cung cấp các thông tin tin cậy nhất, cập nhật nhất dự kiến về tương lai như dự toán, các phương án kinh doanh,... cho nhà quản trị doanh nghiệp nhằm phục vụ cho các quyết định kinh doanh của nhà quản trị doanh nghiệp. Đặc thù của báo cáo kế toán quản trị dạng báo cáo tương lai là phục vụ thông tin cho nhà lãnh đạo trong các quyết định mang tính tương lai, vì thế các báo cáo phải thể hiện rõ nét tính có thể so sánh được của các thông tin: so sánh kỳ này, kỳ trước, so sánh phương án này với phương án khác,các báo cáo tương lai phải gắn với dự toán, phân tích chi phí, đây là báo cáo quan trọng của kế toán quản trị chi phí, thể hiện được vai trò quan trọng của kế toán quản trị chi phí. Báo cáo tương lai thường hướng tới các dự báo, các quyết định hướng vào tương lai. Báo cáo này thể hiện rõ nét nhất vai trò của kế toán quản trị trong quản lý doanh nghiệp.

Bên cạnh việc phân loại báo cáo kế toán chi phí thành báo cáo về tương lai, quá khứ còn có thể phân loại báo cáo kế toán quản trị thành báo cáo về các nội dung cụ thể như báo cáo chi phí mua hàng, báo cáo giá vốn hàng bán, báo cáo chi phí bán hàng, báo cáo định giá bán,....

Báo cáo quản trị chi phí gắn liền với phân tích chi phí, vì thế tác giả xin trình bày kỹ lưỡng hơn các báo cáo quản trị chi phí theo nội dung chi phí ở các nội dung sau.

3.3.4 Phân tích chi phí để kiểm soát chi phí và ra quyết định kinh doanh

3.3.4.1 Đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận

Một trong các công việc quan trọng của nhà quản trị doanh nghiệp là quản lý các bộ phận trong doanh nghiệp hoạt động hài hoà với nhau và hiệu quả. Vì thế, báo cáo đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận do kế toán quản trị chi phí có vai trò quan trọng giúp các nhà quản trị có được nhiều thông tin để đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận một cách toàn diện. Với các bộ phận bán hàng: các cửa hàng, các tổ bán hàng, việc đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận này phải căn cứ vào lợi ích kinh tế mà bộ phận mang lại cho doanh nghiệp.

Biểu 3.8 Báo cáo bộ phận

BÁO CÁO BỘ PHẬN

| Chỉ tiêu | Toàn doanh nghiệp | Bộ phận A | | Bộ phận... | |
|-----------------------------|-------------------|-----------|-----------|------------|-----------|
| | | Số tiền | Tỷ lệ (%) | Số tiền | Tỷ lệ (%) |
| 1. Doanh thu | xxx | | | | xxx |
| 2. Chi phí biến đổi bộ phận | (xxx) | | | | (xxx) |
| 3. Số dư đảm phí | xxx | | | | xxx |

| | | | | | |
|----------------------------|-------|--|--|--|-------|
| 4. Chi phí cố định bộ phận | (xxx) | | | | (xxx) |
| 5. Lãi bộ phận | xxx | | | | xxx |
| 6. Định phí chung phân bổ | | | | | |
| 7. Lãi thuần | xxx | | | | |

(Nguồn: tác giả)

Báo cáo hiệu quả tổng thể thường chỉ thể hiện tổng doanh thu, chi phí, lợi nhuận của các bộ phận mang lại và mối tương quan giữa các bộ phận với nhau, giữa các bộ phận với tổng thể toàn doanh nghiệp.

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

Các đơn đặt hàng đặc biệt thường có mức giá thấp hơn so với giá thông thường của doanh nghiệp. Việc quyết định chấp nhận hay từ chối các đơn hàng đặc biệt phụ thuộc vào nhiều yếu tố khác nhau như mục tiêu kinh doanh từng thời kỳ, chiến lược marketing của doanh nghiệp, vị thế của khách hàng trên thị trường,... Tuy nhiên, với góc độ quản trị chi phí, việc lựa chọn chấp nhận hay từ chối đơn hàng phải được so sánh trên hai phương án: chấp nhận và không chấp nhận. Việc chấp nhận đơn hàng không chỉ đơn thuần tính đến việc đơn hàng đó mang lại doanh thu và lợi nhuận là bao nhiêu mà còn phải tính đến lợi ích của đơn hàng mang lại. Thường thì các đơn hàng đặc biệt là các đơn hàng mua buôn với khối lượng lớn. Nếu chấp nhận bán với khối lượng lớn doanh nghiệp sẽ có nhiều cơ hội hơn trong việc tiếp tục quay vòng vốn để kinh doanh, điều này không quá khó với doanh nghiệp thương mại vì đặc trưng quan trọng của doanh nghiệp thương mại là mua - bán, vì thế, giới hạn năng lực sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp thương mại thường lỏng lẻo hơn các doanh nghiệp sản xuất. Bán hàng với hình thức bán buôn với số lượng lớn sẽ tạo ra các cơ hội bán thêm hàng cho doanh nghiệp nhằm tăng

khối lượng hàng bán, tăng doanh thu, lợi nhuận cho doanh nghiệp. Tuy nhiên, các đơn hàng đặc biệt thường có giá thấp, vì thế việc so sánh chi phí và lợi nhuận của hai phương án rất quan trọng, nó giúp các nhà quản trị có cái nhìn tổng thể hơn về lợi ích kinh tế của hai phương án để lựa chọn. Đồng thời với việc dự kiến doanh thu tăng thêm do việc chấp nhận đơn hàng đặc biệt, kế toán cũng phải tính đến các chi phí tăng thêm và ngược lại, cần so sánh cả lỗ của hai phương án vì có thể chấp nhận đơn hàng thì lỗ nhưng lỗ ít vẫn còn lợi thế hơn lỗ nhiều - trường hợp này thường gắn với doanh nghiệp đang gặp khó khăn trong tiêu thụ hàng hoá.

Có nhiều thông tin cần so sánh giữa hai phương án, các thông tin này phụ thuộc vào từng trường hợp cụ thể, tuy nhiên có thể khái quát việc so sánh hai phương án trên biểu 3.9.

Biểu 3.9 Biểu đánh giá chấp nhận hay từ chối đơn hàng

| Chỉ tiêu | Chấp nhận đơn hàng | Không chấp nhận | So sánh |
|--|---------------------------|------------------------|----------------|
| Doanh thu | | | |
| Chi phí biến đổi | | | |
| Chi phí phát sinh thêm khi có đơn hàng mới | | | |
| Chi phí cố định | | | |
| Lợi nhuận | | | |

(Nguồn: tác giả)

Các quyết định từ chối hay chấp nhận một đơn hàng đặc biệt thường chỉ áp dụng ở các doanh nghiệp bán buôn, ví dụ ở công ty thương mại và may mặc Hoa Việt, việc lựa chọn đơn hàng trong bán buôn các sản phẩm của công

ty thường phải dựa trên các thông tin về chi phí trong mối tương quan với doanh thu, chi phí của doanh nghiệp.

Biểu đánh giá chấp nhận hay từ chối đơn hàng sẽ giúp các nhà quản trị doanh nghiệp dễ dàng có thông tin định tính được trình bày ở dạng so sánh giữa việc chấp nhận và từ chối, từ đó các nhà quản trị sẽ dễ dàng đưa ra quyết định từ chối hay chấp nhận đơn hàng. Với biểu này, nếu quay trở lại áp dụng vào Công ty TNHH Anh Cường ta có thể cung cấp cho nhà quản trị thông tin như sau: (Mặt hàng quần áo thể thao mã B052 công ty thường bán buôn với giá 110.000đ/bộ sản phẩm. Tuy nhiên, một khách hàng ở Thủy Nguyên đề nghị mua một lô 200 bộ với giá 90.000đ/bộ sản phẩm. Chi phí cố định không thay đổi, chi phí biến đổi đơn vị của một bộ sản phẩm là 70.000đ/bộ sản phẩm, và nếu chấp nhận đơn hàng này công ty phải bỏ thêm 500.000đ cho chi phí đặt và giao hàng). Với các thông tin như vậy, hai phương án chấp nhận và không chấp nhận đơn hàng của khách hàng ở Thủy Nguyên được so sánh như biểu 3.10.

Biểu 3.10. Ứng dụng của biểu đánh giá chấp nhận hay từ chối đơn hàng

Đơn vị tính: 1.000đ

| Chỉ tiêu | Chấp nhận đơn hàng | Không chấp nhận | So sánh |
|--|---------------------------|------------------------|----------------|
| Doanh thu | 73.000 | 550.000 | 18.000 |
| Chi phí biến đổi | 49.000 | 35.000 | 14.000 |
| Chi phí phát sinh thêm khi có đơn hàng mới | 500 | 0 | 500 |
| Chi phí cố định | 13.000 | 13.000 | 0 |
| Lợi nhuận | 23.500 | 20.000 | 3.500 |

(Nguồn: tác giả)

Với hai phương án được phân tích như trên nhà quản trị dễ dàng thấy được nếu chấp nhận đơn hàng của khách hàng ở Thủy Nguyên công ty có thêm được 18.000.000đ doanh thu và bỏ thêm 500.000đ chi phí, cuối cùng, lợi nhuận tăng lên thêm 3.500.000đ so với phương án không chấp nhận đơn hàng. Đây là cơ sở quan trọng giúp công ty đưa ra quyết định lựa chọn đơn hàng.

Xác định giá bán sản phẩm:

Việc định giá bán sản phẩm phụ thuộc vào nhiều yếu tố, thường nó phụ thuộc rất lớn vào giá thị trường. Tuy nhiên, để giúp các nhà quản trị có nhiều thông tin nhằm đưa ra các giá bán hợp lý theo từng mục tiêu kinh doanh của doanh nghiệp, kế toán quản trị chi phí có thể lập báo cáo về việc xác định giá bán sản phẩm dự kiến dạng so sánh tổng thể. Với nội dung xác định giá bán sản phẩm đã trình bày trong chương 1, ta có

Giá bán = biến phí đơn vị + chi phí cộng thêm

$$(p = b + a/x + P/x)$$

(Nguồn: Huỳnh Lợi, Kế toán quản trị, NXB GTVT)

Trong đó, chi phí cộng thêm phải đủ để bù đắp phần định phí phân bổ cho một đơn vị sản phẩm và đạt được mức lợi nhuận mong muốn cho 1 đơn vị sản phẩm (a/x và P/x : a : định phí và P lợi nhuận mong muốn)

Biểu 3.11. Biểu định giá bán sản phẩm

| Chi tiêu | Giá bán thị trường (p*) | Giá bán hoà vốn (p ₀) | Mức giá p1 | Mức giá p2 | Mức giá p..... |
|-------------------|-------------------------|-----------------------------------|------------|------------|----------------|
| Lượng bán dự kiến | | | | | |
| Doanh thu | | | | | |
| Tổng biến phí | | | | | |

| | | | | | |
|-----------|--|--|--|--|--|
| Lãi góp | | | | | |
| Định phí | | | | | |
| Lợi nhuận | | | | | |

(Nguồn: tác giả)

Các quyết định khác: Tùy thuộc vào nhu cầu thông tin của nhà quản trị, các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ có thể phân tích chi phí và lập các báo cáo phục vụ cho các quyết định này. Ví dụ như quyết định duy trì hay chấm dứt hoạt động của một bộ phận, quyết định bán ngay hay chế biến, gia công trước khi bán,... Các phương pháp phân tích chi phí có thể khác nhau, các báo cáo có thể khác nhau, tuy nhiên các phương pháp phân tích và trình bày báo cáo phải thể hiện được tính so sánh để các nhà quản trị dễ dàng nhận ra các phương án tối ưu.

3.4 Điều kiện cơ bản để thực hiện mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam

Để mô hình kế toán quản trị vận hành được trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam cần rất sự phối hợp giữa Nhà nước, các đơn vị đào tạo, nghiên cứu kế toán quản trị và doanh nghiệp.

3.4.1 Về phía Nhà nước

Nhà nước cần tiếp tục tạo hành lang pháp lý để thể hiện rõ ràng hơn quan điểm của Nhà nước về Kế toán quản trị, đồng thời với việc tạo hành lang pháp lý về kế toán quản trị, Nhà nước còn có vai trò to lớn trong việc tạo ra môi trường kinh tế cạnh tranh bình đẳng, lành mạnh, vì chỉ khi nào các doanh nghiệp cạnh tranh bình đẳng và lành mạnh thì nhu cầu thông tin kế toán quản trị mới thực sự hữu ích với các nhà quản trị doanh nghiệp.

Cụ thể, các điều kiện từ phía Nhà nước nhằm hỗ trợ, định hướng phát triển kế toán quản trị nói chung và kế toán quản trị chi phí nói riêng ở doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam như sau:

Hoàn thiện hệ thống văn bản hướng dẫn về kế toán quản trị: Hiện tại, văn bản pháp lý về Kế toán quản trị mới chỉ dừng lại ở Luật kế toán năm 2003 với việc đưa ra khái niệm Kế toán quản trị và Thông tư 53/2006/TT-BTC hướng dẫn kế toán quản trị cho các doanh nghiệp, tuy nhiên Thông tư còn nghiêng về chi tiết hóa cho kế toán tài chính hơn là phát triển kế toán quản trị ở các doanh nghiệp theo đúng bản chất của nó. Vì thế, để kế toán quản trị ở các doanh nghiệp nói chung và các doanh nghiệp vừa và nhỏ nói riêng phát triển Chính phủ cần tiếp tục hoàn thiện các văn bản hướng dẫn nhằm giúp các doanh nghiệp quy mô vừa và nhỏ xây dựng kế toán quản trị phù hợp, hữu ích cho hoạt động của doanh nghiệp.

Tạo môi trường cạnh tranh bình đẳng, lành mạnh: Môi trường cạnh tranh bình đẳng, lành mạnh là yếu tố quan trọng thúc đẩy sự phát triển kế toán quản trị, vì chỉ khi cạnh tranh bình đẳng, lành mạnh các doanh nghiệp mới thực sự cần các thông tin kinh tế ở dạng khoa học để phát huy được các tiềm lực của doanh nghiệp.

Khi nền kinh tế có cạnh tranh bình đẳng, lành mạnh, hiện tượng kinh doanh dựa trên các mối quan hệ cá nhân như hiện nay sẽ giảm thiểu, khi đó chính sách giá, chính sách khuyến mại, dịch vụ hậu mãi,... của doanh nghiệp sẽ thực sự phát huy tác dụng. Và để các chính sách này có tính cạnh tranh, các nhà quản trị doanh nghiệp phải sử dụng nhiều thông tin khác nhau trong đó thông tin kế toán quản trị đóng vai trò quan trọng.

Các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ phần lớn là các doanh nghiệp ngoài quốc doanh, phát triển trên nền tảng của kinh tế cá thể, do

đó hoạt động của các doanh nghiệp này còn mang nặng hơi hướng “tư thương”. Các quyết định kinh doanh phần lớn dựa trên quan điểm của cá nhân các nhà lãnh đạo

Doanh nghiệp vừa và nhỏ chiếm khoảng 90% tổng số doanh nghiệp trong nền kinh tế và có xu hướng ngày càng phát triển. Vì thế tạo môi trường cạnh tranh bình đẳng là vấn đề bức thiết hiện nay, nó không chỉ giúp cho kế toán quản trị phát triển mà còn là tiền đề giúp phát triển khu vực kinh tế ngoài quốc doanh nói chung.

Hỗ trợ nghiên cứu, phát triển kế toán quản trị: Chính phủ cần hỗ trợ cho các tổ chức, cá nhân tiếp cận, học hỏi, nhận chuyển giao thành tựu kế toán quản trị ở các quốc gia có kế toán quản trị phát triển. Việc học hỏi thành tựu kế toán quản trị từ các quốc gia có nền kinh tế phát triển là giải pháp mang tính vĩ mô cần đến vai trò to lớn của chính phủ. Với tốc độ phát triển kiến thức chóng vánh như hiện nay cùng với sự lan truyền nhanh chóng của thông tin nhờ vai trò của công nghệ thông tin, việc học tập những thành tựu của người khác là một giải pháp hữu ích cả về kinh tế và thời gian. Tuy nhiên, nếu các doanh nghiệp tự học hỏi, nhận chuyển giao thì thành tựu chung cho kế toán quản trị của cả nền kinh tế là không lớn, các hoạt động này sẽ mang tính manh mún, bộc phát. Vì thế cần có một tổ chức lớn, tập trung được những điều kiện cơ bản để tiếp cận, học hỏi và nhận chuyển giao một cách có chọn lọc những kiến thức, kỹ năng kế toán quản trị của các nước có thành tựu về kế toán quản trị trên thế giới và hướng dẫn, phân loại, chuyển giao về các nhóm doanh nghiệp, các loại hình doanh nghiệp có tính tương đồng và phù hợp. Tổ chức có đủ điều kiện để thực hiện việc tiếp cận, học hỏi và nhận chuyển giao kiến thức, kinh nghiệm này chính là Chính phủ. Với tiềm lực về tài chính, về quan hệ đối ngoại cùng với sức mạnh của Bộ tài chính, chính phủ có thể tiếp cận, hỗ trợ tài chính cho các doanh nghiệp tiếp cận, nhận

chuyển giao kiến thức, kinh nghiệm kế toán quản trị của các nước, tổ chức các hội thảo chuyên ngành, xây dựng chương trình chuyển giao,... như các nước trong khu vực đã thực hiện.

Phát triển đào tạo, định hướng hỗ trợ: Chính phủ cần có những định hướng, hỗ trợ trong việc xây dựng và phát triển các chương trình đào tạo, bồi dưỡng kế toán quản trị: Cùng với việc xây dựng, hoàn thiện hệ thống văn bản pháp quy về kế toán quản trị, tạo môi trường cạnh tranh bình đẳng thúc đẩy nhu cầu thông tin kế toán quản trị và việc tiếp cận chuyên gia thành tựu kế toán quản trị ở các quốc gia có kế toán quản trị phát triển.

Đầu tư vào hoạt động đào tạo, bồi dưỡng là đầu tư cho tương lai, đầu tư cho phát triển bền vững nên giải pháp này là giải pháp quan trọng cho phát triển kế toán quản trị bền vững, đặc biệt trong phát triển nguồn nhân lực cho phát triển kế toán quản trị ở các doanh nghiệp.

3.4.2 Về phía các doanh nghiệp thương mại

Với các nhà quản trị doanh nghiệp: Quan điểm của nhà quản trị có ảnh hưởng to lớn đến các hoạt động trong doanh nghiệp, vì thế quan điểm của nhà quản trị là yếu tố đầu tiên quyết định sự tồn tại và phát triển của kế toán quản trị trong doanh nghiệp. Điều này hoàn toàn khách quan như quy luật “cung - cầu” trong kinh tế, bởi lẽ, mục đích của kế toán quản trị là cung cấp thông tin cho nhà quản trị doanh nghiệp, vì thế nếu nhà quản trị có nhu cầu thông tin kinh tế của kế toán quản trị thì kế toán quản trị sẽ phát triển để đáp ứng nhu cầu này, còn ngược lại, tự nó sẽ lụi tàn.

Mặc dù vậy, nhà quản trị không chỉ là người có “cầu” mà còn là người chủ động phát triển kế toán quản trị trong doanh nghiệp. Vấn đề này tưởng như đơn giản, nhưng thực ra nó gặp phải một rào cản lớn, đó là thói quen. Nhà quản trị thường có thói quen ra quyết định dựa trên kinh nghiệm, bản lĩnh

và tình cảm. Hơn thế nữa, các doanh nghiệp quy mô vừa và nhỏ thường là các doanh nghiệp ngoài quốc doanh, hoạt động còn mang hơi hướng “tư thương”, các nhà quản trị của họ ít dựa vào các nguyên lý của quản trị học trong việc quản trị doanh nghiệp mà thường đưa ra các quyết định mang tính thương vụ, hướng vào các mục tiêu trước mắt, do đó thói quen, kinh nghiệm là yếu tố quan trọng giúp họ đưa ra quyết định.

Đối với người làm kế toán quản trị: Con người luôn là yếu tố trung tâm cho mọi hoạt động. Vì thế, theo tác giả, để kế toán quản trị chi phí phát huy được vai trò của mình phục vụ cho nhà quản trị doanh nghiệp cần bố trí người làm kế toán có trình độ chuyên môn, am hiểu về tổ chức, quy trình hoạt động của doanh nghiệp, có kiến thức nền tảng về quản trị doanh nghiệp, quản trị kinh doanh. Kế toán quản trị trong doanh nghiệp là công việc yêu cầu người thực hiện không chỉ có kiến thức mà còn phải vận dụng được kiến thức vào công tác kế toán quản trị mang đặc thù của doanh nghiệp, đồng thời kế toán quản trị không hoạt động độc lập mà tồn tại trong mối quan hệ tổng thể với kế toán tài chính, quản trị doanh nghiệp, ... vì thế người làm kế toán cũng yêu cầu phải có khả năng thích nghi và linh hoạt cao.

Mặc dù yêu cầu về người làm kế toán quản trị được đề ra khá cao nhưng theo tác giả có nhiều rào cản cho các doanh nghiệp cho vấn đề này. Thứ nhất, triển vọng nghề nghiệp của người làm kế toán quản trị không cao nên khó thu hút được người có trình độ cao vào làm việc ở vị trí này, điều này là xuất phát từ vị thế, vai trò của kế toán quản trị trong nền kinh tế nói chung và trong các doanh nghiệp nói riêng. Đi cùng với triển vọng nghề nghiệp không cao còn có thù lao và vị thế của kế toán quản trị trong doanh nghiệp không cao. Đây là hai yếu tố quan trọng trong việc thu hút nhân lực chất lượng cao vào làm công tác kế toán quản trị.

Các giải pháp hướng đến phát triển kế toán quản trị từ hệ thống văn bản pháp luật phía Nhà nước, chương trình, tài liệu giảng dạy phía các cơ sở đào tạo - nghiên cứu kế toán quản trị cho đến các doanh nghiệp được trình bày và phân tích mang tính rời rạc, độc lập tương đối. Tuy nhiên, để phát triển được kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp nói chung và doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ nói riêng thì các giải pháp phải được phát triển, triển khai đồng bộ mà trong đó vai trò định hướng của Nhà nước mang tính mấu chốt. Nhà nước hội đủ tiềm lực về chuyên môn, kỹ thuật cũng như sức ảnh hưởng, khả năng tác động, điều chỉnh các đối tượng khác để phát triển một nền kế toán quản trị phù hợp và hữu ích đối với các nhà quản trị từ đó góp phần phát triển nền kinh tế Việt Nam.

Kết luận

Các doanh nghiệp vừa và nhỏ ngày càng tăng lên về số lượng và có những đóng góp đáng kể vào kinh tế- xã hội của đất nước. Điều này khẳng định loại hình doanh nghiệp này phù hợp với điều kiện kinh tế, xã hội của Việt Nam.

Một yếu tố quan trọng tạo nên thành công của doanh nghiệp vừa và nhỏ là tính linh hoạt. Tính linh hoạt thể hiện rõ nét nhất ở việc các doanh nghiệp vừa và nhỏ là việc dễ dàng ra các quyết định kinh doanh để tận dụng các thời cơ, thích ứng với sự thay đổi của thị trường. Các nhà quản trị doanh nghiệp cần nhiều thông tin để đưa quyết định kinh doanh này, trong đó thông tin kế toán quản trị chi phí có vai trò đặc biệt quan trọng. Không chỉ cung cấp thông tin chi phí về đối tượng chi phí liên quan đến quyết định của nhà quản trị một cách cập nhật, thường xuyên, kế toán quản trị chi phí còn cung cấp thông tin với nhiều khía cạnh khác nhau bằng việc sử dụng các phương pháp phân tích chi phí, các báo cáo được thiết kế đảm bảo tính trung thực, tính so sánh,...

Tuy nhiên, do thực trạng kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp vừa và nhỏ nói chung và doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ nói riêng mới ở những bước sơ khai và còn nhiều hạn chế nên để đảm bảo nguồn thông tin tin cậy và phù hợp cho nhà quản trị, rất cần có một mô hình kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp này. Việc xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ xuất phát từ nhu cầu thực tế của các doanh nghiệp, từ đặc điểm của các doanh nghiệp cũng

như đảm bảo những nguyên tắc kế toán cơ bản hay sự tuân thủ pháp luật. Với quan điểm đó, Luận án đã nghiên cứu và xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ, từ việc dự toán chi phí, kế toán chi phí thực hiện, phân tích chi phí, báo cáo kế toán quản trị chi phí. Tuy nhiên, để đưa mô hình kế toán quản trị chi phí mới áp dụng cho các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ cần sự nỗ lực từ nhiều phía: ở các cơ quan chức năng cũng như các doanh nghiệp thương mại, đặc biệt là vấn đề nhận thức và văn bản pháp quy điều chỉnh hoạt động này.

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

TIẾNG VIỆT

1. Chính phủ (1998), *Công văn số 681/1998/CP-KTN ngày 20/6/1998 của Chính phủ về việc định hướng chiến lược và chính sách hỗ trợ phát triển doanh nghiệp vừa và nhỏ.*
2. Chính phủ (2001), *Nghị định 90/2001/NĐ-CP ngày 23/11/2001 của Chính phủ về trợ giúp phát triển doanh nghiệp vừa và nhỏ.*
3. Chính phủ (2009), *Nghị định số 56/2009/NĐ-CP ngày 30/06/2009 của Chính phủ về trợ giúp phát triển doanh nghiệp nhỏ và vừa.*
4. Nguyễn Văn Bảo (2002), *Nghiên cứu hoàn thiện cơ chế quản lý tài chính và kế toán quản trị trong doanh nghiệp nhà nước về xây dựng*, luận án tiến sĩ kinh tế, Trường đại học Xây dựng, Hà Nội.
5. Bộ Tài chính, *Chuẩn mực kế toán Việt Nam 01-Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2002 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.*
6. Bộ Tài chính (2006), *Chế độ Kế toán doanh nghiệp vừa và nhỏ - Quyết định 48/2006/QĐ-BTC ngày 14/09/2004 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.*
7. Bộ Tài chính (2000), *Chế độ kế toán hộ kinh doanh cá thể - Quyết định 169/2000/QĐ-BTC ngày 25/10/2000 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.*
8. Bộ môn Quản trị nhân sự và Chiến lược Kinh doanh - Trường Đại học Kinh tế TP Hồ Chí Minh (2006), *Quản trị học*, NXB Phương Đông, TP Hồ Chí Minh
9. Bộ ngoại giao (2004), *Diễn đàn Hợp tác Kinh tế Châu Á-Thái Bình Dương*, NXB Chính trị quốc gia, Hà Nội.

10. Trần Văn Dung (2002), *Tổ chức kế toán quản trị và giá thành trong doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam*, luận án tiến sĩ kinh tế, HVTC, Hà Nội
11. Phạm Văn Dược (1997), *Phương hướng xây dựng nội dung và tổ chức vận dụng kế toán quản trị vào các doanh nghiệp Việt Nam*, luận án tiến sĩ kinh tế, Trường đại học kinh tế TP Hồ Chí Minh, TP Hồ Chí Minh.
12. Hoàng Minh Đường, Nguyễn Thừa Lộc (2005) “*Quản trị doanh nghiệp thương mại*”, NXB Lao động, Hà Nội.
13. Trần Văn Hợi (2007), *Tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp khai thác than*, luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện Tài chính, Hà Nội.
14. Khoa Kế toán - ĐH KTQD (2004), “*Lý thuyết hạch toán kế toán*”, NXB Giáo dục, Hà Nội.
15. Huỳnh Lợi(2006), *Kế toán quản trị*, NXB Giao thông vận tải, thành phố Hồ Chí Minh
16. Trần Thị Hồng Mai (2003), *Hoàn thiện kế toán chi phí trên các khoản vay của các doanh nghiệp Việt Nam*, luận án tiến sĩ kinh tế, Trường Đại học Thương Mại, Hà Nội
17. Lưu Thị Hằng Nga (2000), *Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp dầu khí Việt Nam*, luận án tiến sĩ kinh tế, Trường đại học KTQD, Hà Nội.
18. Phạm Quang (2002), *Phương hướng xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản trị và tổ chức vận dụng vào các doanh nghiệp Việt Nam*, Trường đại học KTQD, Hà Nội.
19. Quốc hội (2005), *Luật doanh nghiệp -số 60/2005/QH11 ngày 29/11/2005 của Quốc hội nước Cộng hòa XHCN Việt Nam.*

20. Quốc hội (2005), *Luật thương mại số 36/2005/QH11 ngày 14/6/2005* Quốc hội nước Cộng hòa XHCN Việt Nam.
21. Nguyễn Thanh Quý(2004), *Xây dựng hệ thống thông tin kinh tế phục vụ quản trị doanh nghiệp kinh doanh bưu chính viễn thông*, luận án tiến sĩ kinh tế, Trường đại học KTQD Hà Nội.
22. Phạm Thị Thuỷ (2007), *Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam*, luận án tiến sĩ kinh tế, Trường đại học KTQD, Hà Nội.
23. Đinh Phúc Tiến (2003), *Hoàn thiện hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành với việc tăng cường quản trị doanh nghiệp vận tải Hàng không Việt Nam*, luận án tiến sĩ kinh tế, Trường đại học KTQD, Hà Nội.
24. Lê Đức Toàn (2002), *Kế toán quản trị và phân tích chi phí sản xuất trong ngành sản xuất công nghiệp ở Việt Nam*. luận án tiến sĩ kinh tế, HVTC, Hà Nội
25. Nguyễn Minh Tuấn (2008), *Phát triển dịch vụ ngân hàng hỗ trợ doanh nghiệp vừa và nhỏ ở Việt Nam*, luận án tiến sĩ kinh tế, trường đại học KTQD, Hà Nội.
26. Dương Thị Mai Hà Trâm (2004), *Xây dựng hệ thống kế toán quản trị trong các doanh nghiệp Dệt Việt Nam*, Trường đại học Kinh tế Thành Phố Hồ Chí Minh, TP Hồ Chí Minh.
27. Vũ Quốc Tuấn(2003), *Phát triển doanh nghiệp vừa và nhỏ: Bài học kinh nghiệm của các nước và thực tiễn ở Việt Nam*, NXB Thống kê, Hà Nội.
28. Nguyễn Việt (1995), *Vấn đề hoàn thiện kế toán Việt Nam*, luận án tiến sĩ kinh tế, Trường ĐHKT thành phố HCM, Thành phố Hồ Chí Minh.

29. Phạm Thị Kim Vân (2002), “*Tổ chức kế toán quản trị chi phí và kết quả kinh doanh ở các doanh nghiệp kinh doanh du lịch*”, luận án tiến sĩ kinh tế, HVTC, Hà Nội.
30. Giang Thị Xuyên, *Tổ chức kế toán quản trị và phân tích kinh doanh trong doanh nghiệp nhà nước*, năm 2002.

TIẾNG ANH

31. Barfield, Raiborn & Kinney (1998), *Cost Accounting: Traditions and Innovations*, South-Western College Publishing, Cincinnati.
32. Drury (2001), *Management Accounting for Business Decisions*, Thomson Learning, United Kingdom.
33. Garrison (1991), *Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control, Decision Making*, Irwin, Boston.
34. John Burns, Mahmoud Ezzamel, Robert Scapens (1999), “Management Accounting Change in the UK”, *Management Accounting*, Mar. Vol. 77. Iss. 3, page 28-30.

**DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU ĐÃ CÔNG BỐ CỦA TÁC
GIẢ CÓ LIÊN QUAN ĐẾN ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU**

1. (2010), Vấn đề định giá hàng hoá ở doanh nghiệp kinh doanh quần áo thời trang, Tạp chí Kế toán (Số 87).
2. (2010), Dự toán - một công cụ quản lý kinh tế cần thiết đối với doanh nghiệp, Tạp chí Thị Trường và Giá cả (Số 12).
3. (2010), Giáo trình Nguyên lý Kế toán, NXB Lao động Xã Hội.
4. (2011), Đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận trong doanh nghiệp, Tạp chí Kế toán và Kiểm toán (Số 02/2011)

PHỤ LỤC 1 – MẪU PHIẾU KHẢO SÁT

PHIẾU KHẢO SÁT
HỆ THỐNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

Xin anh (chị) vui lòng cho biết các thông tin sau (thông tin chỉ phục vụ cho mục đích nghiên cứu):

Tên doanh nghiệp: (có thể trả lời hoặc không).....

Số vốn điều lệ:.....Số lao động:.....người,

Trong đó, số kế toán:.....người; trình độ chuyên môn BQ của kế toán:.....

| 1 | Doanh nghiệp anh/chị có áp dụng KTQT không? | Có <input type="checkbox"/> | Không <input type="checkbox"/> |
|---|---|--------------------------------|-----------------------------------|
| 2 | Công ty có nhân viên phụ trách kế toán quản trị hay không? | Có <input type="checkbox"/> | Không <input type="checkbox"/> |
| 3 | Quý công ty có áp dụng những phần mềm hỗ trợ hoạt động kế toán quản trị không? | Có <input type="checkbox"/> | Không <input type="checkbox"/> |
| 4 | Doanh nghiệp anh/chị lập báo cáo kế toán nào trong những báo cáo dưới đây? | | |
| | Phân tích mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng và lợi nhuận; | | <input type="checkbox"/> |
| | Phân tích tình hình tài chính của doanh nghiệp; | | <input type="checkbox"/> |
| | Phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện kế hoạch kinh doanh; | | <input type="checkbox"/> |
| | Báo cáo doanh thu, chi phí, lợi nhuận của từng loại sản phẩm, hàng hoá | | <input type="checkbox"/> |
| | Báo cáo khối lượng hàng hoá mua vào và bán ra trong kỳ theo đối tượng khách hàng, giá bán, chiết khấu và các hình thức khuyến mại khác; | | <input type="checkbox"/> |
| | Báo cáo chi tiết khối lượng sản phẩm (dịch vụ) hoàn thành, tiêu thụ; | | <input type="checkbox"/> |
| | Báo cáo bộ phận lập cho trung tâm trách nhiệm/ các bộ phận | | <input type="checkbox"/> |
| 5 | Anh/chị hãy cho điểm về sự hài lòng về hiệu quả của công tác kế toán của đơn vị mình? (thang điểm 10) | ----- --- | điểm |
| 6 | Công ty anh/chị theo dõi chi tiết hàng tồn kho theo yếu tố nào ? | | |
| | Từng loại sản phẩm, hàng hoá | | <input type="checkbox"/> |
| | Từng cửa hàng | | <input type="checkbox"/> |

| | | | |
|----|---|--------------------------------|-----------------------------------|
| | Từng yếu tố chi phí (chi phí mua, chi phí vận chuyển,...) | | <input type="checkbox"/> |
| | Không theo dõi chi tiết | | <input type="checkbox"/> |
| 7 | Công ty anh/chị theo dõi chi tiết chi phí bán hàng theo yếu tố nào ? | | |
| | Từng loại sản phẩm, hàng hoá | | <input type="checkbox"/> |
| | Từng cửa hàng | | <input type="checkbox"/> |
| | Từng yếu tố chi phí (chi phí mua, chi phí vận chuyển,...) | | <input type="checkbox"/> |
| | Không theo dõi chi tiết | | <input type="checkbox"/> |
| 8 | Công ty anh/chị theo dõi chi tiết chi phí QLDN theo yếu tố nào ? | | |
| | Từng cửa hàng | | <input type="checkbox"/> |
| | Từng yếu tố chi phí (chi phí mua, chi phí vận chuyển,...) | | <input type="checkbox"/> |
| | Không theo dõi chi tiết | | <input type="checkbox"/> |
| 9 | Các chi phí chung như chi phí lưu kho, chi phí vận chuyển, bốc dỡ,... có phân bổ cho từng loại hàng tồn kho không? | Có <input type="checkbox"/> | Không <input type="checkbox"/> |
| | (Nếu có thì theo tiêu thức nào?) | | |
| 10 | Công ty đang sử dụng phương pháp (PP) nào để tính giá vốn thực tế của vật tư, hàng hóa xuất kho, tồn kho? | | |
| | PP đích danh | | <input type="checkbox"/> |
| | PP bình quân cả kỳ dự trữ (bình quân cuối kỳ) | | <input type="checkbox"/> |
| | PP bình quân sau mỗi lần nhập (bình quân liên hoàn) | | <input type="checkbox"/> |
| | PP nhập trước, xuất trước (FIFO) | | <input type="checkbox"/> |
| | PP nhập sau, xuất trước (LIFO) | | <input type="checkbox"/> |
| | PP khác (vui lòng cho biết.....) | | <input type="checkbox"/> |
| 11 | Công ty đang phân loại chi phí theo phương pháp nào? | | |
| | Theo chức năng hoạt động trong doanh nghiệp thương mại (Gvón, CPBH, CPQL) | | <input type="checkbox"/> |
| | Theo tính chất trực tiếp/gián tiếp | | <input type="checkbox"/> |
| | Quan hệ của chi phí với mức độ hoạt động (Chi phí cố định, biến đổi) | | <input type="checkbox"/> |
| | Theo mức độ phù hợp của chi phí với quyết định quản trị (phù | | <input type="checkbox"/> |

| | | | |
|----|---|--------------------------------|-----------------------------------|
| | hợp, không phù hợp) | | |
| | Theo mức độ kiểm soát chi phí(có thể kiểm soát/không thể) | | <input type="checkbox"/> |
| 12 | Tỷ lệ bình quân về các chi phí phân theo chức năng hoạt động của DNTM ở công ty bạn là bao nhiêu ? | | |
| | Giá vốn hàng bán | |% |
| | Chi phí bán hàng | |% |
| | Chi phí quản lý doanh nghiệp | |% |
| 13 | Công ty xác định giá bán dựa trên cơ sở nào ? | | |
| | Căn cứ vào giá gốc của hàng hóa | | <input type="checkbox"/> |
| | Căn cứ vào giá thị trường | | <input type="checkbox"/> |
| | Căn cứ vào mục tiêu cụ thể của công ty(lợi nhuận, thị phần, hòa vốn,...) | | <input type="checkbox"/> |
| | Căn cứ từng khách hàng cụ thể | | <input type="checkbox"/> |
| | Phương pháp khác (vui lòng cho biết) | | <input type="checkbox"/> |
| 14 | Công ty của anh/chị có phân tích điểm hòa vốn hay không? | Có <input type="checkbox"/> | Không <input type="checkbox"/> |
| 15 | Công ty anh/chị có sử dụng các chỉ tiêu sau để phân tích không ? | | |
| | Lãi tính trên biến phí (số dư đảm phí) | | <input type="checkbox"/> |
| | Tổng lãi tính trên biến phí | | <input type="checkbox"/> |
| | Tỷ suất lãi tính trên biến phí | | <input type="checkbox"/> |
| | Kết cấu chi phí | | <input type="checkbox"/> |
| | Đòn bẩy kinh doanh | | <input type="checkbox"/> |
| | Điểm hòa vốn (sản lượng, doanh thu, công suất, thời gian hòa vốn) | | <input type="checkbox"/> |
| | Số lãi kỳ vọng | | <input type="checkbox"/> |
| | Kỳ hoàn vốn | | <input type="checkbox"/> |
| | Các chỉ tiêu khác (vui lòng cho biết :.....) | | <input type="checkbox"/> |
| 16 | Các phân tích của kế toán nhằm cung cấp thông tin cho các quyết định gì? | | |
| | Quyết định giá bán, khung giá bán sản phẩm | | <input type="checkbox"/> |
| | Quyết định từ chối hay nhận đơn đặt hàng | | <input type="checkbox"/> |

| | | | |
|----|--|--------------------------------|-----------------------------------|
| | Quyết định bán ngay hay tiếp tục gia công chế biến. | | <input type="checkbox"/> |
| | Quyết định duy trì hay loại bỏ một bộ phận trong công ty | | <input type="checkbox"/> |
| | Các quyết định khác (.....) | | <input type="checkbox"/> |
| 17 | Công ty có lập dự toán chi phí không? | Có <input type="checkbox"/> | Không <input type="checkbox"/> |
| 18 | Lý do lập dự toán của công ty? | | |
| | Theo yêu cầu của cơ quan cấp trên, các cơ quan chức năng | | <input type="checkbox"/> |
| | Theo yêu cầu của lãnh đạo, hội đồng quản trị | | <input type="checkbox"/> |
| | Theo thói quen | | <input type="checkbox"/> |
| | Là một công cụ quản lý kinh tế | | <input type="checkbox"/> |
| 19 | Công ty sử dụng dự toán làm gì? | | |
| | Đề nộp theo yêu cầu | | <input type="checkbox"/> |
| | Để đánh giá chỉ tiêu hoàn thành kế hoạch cuối năm | | <input type="checkbox"/> |
| | Để sử dụng như một công cụ quản lý kinh tế | | <input type="checkbox"/> |
| | Để làm việc khác (cụ thể:.....) | | <input type="checkbox"/> |
| 20 | Thời gian của dự toán ở công ty anh chị? | | |
| | Hàng tháng | | <input type="checkbox"/> |
| | Hàng quý | | <input type="checkbox"/> |
| | Hàng năm | | <input type="checkbox"/> |
| | Linh hoạt | | <input type="checkbox"/> |
| 21 | Căn cứ để lập dự toán mà công ty sử dụng là gì? | | |
| | Thông tin tài chính năm hiện tại, kỳ hiện tại | | <input type="checkbox"/> |
| | Kế hoạch kinh doanh tương lai | | <input type="checkbox"/> |
| | Xu hướng biến động của nền kinh tế | | <input type="checkbox"/> |
| | Căn cứ khác (cụ thể:.....) | | <input type="checkbox"/> |
| 22 | Bộ phận nào tham gia xây dựng dự toán chi phí ? | | |
| | Giám đốc, ban giám đốc | | <input type="checkbox"/> |
| | Bộ phận kế toán | | <input type="checkbox"/> |

| | | | |
|----|---|--------------------------------|-----------------------------------|
| | Các bộ phận kinh doanh | | <input type="checkbox"/> |
| | Bộ phận kế hoạch | | <input type="checkbox"/> |
| | Bộ phận khác (cụ thể.....) | | <input type="checkbox"/> |
| 23 | Công ty có lập dự toán chi tiết cho các nội dung sau không? | | |
| | Dự toán cân đối thu chi tiền mặt | | <input type="checkbox"/> |
| | Dự toán mua hàng và tồn kho | | <input type="checkbox"/> |
| | Dự toán giá vốn hàng bán | | <input type="checkbox"/> |
| | Dự toán thanh toán tiền mua hàng | | <input type="checkbox"/> |
| | Dự toán doanh thu | | <input type="checkbox"/> |
| | Dự toán chi phí bán hàng | | <input type="checkbox"/> |
| | Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp | | <input type="checkbox"/> |
| | Dự toán kết quả kinh doanh | | <input type="checkbox"/> |
| 24 | Công ty anh/chị có sẵn sàng vận dụng các nội dung sau nhằm nâng cao chất lượng thông tin kế toán phục vụ cho nhà lãnh đạo công ty không? | | |
| | Tổ chức thực hiện, vận dụng hệ thống chứng từ kế toán, luân chuyển xử lý chứng từ một cách hợp lý. | | <input type="checkbox"/> |
| | Đào tạo đội ngũ nhân viên chuyên về kế toán quản trị | | <input type="checkbox"/> |
| | Từng bước xây dựng hệ thống báo cáo quản trị | | <input type="checkbox"/> |
| | Ứng dụng công nghệ thông tin vào quản lý kế toán | | <input type="checkbox"/> |
| | Ý kiến khác (vui lòng cho biết:) | | <input type="checkbox"/> |
| 25 | Công ty có đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận không? | Có <input type="checkbox"/> | Không <input type="checkbox"/> |
| 26 | Tiêu chí đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận là gì? | | |
| | Lượng hàng hóa tiêu thụ của từng bộ phận | | <input type="checkbox"/> |
| | Doanh thu của từng bộ phận | | <input type="checkbox"/> |
| | Lợi nhuận gộp của từng bộ phận | | <input type="checkbox"/> |
| | Lợi nhuận của từng bộ phận | | <input type="checkbox"/> |
| | Tốc độ tăng hàng năm của các chỉ tiêu trên | | <input type="checkbox"/> |
| | Tiêu chí khác (cụ thể.....) | | <input type="checkbox"/> |

PHỤ LỤC 2. KỊCH BẢN PHÒNG VẤN

A. Kịch bản phỏng vấn sâu kế toán trưởng, kế toán viên

(Sử dụng kèm phiếu khảo sát)

Giới thiệu:

- Tên tôi là:hiện đang làm tại:Tôi đang nghiên cứu hoàn thành luận án tiến sĩ với đề tài “*Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam*”, tôi rất muốn biết ý kiến của các kế toán viên về công tác kế toán trong các doanh nghiệp thương mại, đặc biệt là các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ nhằm phục vụ cho việc nghiên cứu, xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam.
- Công ty/cửa hàng mình được lựa chọn một cách ngẫu nhiên để tham gia phỏng vấn. Cuộc nói chuyện này sẽ được sử dụng với nguyên tắc khuyết danh và chỉ phục vụ cho nghiên cứu. Vì vậy chúng tôi muốn lắng nghe ý kiến của ông/bà về những vấn đề nói trên.

1. Thông tin chung về doanh nghiệp

Loại hình doanh nghiệp? (doanh nghiệp, cửa hàng)

Sản phẩm, dịch vụ chính của doanh nghiệp/cửa hàng ?

Quy mô của doanh nghiệp/cửa hàng ?(lớn, vừa, nhỏ)

Số vốn đăng ký? Số vốn hiện nay?

2. Thông tin về bộ máy kế toán

Lao động kế toán và phân công lao động kế toán:

- 1) Tổng số kế toán viên trong doanh nghiệp của anh/chị là mấy người?
- 2) Anh chị đã làm việc ở đây bao lâu?
- 3) Anh/chị tốt nghiệp ngành kế toán hay ngành khác ? Trình độ được đào tạo cao nhất của anh chị là? (Trung cấp, cao đẳng, đại học, ...)
- 4) Anh chị làm việc trong lĩnh vực kế toán bao lâu?
- 5) Hiện tại anh chị đang phụ trách phần hành kế toán nào?

- 6) Tại công ty này, anh/chị có kiêm nhiệm công việc khác không? Bán hàng, quản lý, hành chính,.....

Tổ chức bộ máy kế toán

- 1) Các kế toán viên trong doanh nghiệp của anh/chị tập trung tại một nơi hay phân tán ở các cửa hàng, các bộ phận khác nhau?
- 2) Anh/chị nhận được sự chỉ đạo về mặt chuyên môn từ (phụ trách kế toán của đơn vị, hay kế toán trưởng đơn vị cấp trên)?
- 3) Chuyên môn và khối lượng công việc anh/chị đảm nhận có phù hợp với khả năng của mình không?
- 4) Công việc của anh chị thường có quan hệ phối hợp với các bộ phận nào? (tổ chức, hành chính, kinh doanh?)
- 5) Công ty, cửa hàng có xây dựng quy chế hoạt động cho bộ máy kế toán không? Ai là người xây dựng?
- 6) Công việc hạch toán được thực hiện thủ công hay trên máy vi tính hay trên phần mềm kế toán?
- 7) Công ty, cửa hàng của anh chị có tổ chức công tác kế toán quản trị không? Nếu có, ai là người thực hiện?

3. Thông tin về tổ chức quy trình hạch toán

Chế độ kế toán áp dụng

Công ty, cửa hàng của anh, chị áp dụng chế độ kế toán nào (Chế độ kế toán doanh nghiệp, chế độ kế toán doanh nghiệp vừa và nhỏ, chế độ kế toán hộ kinh doanh)

Chứng từ kế toán

- 1) Công ty/cửa hàng của anh, chị dùng hóa đơn in sẵn hay hóa đơn tự in?
- 2) Công ty/cửa hàng của anh chị có xây dựng quy trình tiếp nhận, sử dụng, luân chuyển chứng từ không?
- 3) Anh, chị thấy khó khăn, vướng mắc về chứng từ mà công ty, cửa hàng mình gặp phải là gì?

Tài khoản kế toán

- 1) Hệ thống tài khoản kế toán công ty, cửa hàng anh chị đang áp dụng là của chế độ kế toán nào?
- 2) Theo anh chị số lượng và kết cấu tài khoản như hiện tại có đảm bảo cho công việc của anh chị không? Có đủ bao phủ hết các nghiệp vụ?
- 3) Việc theo dõi tổng hợp và chi tiết có khó khăn gì không? (trong đối chiếu, phản ánh hay tổng hợp số liệu?)

Tổ chức hệ thống sổ kế toán

- 1) Hình thức tổ chức sổ kế toán đơn vị anh chị đang áp dụng là hình thức nào? Anh, chị có thấy nó thực sự phù hợp với đơn vị mình?
- 2) Hệ thống sổ kế toán đang áp dụng tại đơn vị anh chị được ban hành theo quyết định nào ?
- 3) Các sổ kế toán chủ yếu được doanh nghiệp, cửa hàng của anh, chị sử dụng?
- 4) Lưu trữ sổ kế toán: công ty, cửa hàng anh chị có quy định riêng về lưu trữ sổ kế toán không hay chỉ tuân theo quy định chung?
- 5) Theo anh/chị số lượng và kết cấu các sổ kế toán như hiện tại có đảm bảo cho công việc của anh chị không?

Tổ chức hệ thống báo cáo kế toán

Hệ thống báo cáo kế toán đang áp dụng tại đơn vị anh chị là những báo cáo nào?
Các báo cáo được lập vào thời điểm nào? Ai lập?

4. Kết luận chung

- 1) Anh/chị có hài lòng về hiệu quả hoạt động của kế toán tại công ty, cửa hàng của anh chị?
- 2) Anh/chị có kiến nghị hay đề xuất gì về công tác kế toán không ?

Cảm ơn sự hợp tác của anh chị !

B. Kịch bản phỏng vấn sâu nhà quản lý, chủ doanh nghiệp, cửa hàng

(Sử dụng kèm phiếu khảo sát)

Giới thiệu:

- Tên tôi là:hiện đang làm tại:Tôi đang nghiên cứu hoàn thành luận án tiến sĩ với đề tài “*Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam*”, tôi rất muốn biết ý kiến của các kế toán viên về công tác kế toán trong các doanh nghiệp thương mại, đặc biệt là các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ nhằm phục vụ cho việc nghiên cứu, xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam.
- Công ty/cửa hàng mình được lựa chọn một cách ngẫu nhiên để tham gia phỏng vấn. Cuộc nói chuyện này sẽ được sử dụng với nguyên tắc khuyết danh và chỉ phục vụ cho nghiên cứu. Vì vậy chúng tôi muốn lắng nghe ý kiến của ông/bà về những vấn đề nói trên.

1. Đánh giá về tổ chức bộ máy kế toán

Hình thức tổ chức bộ máy kế toán

- 1) Bộ máy kế toán hiện tại, có phù hợp với quy mô hoạt động và đặc điểm quản lý của công ty, cửa hàng của ông, bà không?
- 2) Ông/ bà muốn mô hình tổ chức bộ máy kế toán thay đổi như thế nào để phù hợp với hoạt động của công ty, cửa hàng của ông, bà?
- 3) Nếu cần thay đổi mô hình tổ chức bộ máy kế toán hiện tại, ông bà muốn thay đổi như thế nào?

Đội ngũ lao động kế toán:

- 1) Trình độ của các kế toán viên của công ty, cửa hàng hiện nay có đáp ứng được các đòi hỏi của công việc không?
- 2) Số lượng nhân viên kế toán hiện nay có phù hợp với khối lượng công việc của công ty, cửa hàng không?

- 3) Đơn vị có thường xuyên tổ chức các khóa tập huấn nâng cao trình độ cho đội ngũ lao động kế toán không? Tự tổ chức tập huấn hay cử kế toán viên tham gia tập huấn theo các chương trình của Cơ quan thuế?
- 4) Công ty, cửa hàng có sử dụng thông tin kế toán trong các quyết định kinh doanh thường ngày của công ty, cửa hàng mình không?
- 5) Nếu cần tuyển nhân viên kế toán mới, ông bà định tuyển kế toán mới vào vị trí nào? (Kế toán tổng hợp, kế toán thuế, kế toán quản trị)

2. Tổ chức quy trình hạch toán kế toán

Đánh giá về tổ chức hệ thống chứng từ

- 1) Hệ thống chứng từ như hiện tại có đủ đáp ứng cho nhu cầu công việc hiện tại của công ty, cửa hàng anh/chị không? Có cần bổ sung thêm chứng từ không? Nếu cần bổ sung thì bổ sung chứng từ gì?
- 2) Anh/chị có băn khoăn hay đề nghị gì về nội dung (các yếu tố) của các loại chứng từ không? Có cần bổ sung hay lược bỏ nội dung nào không?

Đánh giá về tổ chức hệ thống tài khoản kế toán:

Về số lượng tài khoản (cả tài khoản tổng hợp và chi tiết) hiện công ty anh/chị đang sử dụng có đáp ứng được nhu cầu sử dụng? Anh chị có đề xuất gì về hệ thống tài khoản cho công tác kế toán không?

Đánh giá về tổ chức hệ thống sổ kế toán :

Hệ thống sổ kế toán anh chị đang sử dụng trong công ty, cửa hàng có phát huy hết vai trò của nó? Anh chị có kiến nghị, đề xuất gì về hệ thống sổ kế toán không?

Đánh giá về hệ thống báo cáo kế toán (đánh giá về sự phù hợp với đơn vị)

- 1) Số lượng báo cáo, thông tin của các báo cáo có thực sự hữu ích cho hoạt động của công ty/cửa hàng ? Anh/chị có đề xuất gì về nội dung, hình thức các báo cáo ?
- 2) Thời gian lập báo cáo? Theo anh chị có cần thay đổi thời gian lập báo cáo? (tháng, quý, năm)

Xin cảm ơn sự hợp tác của ông/bà!

PHỤ LỤC 3. DANH SÁCH KHẢO SÁT

| TT | Doanh nghiệp | Địa bàn khảo sát |
|-----------|---|--------------------------|
| 1 | DNTN Yên Chi | Thợ Nhuộm, Hà Nội |
| 2 | Công ty TNHH Thời trang Thanh Hằng | Đống Đa, Hà Nội |
| 3 | Công ty cổ phần TM Thái Bình Dương | Phố Huế, Hà Nội |
| 4 | Công ty cổ phần Trung Hiếu | Gia Lâm, Hà Nội |
| 5 | Công ty TNHH Dòng Sông Vàng | Đống Đa, Hà Nội |
| 6 | Công ty TNHH Minh Phương | Đống Đa, Hà Nội |
| 7 | Công ty TNHH Việt Bắc | Đống Đa, Hà Nội |
| 8 | Công ty cổ phần quà tặng Bạch Dương | Hai Bà Trưng, Hà Nội |
| 9 | DNTN Hà Hường | Hà Trung, Hà Nội |
| 10 | DNTN Thái An | Điện Biên Phủ, Hà Nội |
| 11 | Công ty cổ phần DV TM Hoàng Dương | Đống Đa, Hà Nội |
| 12 | Công ty TNHH Ngân Giang | Hoài Đức, Hà Nội |
| 13 | Cửa hàng An Nam | Hoàn Kiếm, Hà Nội |
| 14 | Cửa hàng chuyên doanh thời trang 201 Cầu giấy | Cầu giấy, Hà Nội |
| 15 | Cửa hàng thời trang Thảo Nhi | Mai Hắc Đế, Hà Nội |
| 16 | Công ty TNHH Tuyết Lan | Hoàn Kiếm, Hà Nội |
| 17 | Công ty TNHH Anh Nhật | Nguyễn Chí Thanh, Hà Nội |
| 18 | Công ty TNHH đầu tư và thương mại Hà Anh | Nguyễn Du, Hà Nội |
| 19 | Công ty TNHH Mai Ân | Quán Thánh, Hà Nội |
| 20 | Công ty TNHH Thương mại NAA | Định Công, Hà Nội |
| 21 | Công ty TNHH Nguyễn Bảo Ngọc | Hoa Lư, Hà Nội |
| 22 | Công ty TNHH Quốc Tế AHK | Khương Thượng, Hà Nội |
| 23 | Công ty TNHH Thái Gia Huy | Ba Đình, Hà Nội |
| 24 | Công ty TNHH Thanh Hùng | Nguyễn Chí Thanh, Hà Nội |

| | | |
|----|--|--------------------------|
| 25 | Công ty TNHH Thanh Việt | Hàng Giấy, Hà Nội |
| 26 | Công ty TNHH Thời trang Hoàng Lan | Gia Lâm, Hà Nội |
| 27 | Công ty TNHH Thương mai Hào Anh | Hoàn Kiếm, Hà Nội |
| 28 | Công ty TNHH THD | Cống Vị, Hà Nội |
| 29 | Công ty Thời Trang Phong Dung | Phố Huế, Hà Nội |
| 30 | Công ty TNHH Bạch Việt | Ngô Gia Tự, Hà Nội |
| 31 | Công ty TNHH Anh Thảo | Hào Nam, Hà Nội |
| 32 | Công ty TNHH Trường Giang | Hà Đông, Hà Nội |
| 33 | Shop thời Trang Minh Anh | Cầu Giấy, Hà Nội |
| 34 | Shop Man | Ba Đình, Hà Nội |
| 35 | Shop S &D | Đoàn Trần Nghiệp, Hà Nội |
| 36 | Ngọc Tiến Shop | Hoàn Kiếm, Hà Nội |
| 37 | Mỹ Hưng Fashion | Đống Đa, Hà Nội |
| 38 | Công ty TNHH TM, DV, công nghệ Tuấn Việt | Hoàng Mai, Hà Nội |
| 39 | Cửa hàng thời trang Mẹ và Bé | Trương Định, Hà Nội |
| 40 | Công Ty TNHH Thời Trang An Trần | |
| 41 | Shop Thời Trang Anh | Q.Phú Nhuận, TP HCM |
| 42 | Cửa Hàng Anh Anh | Q.Bình Thạnh, Tp. HCM |
| 43 | Cửa Hàng Ánh Hồng | Q Phú Nhuận, TP. HCM |
| 44 | Công Ty TNHH B.P.V | Quận 1, TP. HCM |
| 45 | Công Ty TNHH Danti | Quận 1, TP. HCM |
| 46 | Công Ty TNHH Thương Mại Đạt Á | Quận 3, TP. HCM |
| 47 | Công Ty TNHH Quảng Cáo Thời Trang Đình Hải | Quận 1, Tp. HCM |
| 48 | Công Ty TNHH Dương Hà | Quận 1, TP. HCM |
| 49 | Công Ty TNHH Thời Trang & Mỹ Phẩm Duy Anh | Quận 1, TP HCM |

| | | |
|----|---|-------------------------|
| 50 | Công Ty TNHH Gia Tuệ | Quận 1, TP. HCM |
| 51 | Công Ty TNHH Hoàng Mai Anh | Quận 3, TPHCM |
| 52 | Doanh Nghiệp Tư Nhân Hoàng Trí | Quận 12, TP. HCM |
| 53 | Doanh Nghiệp Tư Nhân Hoàng Vinh Quang | Quận 6, TP. HCM |
| 54 | Công Ty TNHH Khải Đức | Quận 1, TP. HCM |
| 55 | Công Ty TNHH Thời Trang Hải Nhiên | Lê Chân, Hải Phòng |
| 56 | Công Ty TNHH May Mặc Thời Trang Thanh Lịch | Ngô Quyền, Hải Phòng |
| 57 | Chi Nhánh Công Ty TNHH Thanh Bắc Thời Trang Tại Hải Phòng | Ngô Quyền, Hải Phòng |
| 58 | Công Ty TNHH Thời Trang Linh Vy | Ngô Quyền, Hải Phòng |
| 59 | Công Ty TNHH Thời Trang Và Thương Mại Lan Anh | Ngô Quyền, Hải Phòng |
| 60 | Công Ty TNHH Thời Trang Vũ Hương Thủy | Quận Lê Chân, Hải Phòng |
| 61 | Công Ty TNHH Thời Trang Xanh | Lê Chân, Hải Phòng |
| 62 | Công Ty TNHH Thời Trang Và Thương Mại Hoàng Long | Ngô Quyền, Hải Phòng |
| 63 | Công Ty TNHH Thương Mại Và Dịch Vụ Thời Trang Linh | Ngô Quyền, Hải Phòng |
| 64 | Công Ty TNHH Thời Trang Linh Vy | Ngô Quyền, Hải Phòng |
| 65 | Công Ty TNHH Thời Trang Và Thương Mại Lan Anh | Ngô Quyền, Hải Phòng |
| 66 | Công Ty TNHH Thời Trang Vũ Hương Thủy | Lê Chân, Hải Phòng |
| 67 | Công Ty TNHH Thương Mại Và May Mặc Hoa Việt | Kiến An, Hải Phòng |

| | | |
|----|---|-----------------------------------|
| 68 | Công Ty TNHH May Mặc Và Dịch Vụ Thương Mại Ngọc Lan | Thủy Nguyên, Hải Phòng |
| 69 | Công Ty Cổ Phần Thương Mại May Mặc Đức Hải | Lê Chân, Hải Phòng |
| 70 | Công Ty Cổ Phần May Mặc Anh Cường | Kiến An, Hải Phòng |
| 71 | Công Ty Cổ Phần Thương Mại Và Sản Xuất May Mặc Phúc Tiến | Huyện Hải An, Hải Phòng |
| 72 | Công Ty Cổ Phần Dịch Vụ Đầu Tư Thương Mại My | Hồng Bàng, Hải Phòng |
| 73 | Công Ty TNHH May Mặc Hà Chung | Hồng Bàng, Hải Phòng |
| 74 | Doanh Nghiệp Tư Nhân May Mặc Minh Ngọc | Hồng Bàng, Thành Phố Hải Phòng |
| 75 | Công Ty TNHH May Mặc Giang Nam | Huyện An Dương, Hải Phòng |
| 76 | Công Ty Tnhh Thiết Bị Kỹ Thuật Tin Học Hải Anh | Hoàn Kiếm, Hà Nội |
| 77 | Công Ty Tnhh Máy Tính Kinh Đô | Đống Đa, Hà Nội |
| 78 | Công Ty Máy Tính Đức Việt | Đống Đa, Hà Nội |
| 79 | Công Ty Cổ Phần Đầu Tư Và Phát Triển Nam Phong | Đống Đa, Hà Nội |
| 80 | Công Ty TNHH Đầu Tư & Thương Mại Bảo An | Đống Đa, Hà Nội |
| 81 | Công Ty TNHH TIC | Hai Bà Trưng, Hà Nội |
| 82 | Công Ty TNHH Anh Vũ | Đống Đa, Hà Nội |
| 83 | Công Ty TNHH Ba Sao | Ba Đình, Hà Nội |
| 84 | Công Ty TNHH Bảo Long | Hoàng Mai, Hà Nội |
| 85 | Công Ty TNHH TM Dịch Vụ An | Quận 3, TP HCM |
| 86 | Công Ty TNHH Thương Mại Dịch Vụ Anh Cát | Quận 5, TP HCM |

| | | |
|-----|---|-----------------------|
| 87 | Công Ty Cổ Phần Máy Tính Truyền Thông Điều Khiển 3C | Quận 1, TP HCM |
| 88 | Công Ty TNHH Xuất Nhập Khẩu & Máy Tính Lê Gia | Quận 3, TP HCM |
| 89 | Doanh Nghiệp Tư Nhân Máy Tính Phú Nhuận | Quận 4, TP HCM |
| 90 | Công Ty TNHH Máy Tính Đỗ | Quận 1, TP HCM |
| 91 | Công Ty TNHH Thương Mại Máy Tính Lâm Quang Lân | Quận 10, TP HCM |
| 92 | Cty Tnhh TMDV Máy Tính Phi Vũ | Quận Tân Bình, TP HCM |
| 93 | Công Ty TNHH Thương Mại & Máy Tính Trần Trung | Quận 3, TP HCM |
| 94 | Công Ty Máy Tính Phú Sĩ | Quận 8, TP HCM |
| 95 | Công Ty Cổ Phần Tin Học Kỹ Nguyên | Quận 1, TP HCM |
| 96 | Công Ty Máy Tính Hoàng Cường | Ngô Quyền, Hải Phòng |
| 97 | Công Ty Máy Tính Lê Hoàn | Kiến An, Hải Phòng |
| 98 | Công Ty Máy Tính Tất Đạt | Lê Chân, Hải Phòng |
| 99 | Công Ty Cổ Phần Delta | Hồng Bàng, Hải Phòng |
| 100 | Công Ty Cổ Phần Tin Học Ngôi Sao | Ngô Quyền, Hải Phòng |
| 101 | Công Ty TNHH Điện Tử Tin Học | Lê Chân, Hải Phòng |
| 102 | Công Ty TNHH Máy Tính Sao Mai | Hải An, Hải Phòng |
| 103 | Công Ty TNHH Máy Tính Nhật Linh | Lê Chân, Hải Phòng |
| 104 | Công ty TNHH TM & DV Hùng Hiền | Đống Đa, Hà Nội |
| 105 | Công Ty TNHH Gạch Men Mỹ Đức | Đống Đa, Hà Nội |
| 106 | Công Ty TNHH Xây dựng, Kinh Doanh Thương mại Hải Hoàng | Long Biên, Hà Nội |
| 107 | Đại lý Cát Lợi | Long Biên, Hà Nội |
| 108 | Công ty TNHH TM & XD Lập Thành | Cầu Giấy, Hà Nội |

| | | |
|-----|--|-----------------------|
| 109 | Công ty TNHH Đại Tín | Ngô Quyền, Hải Phòng |
| 110 | Công ty Đầu tư xây dựng &TMDV Minh Quang | Ngô Quyền, Hải Phòng |
| 111 | Cửa hàng gạch Đồng Tâm | Ngô Quyền, Hải Phòng |
| 112 | Công Ty TNHH TM An Gia Khánh | Quận 7, TP HCM |
| 113 | Công Ty CP KD VLXD Việt Huy | Quận Tân Bình, TP HCM |
| 114 | Cửa Hàng VLXD Việt Hùng | Thủ Đức, TP HCM |
| 115 | Công Ty TNHH TMDV Đại Thế Văn | Gò Vấp, TP HCM |
| 116 | Công Ty TNHH L.Q Joton | Phú Nhuận, TP HCM |

PHỤ LỤC 4 – BẢNG TỔNG HỢP KẾT QUẢ KHẢO SÁT

| TT | Tiêu chí | Số trả lời | Tỷ trọng |
|-----------|---|-------------------|-----------------|
| 1 | Doanh nghiệp anh/chị có áp dụng KTQT không? | | |
| | Có | 116 | 100,00 |
| | Không | 0 | 0,00 |
| 2 | Công ty có nhân viên phụ trách kế toán quản trị hay không? | | |
| | Có | 10 | 9,33 |
| | Không | 106 | 90,67 |
| 3 | Quý công ty có áp dụng những phần mềm hỗ trợ hoạt động kế toán quản trị không? | | |
| | Có | 5 | 4,00 |
| | Không | 111 | 96,00 |
| 4 | Doanh nghiệp anh/chị lập báo cáo kế toán nào trong những báo cáo dưới đây? | | |
| | Phân tích mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng và lợi nhuận; | 8 | 6,67 |
| | Phân tích tình hình tài chính của doanh nghiệp; | 97 | 84,00 |
| | Phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến thực hiện kế hoạch kinh doanh; | 106 | 92,00 |
| | Báo cáo doanh thu, chi phí, lợi nhuận của từng loại sản phẩm, hàng hoá | 116 | 100,00 |
| | Báo cáo khối lượng hàng hoá mua vào và bán ra trong kỳ theo đối tượng khách hàng, giá bán, chiết khấu và các hình thức khuyến mại khác; | 112 | 97,33 |
| | Báo cáo chi tiết khối lượng sản phẩm (dịch vụ) hoàn thành, tiêu thụ; | 116 | 100,00 |

| | | | |
|---|---|-----|--------|
| | Báo cáo bộ phận lập cho trung tâm trách nhiệm/ các bộ phận | 17 | 14,67 |
| 5 | Anh/chị hãy cho điểm về sự hài lòng về hiệu quả của công tác kế toán của đơn vị mình? (thang điểm 10) | | |
| | Dưới 5 | 8 | 6,67 |
| | Từ 5-8 | 18 | 16,00 |
| | Từ 8-10 | 90 | 77,33 |
| 6 | Công ty anh/chị theo dõi chi tiết hàng tồn kho theo yếu tố nào ? | | |
| | Từng loại sản phẩm, hàng hoá | 116 | 100,00 |
| | Từng cửa hàng | 106 | 92,00 |
| | Từng yếu tố chi phí (chi phí mua, chi phí vận chuyển,...) | 82 | 70,67 |
| | Không theo dõi chi tiết | 0 | 0,00 |
| 7 | Công ty anh/chị theo dõi chi tiết chi phí bán hàng theo yếu tố nào ? | | |
| | Từng loại sản phẩm, hàng hoá | 109 | 93,33 |
| | Từng cửa hàng | 116 | 100,00 |
| | Từng yếu tố chi phí (chi phí quản cáo, chi phí vận chuyển,...) | 41 | 34,67 |
| | Không theo dõi chi tiết | 0 | 0,00 |
| 8 | Công ty anh/chị theo dõi chi tiết chi phí QLDN theo yếu tố nào ? | | |
| | Từng cửa hàng | 0 | 0,00 |
| | Từng yếu tố chi phí (chi phí mua, chi phí vận chuyển,...) | 116 | 100,00 |
| | Không theo dõi chi tiết | 0 | 0,00 |
| 9 | Các chi phí chung như chi phí lưu kho, chi phí vận chuyển, bốc dỡ,... có phân bổ cho từng loại hàng tồn kho không? | | |

| | | | |
|----|--|-----|--------|
| | Không | 60 | 52,00 |
| | Có | 56 | 48,00 |
| | <i>Theo số lượng hàng</i> | 15 | 26,79 |
| | <i>Theo trị giá hàng</i> | 32 | 57,14 |
| | <i>Theo tỷ lệ quy định riêng của công ty</i> | 9 | 16,07 |
| | <i>Tiêu chí khác</i> | 0 | 0,00 |
| 10 | Công ty đang sử dụng phương pháp (PP) nào để tính giá vốn thực tế của vật tư, hàng hóa xuất kho, tồn kho? | | |
| | PP đích danh | 0 | 0,00 |
| | PP bình quân cả kỳ dự trữ (bình quân cuối kỳ) | 28 | 24,00 |
| | PP bình quân sau mỗi lần nhập (bình quân liên hoàn) | 65 | 56,00 |
| | PP nhập trước, xuất trước (FIFO) | 23 | 20,00 |
| | PP nhập sau, xuất trước (LIFO) | 0 | 0,00 |
| | PP khác | 0 | 0,00 |
| 11 | Công ty đang phân loại chi phí theo phương pháp nào? | | |
| | Theo chức năng hoạt động trong doanh nghiệp thương mại (Gvốn, CPBH, CPQL) | 116 | 100,00 |
| | Theo tính chất trực tiếp/gián tiếp | 3 | 2,67 |
| | Quan hệ của chi phí với mức độ hoạt động(CP cố định, biến đổi) | 8 | 6,67 |
| | Theo mức độ phù hợp của chi phí với quyết định quản trị(phù hợp, không phù hợp) | 0 | 0,00 |
| | Theo mức độ kiểm soát chi phí(có thể kiểm soát/không thể) | 0 | 0,00 |
| 12 | Tỷ lệ bình quân về các chi phí phân theo chức năng hoạt động của DNTM ở công ty bạn là bao nhiêu ? (đã | | |

| | | | |
|----|--|-----|--------|
| | <i>tính bình quân)</i> | | |
| | Giá vốn hàng bán | 73 | - |
| | Chi phí bán hàng | 12 | - |
| | Chi phí quản lý doanh nghiệp | 15 | - |
| 13 | Công ty xác định giá bán dựa trên cơ sở nào ? | | |
| | Căn cứ vào giá gốc của hàng hóa | 116 | 100,00 |
| | Căn cứ vào giá thị trường | 116 | 100,00 |
| | Căn cứ vào mục tiêu cụ thể của công ty(lợi nhuận, thị phần, hòa vốn,...) | 116 | 100,00 |
| | Căn cứ từng khách hàng cụ thể | 45 | 38,67 |
| | Phương pháp khác | 0 | 0,00 |
| 14 | Công ty của anh/chị có phân tích điểm hòa vốn hay không? | | |
| | Có | 22 | 18,67 |
| | Không | 94 | 81,33 |
| 15 | Công ty anh/chị có sử dụng các chỉ tiêu sau để phân tích không ? | | |
| | Lãi tính trên biến phí (số dư đảm phí) | 0 | 0,00 |
| | Tổng lãi tính trên biến phí | 0 | 0,00 |
| | Tỷ suất lãi tính trên biến phí | 0 | 0,00 |
| | Kết cấu chi phí | 0 | 0,00 |
| | Đòn bẩy kinh doanh | 0 | 0,00 |
| | Điểm hòa vốn (sản lượng, doanh thu, công suất, thời gian hòa vốn) | 0 | 0,00 |
| | Số lãi kỳ vọng | 0 | 0,00 |
| | Kỳ hoàn vốn | 0 | 0,00 |
| | Các chỉ tiêu khác | 0 | 0,00 |
| 16 | Các phân tích của kế toán nhằm cung cấp thông tin | | |

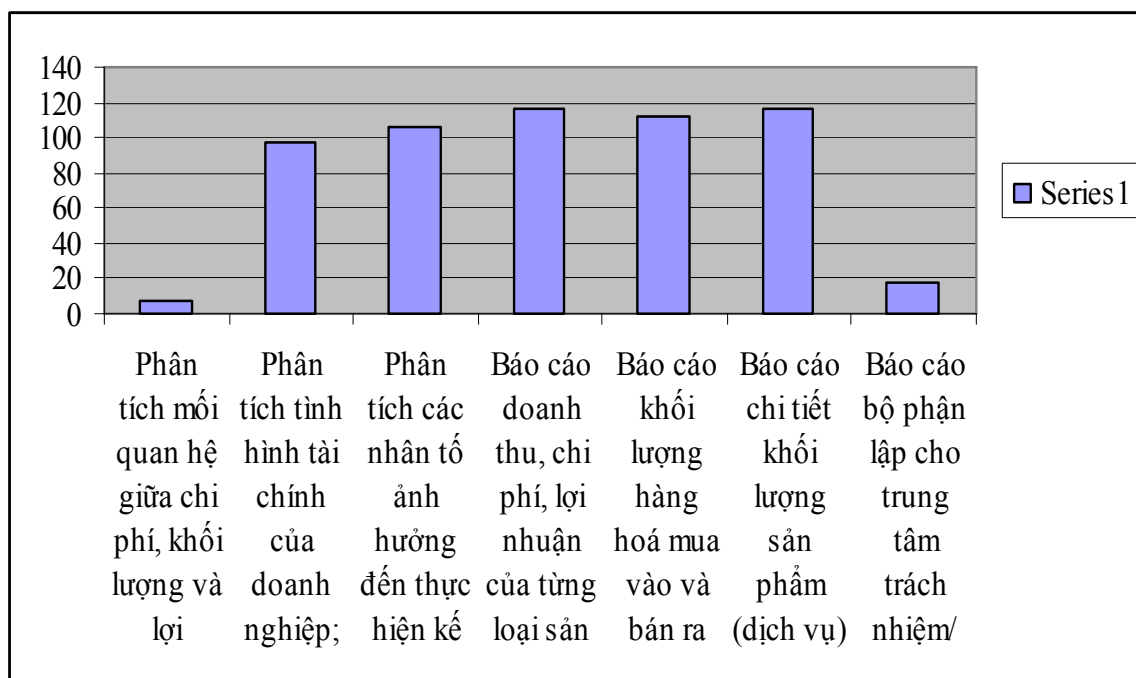
| | | | |
|----|--|-----|--------|
| | cho các quyết định gì? | | |
| | Quyết định giá bán, khung giá bán sản phẩm | 116 | 100,00 |
| | Quyết định từ chối hay nhận đơn đặt hàng | 19 | 16,00 |
| | Quyết định bán ngay hay tiếp tục gia công chế biến. | 0 | 0,00 |
| | Quyết định duy trì hay loại bỏ một bộ phận trong công ty | 20 | 17,33 |
| | Các quyết định khác | 0 | 0,00 |
| 17 | Công ty có lập dự toán chi phí không? | | 0,00 |
| | Có | 116 | 100,00 |
| | Không | 0 | 0,00 |
| 18 | Lý do lập dự toán của công ty? | | |
| | Theo yêu cầu của cơ quan cấp trên, các cơ quan chức năng | 116 | 100,00 |
| | Theo yêu cầu của lãnh đạo, hội đồng quản trị | 92 | 80,00 |
| | Theo thói quen | 100 | 86,67 |
| | Là một công cụ quản lý kinh tế | 23 | 20,00 |
| 19 | Công ty sử dụng dự toán làm gì? | | |
| | Để nộp theo yêu cầu | 116 | 100,00 |
| | Để đánh giá chỉ tiêu hoàn thành kế hoạch cuối năm | 116 | 100,00 |
| | Để sử dụng như một công cụ quản lý kinh tế | 23 | 20,00 |
| | Để làm việc khác | 0 | 0,00 |
| 20 | Thời gian của dự toán ở công ty anh chị? | | |
| | Hàng tháng | 6 | 5,33 |
| | Hàng quý | 19 | 16,00 |
| | Hàng năm | 116 | 100,00 |
| | Linh hoạt | 9 | 8,00 |
| 21 | Căn cứ để lập dự toán mà công ty sử dụng là gì? | | |
| | Thông tin tài chính năm hiện tại, kỳ hiện tại | 116 | 100,00 |
| | Kế hoạch kinh doanh tương lai | 116 | 100,00 |

| | | | |
|----|---|-----|--------|
| | Xu hướng biến động của nền kinh tế | 12 | 10,67 |
| | Căn cứ khác | 0 | 0,00 |
| 22 | Bộ phận nào tham gia xây dựng dự toán chi phí ? | | |
| | Giám đốc, ban giám đốc | 8 | 6,67 |
| | Bộ phận kế toán | 116 | 100,00 |
| | Các bộ phận kinh doanh | 19 | 16,00 |
| | Bộ phận kế hoạch | 23 | 20,00 |
| | Bộ phận khác | 0 | 0,00 |
| 23 | Công ty có lập dự toán chi tiết cho các nội dung sau không? | | |
| | Dự toán cân đối thu chi tiền mặt | 0 | 0,00 |
| | Dự toán mua hàng và tồn kho | 116 | 100,00 |
| | Dự toán giá vốn hàng bán | 112 | 97,33 |
| | Dự toán thanh toán tiền mua hàng | 71 | 61,33 |
| | Dự toán doanh thu | 71 | 61,33 |
| | Dự toán chi phí bán hàng | 54 | 46,67 |
| | Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp | 50 | 42,67 |
| | Dự toán kết quả kinh doanh | 101 | 86,67 |
| 24 | Công ty anh/chị có sẵn sàng vận dụng các nội dung sau nhằm nâng cao chất lượng thông tin kế toán phục vụ cho nhà lãnh đạo công ty không? | | |
| | Tổ chức thực hiện, vận dụng hệ thống chứng từ kế toán, luân chuyển xử lý chứng từ một cách hợp lý. | 116 | 100,00 |
| | Đào tạo đội ngũ nhân viên chuyên về kế toán quản trị | 94 | 81,33 |
| | Từng bước xây dựng hệ thống báo cáo quản trị | 99 | 85,33 |
| | Ứng dụng công nghệ thông tin vào quản lý kế toán | 105 | 90,67 |
| | Ý kiến khác | 0 | 0,00 |
| 25 | Công ty có đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ | | |

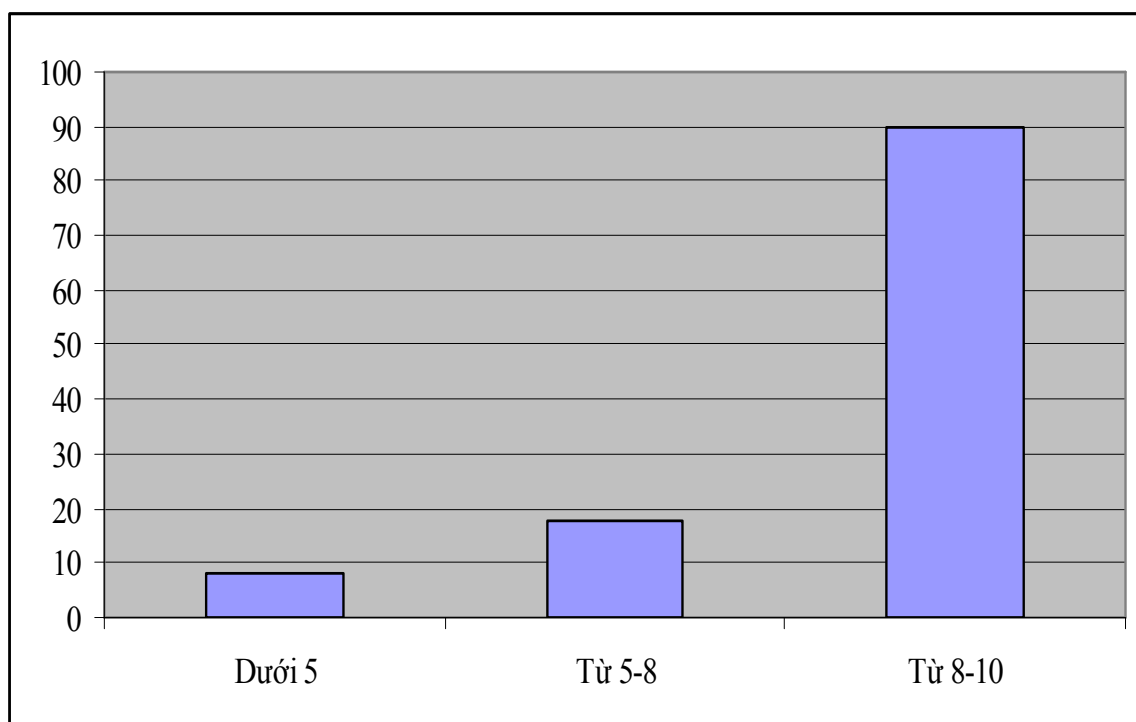
| | | | |
|----|--|-----|--------|
| | phận không? | | |
| | Có | 87 | 74,67 |
| | Không | 29 | 25,33 |
| 26 | Tiêu chí đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận là gì? | | |
| | Lượng hàng hóa tiêu thụ của từng bộ phận | 116 | 100,00 |
| | Doanh thu của từng bộ phận | 116 | 100,00 |
| | Lợi nhuận gộp của từng bộ phận | 116 | 100,00 |
| | Lợi nhuận của từng bộ phận | 93 | 80,00 |
| | Tốc độ tăng hàng năm của các chỉ tiêu trên | 116 | 100,00 |
| | Tiêu chí khác | 0 | 0,00 |

PHỤ LỤC 5. MỘT SỐ CHỈ TIÊU THỐNG KÊ TỪ KHẢO SÁT

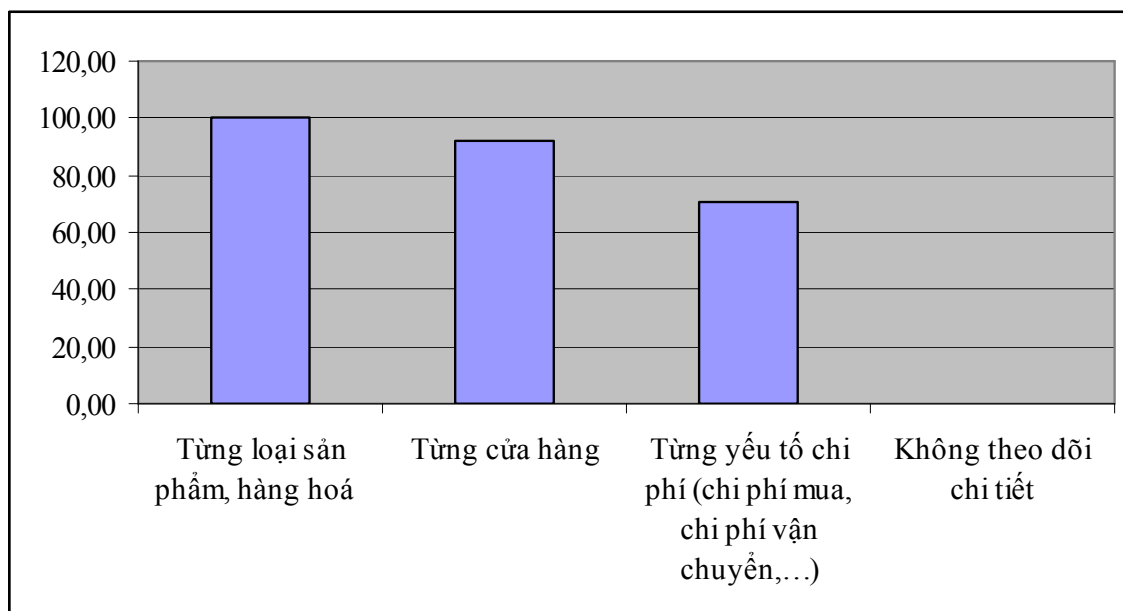
1. Các báo cáo KTQT sử dụng ở doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ



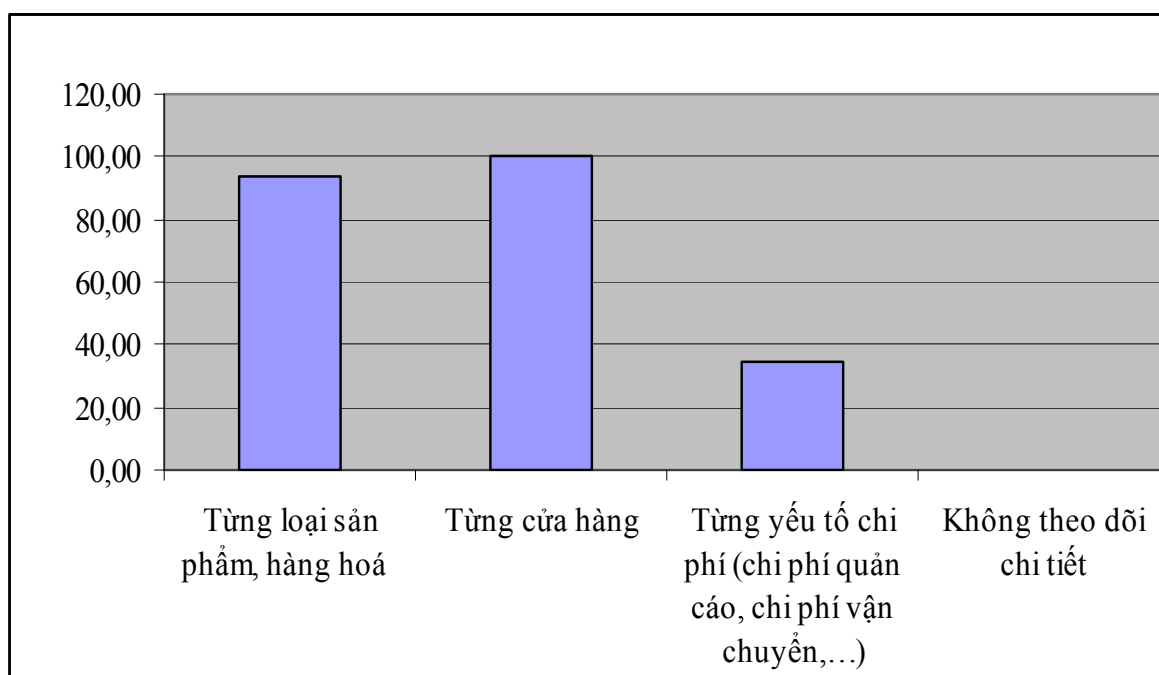
2. Mức độ hài lòng về kết quả công tác kế toán của các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ (tính theo thang điểm 10)



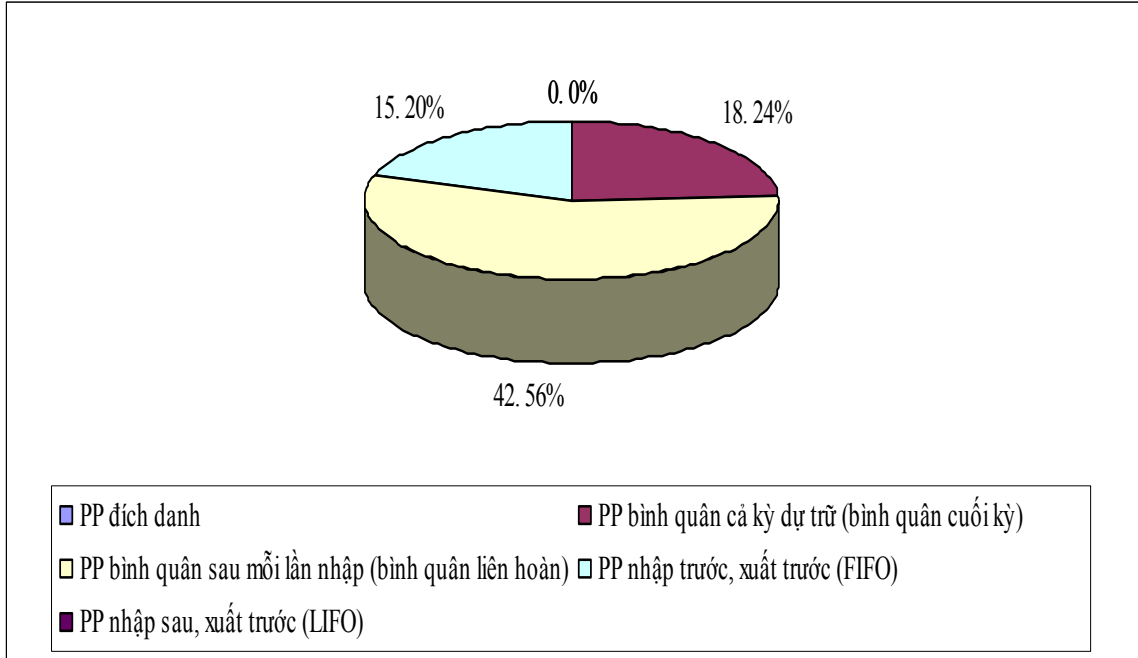
3. Tiêu chí theo dõi chi tiết hàng tồn kho ở doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ (tính theo tỷ lệ %)



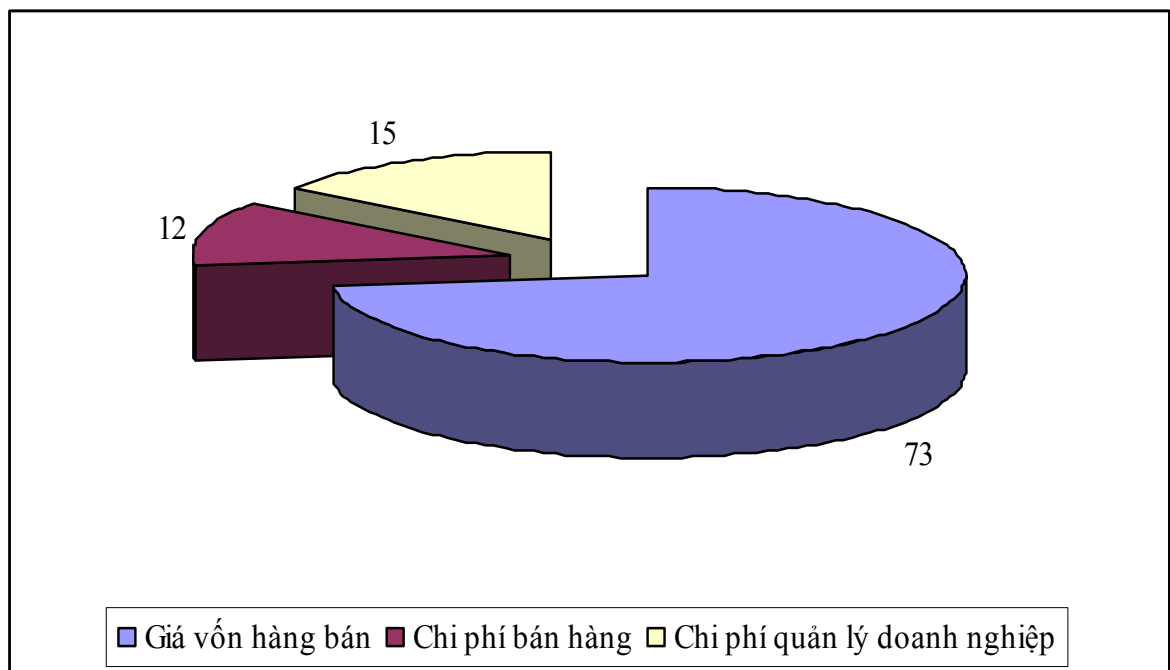
4. Tiêu chí theo dõi chi tiết chi phí bán hàng ở doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ (tính theo tỷ lệ %)



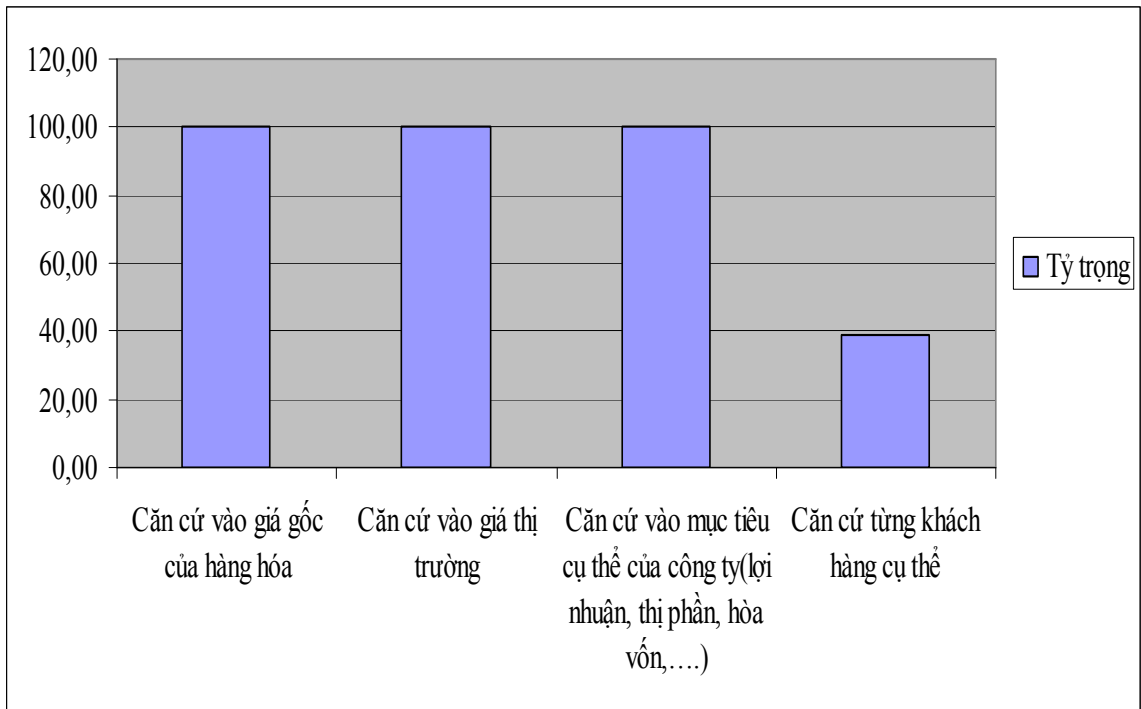
5. Phương pháp kế toán hàng tồn kho áp dụng ở các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ (tỷ trọng %)



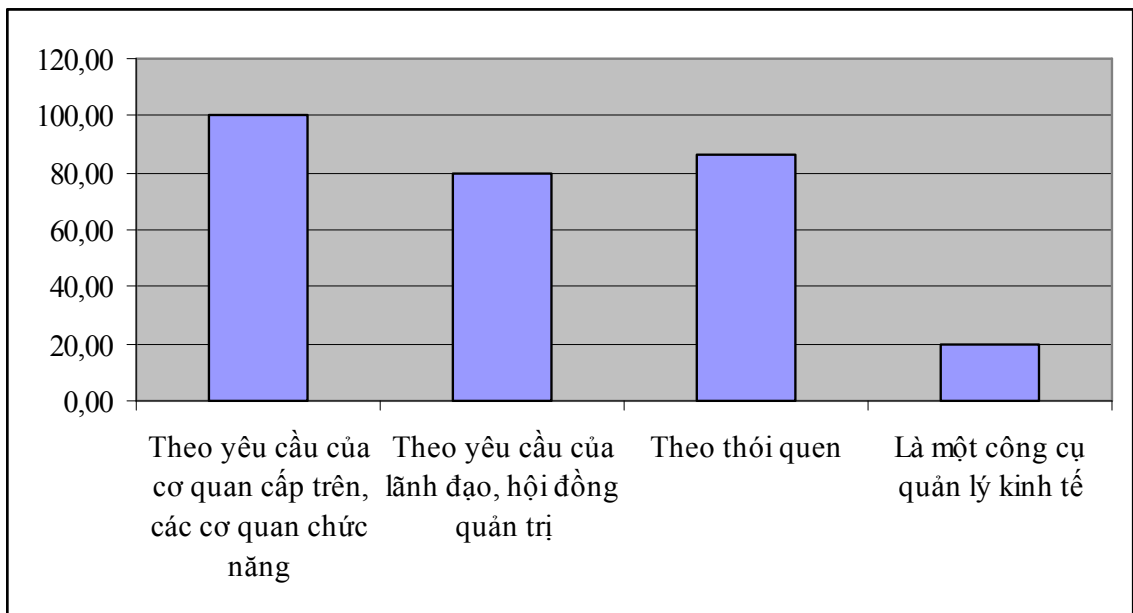
6. Tỷ trọng trung bình của các chi phí cơ bản trong doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ (%).



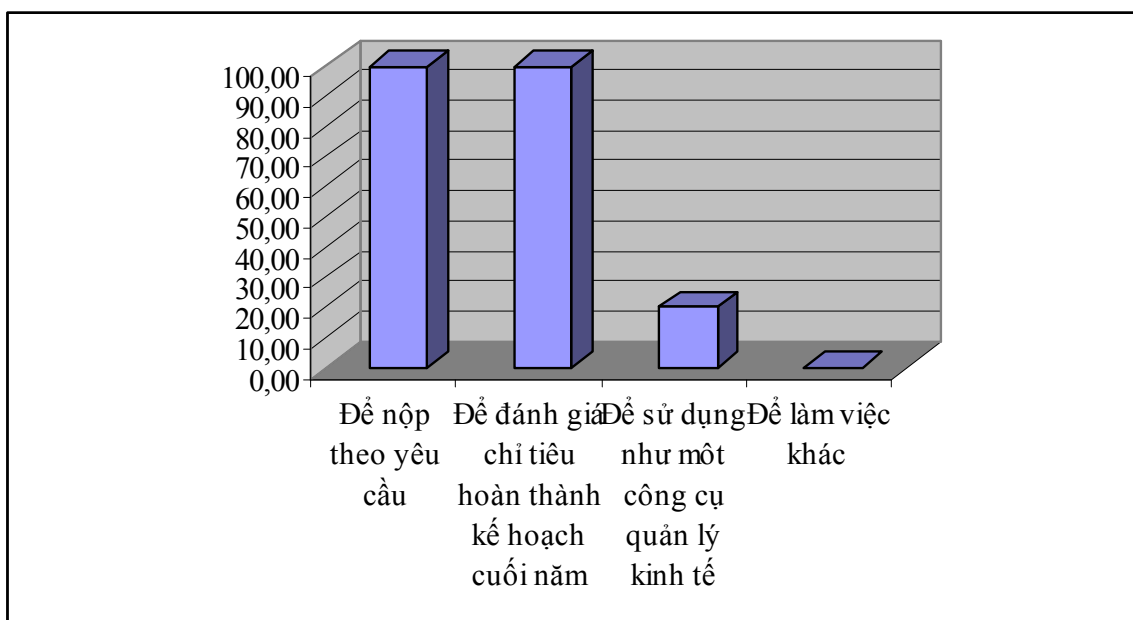
7. Các căn cứ xác định giá bán của doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ



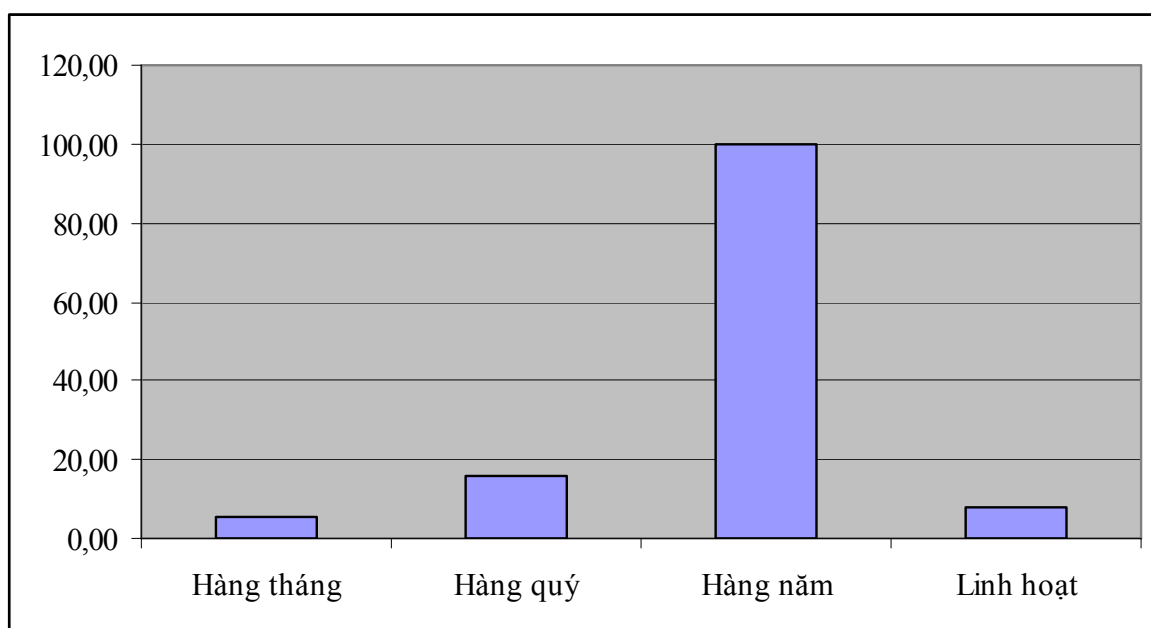
8. Các lý do lập dự toán của doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ (tính theo tỷ lệ bình quân)



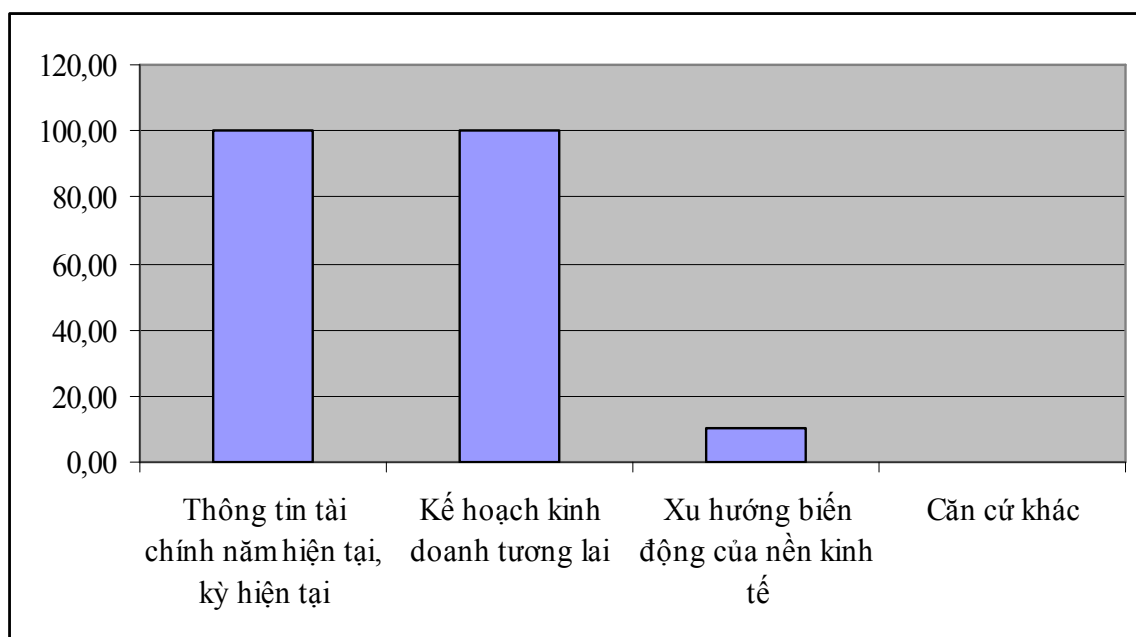
9. Tác dụng của dự toán ở doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ (tính bình quân)



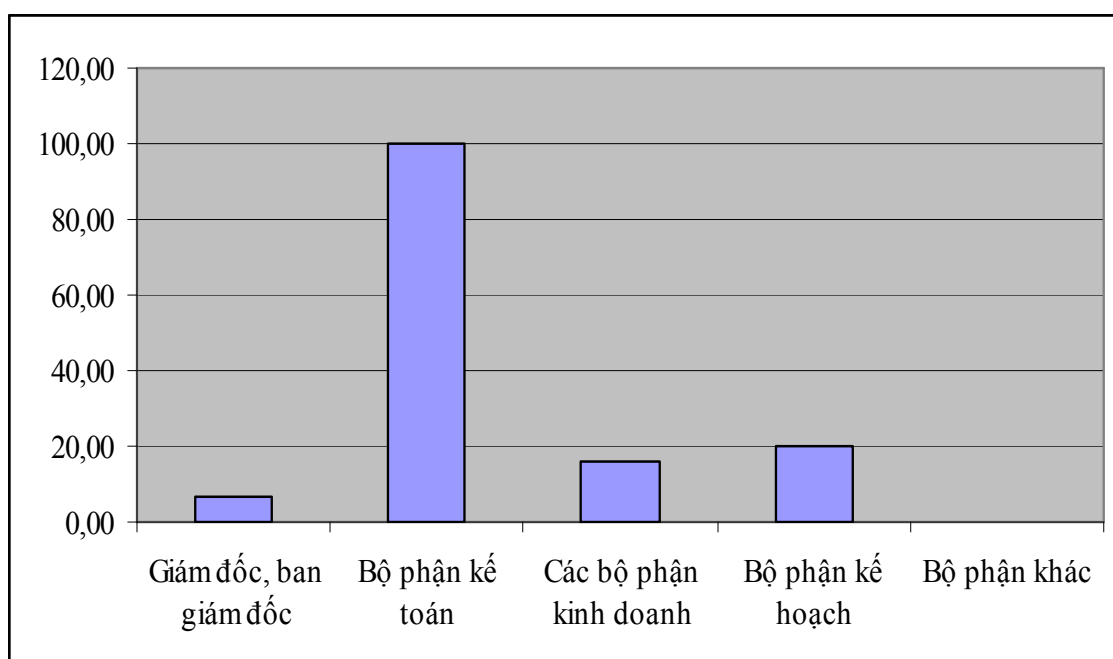
10. Thời gian/thời điểm lập dự toán ở doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ (tính bình quân)



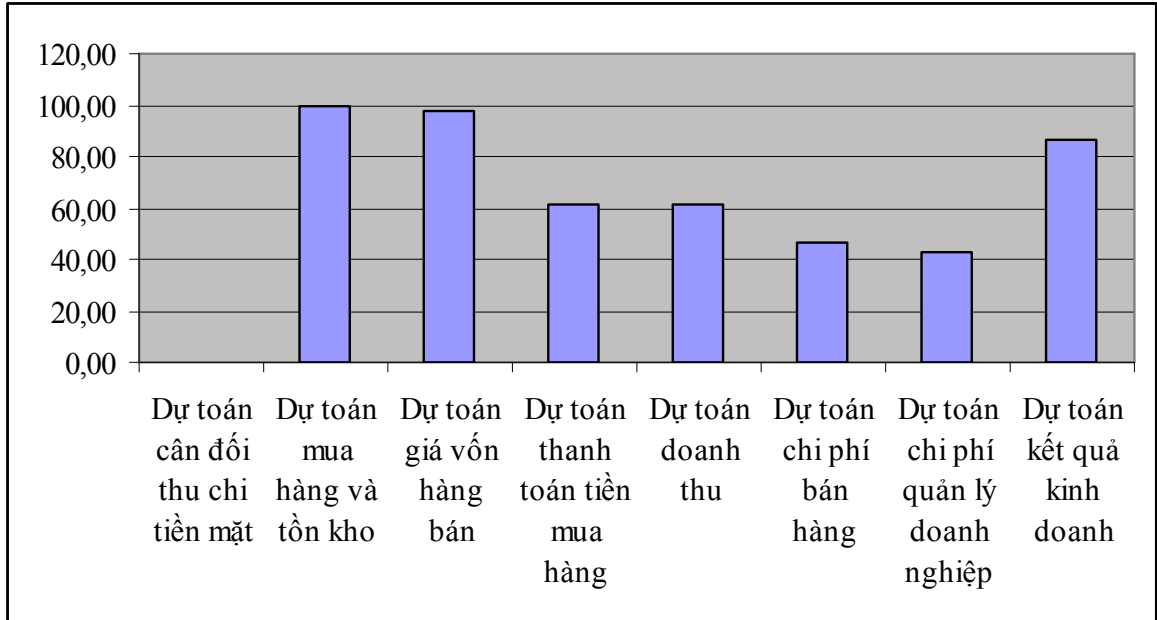
11. Căn cứ lập dự toán của doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ (tính bình quân)



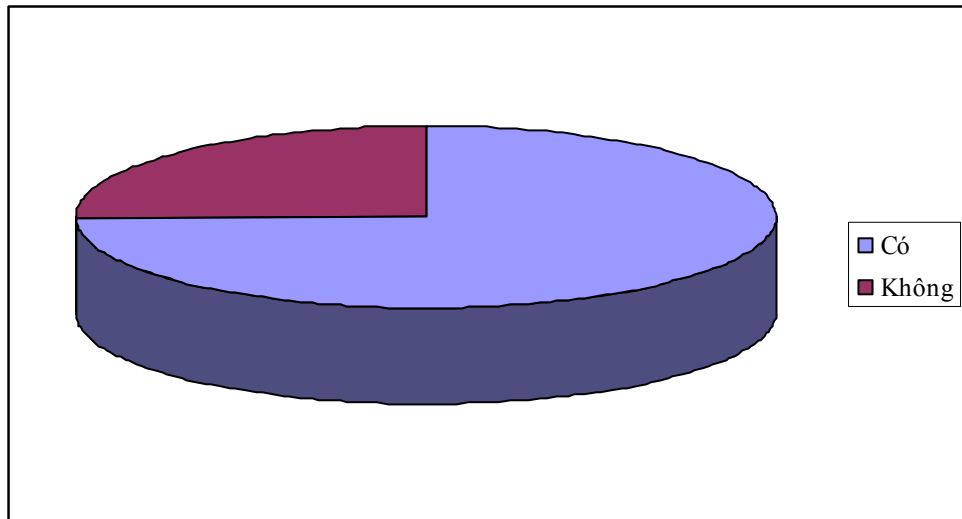
12. Bộ phận tham dự lập dự toán ở doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ (tính bình quân)



13. Các chỉ tiêu được lập dự toán ở doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ (tính bình quân)



14. Tỷ trọng có thực hiện đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận trong doanh nghiệp của các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ (tính bình quân)



15. Tiêu chí đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận ở doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ (tính bình quân)

