BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO BỘ TÀI CHÍNH
HỌC VIỆN TÀI CHÍNH

----------o0o----------

NGUYỄN HẢI HÀ

HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP MAY VIỆT NAM

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

HÀ NỘI - 2016

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO **BỘ TÀI CHÍNH**

HỌC VIỆN TÀI CHÍNH

----------o0o----------

NGUYỄN HẢI HÀ

HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP MAY VIỆT NAM

CHUYÊN NGÀNH: KẾ TOÁN

MÃ NGÀNH: 62.34.03.01

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

Người hướng dẫn khoa học:

1. **PGS,TS Đinh Thị Mai**
2. **TS Đoàn Ngọc Xuân**

HÀ NỘI - 2016

LỜI CAM ĐOAN

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

Tác giả

Nguyễn Hải Hà

MỤC LỤC

LỜI CAM ĐOAN ..... **i**

DANH MỤC CÁC TỪ VIẾT TẮT ..... **v**

DANH MỤC BẢNG BIỂU ..... **vi**

DANH MỤC SƠ ĐỒ, ĐỒ THỊ, BIỂU ĐỒ ..... **vii**

LỜI MỞ ĐẦU **1**

CHƯƠNG 1:CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT **22**

1.1. Khái quát chung về tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất **22**

1.1.1. Khái niệm chi phí, kế toán quản trị chi phí , tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất 22

1.1.2. Yêu cầu và nguyên tắc tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp sản xuất 31

1.1.3. Nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp sản xuất 35

1.2. Nội dung tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất **39**

1.2.1. Tổ chức kế toán quản trị chi phí trong bộ máy kế toán của doanh nghiệp sản xuất 40

1.2.2. Tổ chức phân loại chi phí, tổ chức hệ thống định mức và lập dự toán chi phí trong doanh nghiệp sản xuất 43

1.2.3. Tổ chức xác định đối tượng chịu chi phí, các phương pháp xác định chi phí 61

1.2.4. Tổ chức thu nhận, hệ thống hóa và cung cấp thông tin kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp sản xuất 76

1.2.5. Tổ chức phân tích thông tin về chi phí cho mục đích kiểm soát và ra quyết định 83

1.3. Tổ chức kế toán quản trị chi phí của một số nước phát triển và bài học kinh nghiệm cho Việt Nam **93**

1.3.1 Tổ chức kế toán quản trị chi phí của một số nước phát triển 93

1.3.2 Bài học kinh nghiệm tổ chức kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam 93

CHƯƠNG 2:THỰC TRẠNG TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP MAY VIỆT NAM **107**

2.1. Tổng quan về các doanh nghiệp may Việt Nam **107**

2.1.1. Lịch sử phát triển của các doanh nghiệp may Việt Nam 107

2.1.2. Đặc điểm của ngành may Việt Nam ảnh hưởng tới tổ chức kế toán quản trị chi phí 110

2.2. Thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam 128

2.2.1.Thực trạng nhu cầu thông tin tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam 128

2.2.2. Thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí trong bộ máy kế toán tại các doanh nghiệp may Việt Nam..... 130

2.2.3. Thực trạng tổ chức phân loại chi phí, xây dựng hệ thống định mức chi phí và lập dự toán chi phí trong doanh nghiệp may Việt Nam 134

2.2.4. Thực trạng tổ chức vận dụng các phương pháp xác định chi phí cho đối tượng chịu chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam 144

2.2.5. Thực trạng tổ chức thu nhận, hệ thống hóa và cung cấp thông tin kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam 149

2.2.6. Thực trạng tổ chức phân tích chi phí để kiểm soát chi phí và ra quyết định kinh doanh trong các doanh nghiệp may Việt Nam..... 157

2.3. Đánh giá thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam 164

2.3.1. Những kết quả đạt được 165

2.3.2 Những hạn chế và nguyên nhân 167

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2 174

CHƯƠNG 3: HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP MAY VIỆT NAM 175

3.1. Định hướng phát triển của các doanh nghiệp may trong thời gian tới . 175

3.2. Nguyên tắc và yêu cầu hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam. 177

3.2.1. Nguyên tắc hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam. 177

3.2.2.Yêu cầu hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam. 177

3.3. Một số giải pháp hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam 181

3.3.1 Hoàn thiện về tổ chức kế toán quản trị chi phí trong bộ máy kế toán 181

3.3.2. Kiến nghị áp dụng mô hình hạch toán chi phí theo hoạt động (mô hình ABC) trong tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp mayViệt Nam. 185

3.3.3. Hoàn thiện tổ chức phân loại chi phí chi phí, xây dựng định mức chi phí và lập dự toán chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam 199

3.3.4. Hoàn thiện tổ chức xác định đối tượng tập hợp chi phí và xác định chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam 199

3.3.5.Hoàn thiện tổ chức thu thập, hệ thống hóa và cung cấp thông tin cho kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may 210

3.3.6. Hoàn thiện tổ chức phân tích thông tin chi phí để kiểm soát chi phí và ra quyết định trong các doanh nghiệp may Việt Nam 215

3.4. Điều kiện để thực hiện giải pháp 223

3.4.1 Đối với nhà nước 223

3.4.2. Đối với các doanh nghiệp may Việt Nam 224

KẾT LUẬN CHƯƠNG 3 227

KẾT LUẬN CHUNG 228

DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU 231

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO 231

PHỤ LỤC 235

DANH MỤC CÁC TỪ VIẾT TẮT

Chữ viết tắt	Diễn giải
ABC	Active Base Costing: Kế toán chi phí theo hoạt động
BHTN	Bảo hiểm thất nghiệp
BHXH	Bảo hiểm xã hội
BHYT	Bảo hiểm y tế
BTC	Bộ tài chính
CCDC	Công cụ dụng cụ
CP NVLTT	Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
CP NCTT	Chi phí nhân công trực tiếp
CP SXC	Chi phí sản xuất chung
CPV	Chi phí – Khối lượng – Lợi nhuận
DNNN	Doanh nghiệp nhà nước
GTGT	Giá trị gia tăng
KC	Kaizen Costing: Kế toán chi phí mục tiêu
KH TSCĐ	Khấu hao tài sản cố định
KM CP	Khoản mục chi phí
KPCĐ	Kinh phí công đoàn
KTTC	Kế toán tài chính
KTQTCP	Kế toán quản trị chi phí
LN	Lợi nhuận
NVL	Nguyên vật liệu
NVL TT	Nguyên vật liệu trực tiếp
SXKD	Sản xuất kinh doanh
Tk	Tài khoản
TSCĐ	Tài sản cố định
CMT	Cut - Make – Trim : Gia công theo mẫu thiết kế và NVL của khách hàng cung cấp
OEM	Original Equipment Manufactoring: Sản xuất gia công
FOB	Free On Board: Phương thức sản xuất mua NL bán thành phẩm
ODM	Original designed Manufactoring – Sản xuất theo thương hiệu thiết kế riêng
OBM	Original Brand Manufacturing: Sản xuất theo nguyên bản cả gói

DANH MỤC BẢNG BIỂU

Bảng 1.1. Phân tích điểm hoà vốn **90**
Bảng 2.1. Kim ngạch xuất khẩu của dệt và may Việt Nam trong tổng kim ngạch xuất khẩu của cả nước từ 2007 đến 2015 ..... **108**
Bảng 2.2: Kim ngạch nhập khẩu nguyên vật liệu so với tổng kim ngạch xuất khẩu hàng dệt, may Việt Nam từ năm 2007 đến 2015 ..... **126**
Bảng 2.3: Các mô hình tổ chức bộ máy kế toán tại các DN may **131**
Bảng 2.4. Trình độ của 50 cán bộ được phân công làm công tác kế toán tại tổng công ty may 10 ..... **133**
Bảng 2.5. Định mức nguyên phụ liệu **137**
Bảng 2.6: Dự toán chi phí nhân công trực tiếp sản xuất sản phẩm tại công ty cổ phần may 10 ..... **141**
Bảng 2.7: Bảng tính giá giặt, thêu, đóng hộp sản phẩm tại công ty cổ phần may 10 ..... **143**
Bảng 2.8: Bảng phân bổ chi phí sản xuất chung (Đơn đặt hàng số 3) **147**
Bảng 2.9. Báo cáo tình hình sử dụng NVL chính cho sản xuất sản phẩm áo sơ mi ngắn tay **159**
Bảng 2.10. Báo cáo về số liệu chi phí sản xuất 2.500m vải **162**
Bảng 2.11. Bảng phân tích chi phí phù hợp trong việc mua hay tự sản xuất vải **163**
Bảng 3.1: Phân loại chi phí theo mức độ hoạt độngcủa chi phí(ABC) **190**
Bảng 3.2:Bảng phân bổ chi phí hỗn hợp cho các hoạt động **196**
Bảng 3.3: Bảng tổng hợp định mức chi phí áo sơ mi gia công **196**
Bảng 3.4: Dự toán linh hoạt **198**
Bảng 3.5 Phân tích chi phí thực tế **198**
Bảng 3.6: Nhóm chi phí hoạt động tại các doanh nghiệp may **202**
Bảng 3.7: Phân bổ mức tiêu tốn nguồn lực vào nhóm chi phí hoạt động **203**
Bảng 3.8. Chi phí gián tiếp hàng năm tại công ty may 10 ..... **204**
Bảng 3.9: Phân bổ giai đoạn đầu vào nhóm chi phí hoạt động **205**
Bảng 3.10: Tính tỷ lệ phân bổ theo hoạt động **205**
Bảng 3.11: So sánh phân bổ chi phí truyền thống và theo hoạt động **205**
Bảng 3.12. Báo cáo thu nhập xuất khẩu áo sơ mi tại tổng công ty may 10 ..... **219**
Bảng 3.13: Báo cáo kết quả kinh doanh theo bộ phận **221**
Bảng 3.14: Báo cáo chi phí sản xuất **222**

DANH MỤC SƠ ĐỒ, ĐỒ THỊ, BIỂU ĐỒ

SƠ ĐỒ

Sơ đồ 1.1 : Sơ đồ tổ chức kế toán quản trị chi phí **28**
Sơ đồ 1.2: Các chức năng cơ bản của nhà quản trị doanh nghiệp **29**
Sơ đồ 1.3. Mô hình tổ chức kế toán tài chính tách biệt với KTQT chi phí **41**
Sơ đồ 1.4. Mô hình tổ chức kế toán tài chính và kế toán quản trị kết hợp trong một bộ máy kế toán **42**
Sơ đồ 1.5. Mô hình tổ chức KTTC và kế toán quản trị theo kiểu hỗn hợp **43**
Sơ đồ 1.6. Vai trò của dự toán chi phí **57**
Sơ đồ 1.7: Tổng quan hệ thống kế toán chi phí ABC **64**
Sơ đồ 1.8. Phương pháp xác định chi phí theo đơn hàng **72**
Sơ đồ 1.9.Phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất **73**
Sơ đồ 1.10. Sơ đồ biểu diễn Target costing và chu trình phát triển sản phẩm **74**
Sơ đồ 1.11: Chi phí mục tiêu và QTCP sản xuất theo triết lý quản lý Kaizen **76**
Sơ đồ 2.1 : Chuỗi giá trị sản phẩm may **110**
Sơ đồ 2.2. Quy trình công nghệ sản xuất trong các doanh nghiệp May **115**
Sơ đồ 2.3. Phương thức sản xuất CMT **115**
Sơ đồ 2.4. Phương thức sản xuất OEM/FOB **116**
Sơ đồ 2.5. Phương thức sản xuất ODM **118**
Sơ đồ 2.6. Phương thức sản xuất của ngành may Việt Nam **119**
Sơ đồ 2.7. Tổ chức bộ máy quản lý trong các doanh nghiệp may **122**
Sơ đồ 2.8: Cơ cấu tổ chức của Công ty cổ phần may Falcon Sông Hồng **124**
Sơ đồ 2.9: Tổ chức bộ máy kế toán trong các doanh nghiệp may **132**
Sơ đồ 2.10. Quy trình hạch toán chi phí theo đơn hàng tại công ty may Hồ Gươm (phương thức sản xuất FOB) **145**
Sơ đồ 2.11: Quy trình hạch toán chi phí theo quá trình sản xuất tại công ty may Việt Tiến (phương thức sản xuất ODM) **146**
Sơ đồ 2.12 : Quy trình tổ chức thu thập chứng từ kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp may **151**
Sơ đồ 2.13: Trình tự ghi sổ kế toán theo hình thức Nhật ký chứng từ áp dụng trong Công ty may Việt Tiến (Theo báo cáo của Công ty may Việt Tiến) **154**
Sơ đồ 3.1: Quy trình thực hiện sản xuất và quản lý thông tin về chi phí **183**
Sơ đồ 3.2: Phân loại chi phí cho các hoạt động vào các đối tượng chịu chi phí theo mô hình ABC……190
Sơ đồ 3.3: Mô hình hạch toán chi phí theo hoạt động (ABC) **201**
Sơ đồ 3.4: Phân bổ chi phí vào sản phẩm **206**

Sơ đồ 3.5:Tập hợp và phân bổ chi phí theo phương pháp truyền thống **206**
Sơ đồ 3.6:Tập hợp và phân bổ chi phí theo mô hình hoạt động ABC **206**

ĐỒ THỊ, BIỂU ĐỒ

Đồ thị 1.1. Biến phí tỷ lệ **44**
Đồ thị 1.1. Biến phí tỷ lệ dạng so sánh..... **47**
Đồ thị 1.3. Biến phí cấp bậc **48**
Đồ thị 1.4. Định phí bắt buộc **48**
Đồ thị 1.5. Định phí không bắt buộc **49**
Đồ thị 1.6. Ước lượng chi phí theo đồ thị phân tán..... **50**
Đồ thị 1.7. Ước lượng chi phí theo phương pháp cực đại, cực tiểu **51**
Đồ thị 1.8. Ước lượng chi phí theo phương pápbình phương nhỏ nhất..... **52**
Biểu đồ 1.1 Tỷ trọng hình thức sản xuất các doanh nghiệp may Việt Nam **4**
Biểu đồ 1.2 Cơ cấu chi phí trong giá thành sàn phẩm may tại Thổ Nhĩ Kỳ **93**
Biểu đồ 2.1: Tỷ trọng kim ngạch xuất khẩu của dệt và may Việt Nam trong tổng kim ngạch xuất khẩu của cả nước từ 2007 đến 2015 ..... **109**
Biểu đồ 2.2. Kim ngạch xuất khẩu hàng dệt may Việt Nam 2010 -2014 vàcơ cấu mặt hàng dệt may xuất khẩu 2014..... **111**
Biểu đồ 2.3: Cơ cấu thị trường xuất khẩu dệt may của Việt Nam (2013-T7/2015) **113**
Biểu đồ 2.5 : Trình độ của 50 cán bộ được phân công làm công tác kế toán tai tổng công ty may 10 ..... **134**
Biểu đồ 2.6. Mức độ khó khăn khi phân loại chi phí theo yêu cầu QTDN tại các DN vừa..... **136**
Biểu đồ 2.7: Công việc kế toán của đơn vị đang được thực hiện..... **155**
Đồ thị 3.1. Mối quan hệ giữa doanh thu chi phí và lợi nhuận của tổng công ty may Nhà Bè **220**

MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài

Trong giai đoạn hiện nay, ngành dệt may Việt Nam là một trong số ngành gặp nhiều khó khăn. Mặc dù có thị trường khá rộng nhưng doanh nghiệp may phải cạnh tranh gay gắt với nhau, nhất là trong giai đoạn hội nhập kinh tế khu vực và thế giới. Tuy có nhiều cơ hội nhưng ngành dệt may Việt Nam hiện nay đang ở mức độ phát triển tương đối thấp so với các nước trong khu vực và trên thế giới. Để phát triển ổn định và bền vững, cần tăng cường năng lực về mọi mặt, đặc biệt là năng lực quản lý và kiểm soát chi phí của các doanh nghiệp may. Hệ thống thông tin về chi phí trong các doanh nghiệp may nói chung đóng vai trò vô cùng quan trọng trong việc giúp các nhà quản trị kiểm soát chi phí để có thể đưa ra các sản phẩm giá rẻ, đa dạng hoá cơ cấu sản phẩm, lựa chọn các biện pháp marketing, từ đó tạo ra nhiều lợi nhuận cho doanh nghiệp.

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

Hệ thống kế toán chi phí tại các doanh nghiệp may Việt Nam hiện nay chủ yếu tập trung vào kế toán tài chính và bước đầu thực hiện kế toán quản trị chi phí. Tuy nhiên, nội dung kế toán quản trị chi phí hiện nay dựa trên quan điểm truyền thống chưa hướng tới phục vụ quản trị trong cạnh tranh và hội nhập. Do vậy, cần tổ chức kế toán quản trị chi phí hiện đại nhằm cung cấp thôngtin phù hợp, kịp thời cho việc ra các quyết định kinh doanh của các nhà quản trị doanh nghiệp.

Từ phân tích trên cho thấy việc nghiên cứu đề tài ***"Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam"***có tính thời sự và cần thiết cả về lý luận và thực tiễn.

2. Mục đích nghiên cứu của đề tài

- Hệ thống hoá và làm rõ những vấn đề lý luận chung về tổ chức kế toán quản trị phi phí trong doanh nghiệp sản xuất.

- Phân tích, đánh giá thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp may Việt Nam.

- Đề xuất giải pháp hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may trong đó nhấn mạnh đề xuất tổ chức hệ thống kế toán chi phí theo hoạt động (ABC) nhằm cung cấp thông tin hữu ích cho các nhà quản trị ra các quyết định kinh doanh tối ưu trong môi trường cạnh tranh hiện nay.

3. Câu hỏi nghiên cứu

Để đạt được mục tiêu nghiên cứu của đề tài, luận án cần phân tích các vấn đề liên quan đến tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may nhằm trả lời các câu hỏi sau:

- Tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp sản xuất gồm những nội dung gì?

- Thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam như thế nào? Đạt được những kết quả và còn những hạn chế nào?

- Cần có những giải pháp nào để hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may nhằm khai thác lợi ích của thông tin kế toán toán chi chí đối với quản trị doanh nghiệp? Các doanh nghiệp may Việt Nam cần vận dụng hệ thống kế toán chi phí theo hoạt động (ABC) như thế nào cho phù hợp và mang lại hiệu quả cao nhất?

4. Đối tượng nghiên cứu của đề tài

Đối tượng nghiên cứu của luận án gồm những vấn đề lý luận về tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất, thực trạng về tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam, giải pháp để

hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam.

5. Phạm vi nghiên cứu của luận án

Về không gian: Phạm vi nghiên cứu của đề tài luận án là các doanh nghiệp may Việt Nam không bao gồm các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài. Trong đó, luận án tập trung nghiên cứu tổ chức kế toán quản trị chi phí trong giới hạn các doanh nghiệp may theo phương thức sản xuất theo OEM/FOB và ODM.

Ngoài ra, tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất kinh doanh trong luận án chỉ bao gồm chi phí sản xuất, chi phí ngoài sản xuất, tác giả không đề cập đến chi phí tài chính và các chi phí khác.

Về thời gian: Nghiên cứu được thực hiện trong khoảng thời gian từ năm 2011 đến năm 2015 đây là khoảng thời gian mà các doanh nghiệp đang gia nhập Hiệp định đối tác chiến lược xuyên Thái Bình Dương (TPP) là cơ hội lớn cho ngành các doanh nghiệp Việt Nam, trong đó các doanh nghiệp dệt may sẽ có điều kiện thúc đẩy xuất khẩu và gỡ bỏ hàng rào thuế vốn rất nặng nề như hiện nay.

6. Phương pháp nghiên cứu

Luận án vận dụng phương pháp luận của chủ nghĩa duy vật biện chứng kết hợp với duy vật lịch sử để trình bày, phân tích, đánh giá các vấn đề trong mối quan hệ giữa các sự vật hiện tượng và tính lịch sử cụ thể của chúng. Bên cạnh đó đề tài còn sử dụng phương pháp tổng hợp, quy nạp, diễn giải hệ thống hoá để khái quát những vấn đề lý luận về tổ chức kế toán quản trị chi phí.

Để nghiên cứu tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may tác giả kết hợp nhiều phương pháp nghiên cứu khác nhau để thu thập thông tin, nghiên cứu tài liệu và đánh giá vấn đề, cụ thể là:

- Phương pháp thu thập dữ liệu sơ cấp

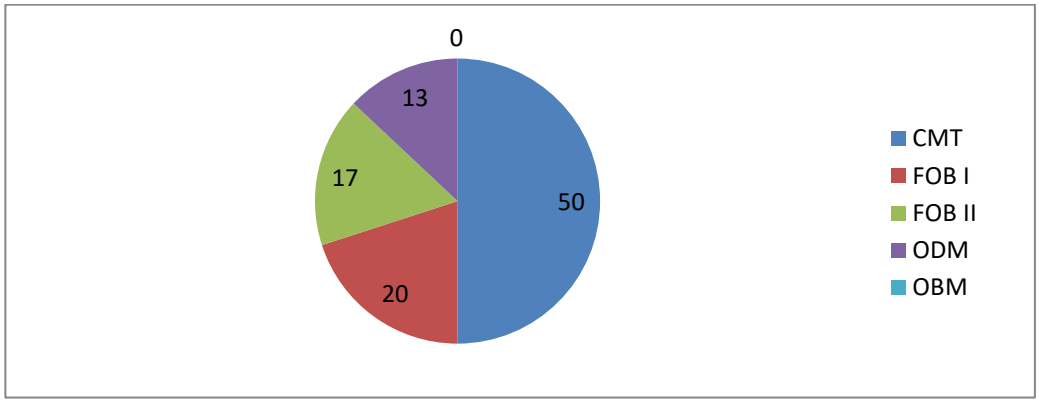
Để đạt được mục đích nghiên cứu, luận án tiến hành thu thập thông tin về thực trạng tổ chức kế toán chi phí trong các DN may Việt Nam. Để thu thập số liệu, tác giả thực hiện phương pháp phỏng vấn, phỏng vấn sâu một số doanh

nghiệp điển hình; phát phiếu điều tra đến các doanh nghiệp may Việt Nam và tổng hợp số liệu làm minh chứng cho các đánh giá và tổng kết của luận án.

Trong quá trình thu thập dữ liệu sơ cấp, tác giả thực hiện các công việc sau:

+ Lựa chọn các doanh nghiệp may để khảo sát:

Tổ chức kế toán quản trị chi phí được thể hiện trong mọi doanh nghiệp sản xuất đặc biệt là các doanh nghiệp may hiện nay. Theo báo cáo của ngành dệt may Việt Nam hình thức sản xuất và xuất khẩu của các doanh nghiệp may trong khối Vinatex có tỷ trọng là phương thức sản xuất CMT chiến 50%; phương thức sản xuất FOB I chiếm 20%; Phương thức sản xuất FOB II chiếm 17%; Phương thức sản xuất ODM chiếm 13%; Phương chức sản xuất OBM chiếm 0% được thể hiện qua biểu đồ 1.1 sau:



Biểu đồ 1.1. Tỷ trọng hình thức sản xuất các doanh nghiệp may Việt Nam (Nguồn Vinatex)

Một trong những vấn đề lớn nhất của ngành may hiện nay là giá trị gia tăng chưa cao do các doanh nghiệp may hiện nay chỉ tập trung sản xuất theo phương thức CMT là chủ yếu, những doanh nghiệp này phần lớn là các doanh nghiệp có quy mô nhỏ, lợi nhuận thấp, lấy công làm lãi. Tuy nhiên, cùng với sự phát triển của kinh tế đất nước các yếu tố mang lại lợi thế cạnh tranh cho phương thức CMT như chi phí lao động thấp, chi phí hỗ trợ điện, nước, đất đai sẽ dần mất đi. Cùng với đó, thách thức toàn cầu đã đặt các nhà sản xuất dệt may Việt Nam dưới áp lực cạnh tranh, đòi hỏi phải có khả năng cung cấp trọn gói, chất lượng ngày càng cao, giá thành cạnh tranh và thời hạn giao hàng theo nhu

cầu của người mua trong chuỗi giá trị toàn cầu. Đồng thời, khả năng tổ chức kế toán quản trị ở các doanh nghiệp này là rất thấp. ***Vì vậy, pháttriển phương thức sản xuất FOB và ODM là bước đi chuyển biến mạnh mẽ và gia tăng lợi nhuận cho các thành viên trong tập đoàn dệt may Việt Nam. Đây là tiêu chí tác giả lựa chọn các doanh nghiệp may để khảo sát.***

Hiện nay, số lượng các doanh nghiệp may Việt Nam ngày càng gia tăng và phát triển mạnh nhưng số lượng các doanh nghiệp nhỏ chuyên gia công (phương thức sản xuất CMT) chiếm tỷ lệ khá cao (50% số lượng các doanh nghiệp). Trong luận án tác giả chỉ gửi mẫu phiếu khảo sát cho các doanh nghiệp sản xuất theo phương thức ODM và FOB vì chỉ các các doanh nghiệp này mới tổ chức kế toán quản trị chi phí thành công. Trong 50 doanh nghiệp may tác giả gửi phiếu khảo sát, tác giả chọn mẫu phi ngẫu nhiên những doanh nghiệp sản xuất theo phương thức ODM – có 04 doanh nghiệp (là những doanh nghiệp lớn và đã có thương hiệu để khảo sát) như: Tổng công ty cổ phần may Việt Tiến, Tổng công ty may Nhà Bè, Tổng công ty cổ phần dệt may Hà Nội, Công ty cổ phần may 10. Những doanh nghiệp này đã tiến hành tổ chức kế toán quản trị chi phí nhưng chưa đầu tư đúng mức, chưa thực sự hiệu quả và chưa áp dụng các mô hình hiện đại trong tổ chức kế toán quản trị chi phí. Còn lại tác giả khoanh vùng khảo sát theo các khu vực như trung du miền núi phía Bắc, đồng bằng sông Hồng, duyên hải miền Trung, khu vực đồng bằng sông Cửu Long… cứ 100 doanh nghiệp, tác giả chọn mẫu ngẫu nhiên lấy một vài doanh nghiệp may (tổng cộng có 26 doanh nghiệp chọn mẫu ngẫu nhiên) làm đại diện cho từng vùng miền để khảo sát *(Phụ lục 1D)*.

+ Xác định đối tượng, nội dung khảo sát:

Để thu thập thông tin cho việc nghiên cứu đề tài, tác giả khảo sát hai nhóm đối tượng: (1) Nhà quản trị công ty (Giám đốc, phó giám đốc doanh nghiệp) để khảo sát về nhu cầu sử dụng thông tin KTQTCP trong doanh nghiệp, vai trò của tổ chức KTQTCP đối với quản trị doanh nghiệp; (2) Các cán bộ kế toán để khảo sát thực trạng tổ chức KTQTCP.

+ Phương pháp khảo sát:

Tác giả thực hiện gặp và phỏng vấn trực tiếp lãnh đạo, phụ trách kế toán, phụ trách kỹ thuật, nhân viên kế toán của Tổng công ty May Việt Tiến và Tổng công ty cổ phần Dệt May Nam Định (NATEXCO); gửi phiếu khảo sát trực tiếptới đại diện lãnh đạo, cán bộ kế toán các công ty thông qua việc tham dự hội nghị toàn thể của các doanh nghiệp may, số phiếu còn lại được gửi bằng email; phỏng vấn qua điện thoại với các doanh nghiệp không nhận được thông tin phản hồi của các doanh nghiệp như: Công ty cổ phần thảm và may Bắc Ninh, Công ty cổ phần xuất khẩu Quảng Ninh, Công ty cổ phần may Nam Hà, Công ty cổ phần may Bình Minh, Công ty cổ phần may An Dương…

Các câu hỏi phỏng vấn đề cập đến các nội dung: thông tin chung về hoạt động của doanh nghiệp, quan điểm của nhà quản trị về công tác tổ chức kế toán quản trị chi phí trong công ty, đánh giá về công tác kế toán quản trị chi phí *(Phụ lục 01A).*

Thực hiện khảo sát, thu thập thông tin liên quan đến luận án từ hai nhóm đối tượng là nhà quản trị và cán bộ kế toán qua các phiếu khảo sát. Phiếu khảo sát được chia thành hai loại tương ứng với hai nhóm đối tượng khảo sát: (1) Phiếu khảo sát dành cho Nhà quản trị các cấp của công ty được thiết kế gồm 18 câu hỏi trên hai nhóm: nhóm câu hỏi thu thập "thông tin chung" và nhóm câu hỏi thu thập "thông tin về tình hình tổ chức KTQTCP cho quản trị công ty" *(Phụ lục 03a).*

STT	Nội dung khảo sát	Câu hỏi
1	Thông tin chung	1-2
2	Thông tin về tình hình tổ chức KTQTCP cho quản trị công ty	3-18

(2) Phiếu khảo sát dành cho cán bộ kế toán gồm 45 câu hỏi ngoài 2 câu hỏi về tên, địa chỉ *(Phụ lục 01C),* được chia thành các nhóm với nội dung liên quan đến tổ chức KTQTCP:

STT	Nội dung khảo sát	Câu hỏi
Phần I	**Thông tin chung về doanh nghiệp**	**1-7**
Phần II	**Nội dung tổ chức kế toán quản trị chi phí**	**8-45**
1	Tổ chức bộ máy kế toán và kế toán quản trị chi phí	8-14
2	Tổ chức phân loại chi phí, vận dụng hệ thống định mức, lập dự toán chi phí	15-23
3	Tổ chức xác định chi phí cho đối tượng chịu chi phí	24-27
4	Tổ chức thu thập, hệ thống hóa và cung cấp thông tin cho kế toán quản trị chi phí	28-38
5	Phân tích chi phí để kiểm soát chi phí và ra quyết định kinh doanh	39-45

+ Tổng hợp, phân tích dữ liệu và trình bày kết quả khảo sát:

Với 100 phiếu hỏi gửi cho 50 công ty, sau thời gian khảo sát tác giả thu được 60 phiếu phù hợp với yêu cầu của luận án. Các dữ liệu định lượng sau khi thu thập từ phiếu điều tra thông tin được tác giả tổng hợp, xử lý, phân tích bằng việc sử dụng kết hợp các phương pháp: Thống kê, so sánh, phân tích, dự báo thông qua các bảng tính Excel, sau đó lập bảng tổng hợp báo cáo kết quả khảo sát *(Phụ lục 01E)*.

Với dữ liệu thu thập được từ các cuộc phỏng vấn, từ kết quả khảo sát, tác giả phân loại thông tin và phân tích nội dung để có các thông tin phù hợp nội dung khảo sát nhằm rút ra kết luận về thực trạng tổ chức KTQTCP tại các doanh nghiệp may Việt Nam. Trên cơ sở đó đánh giá và đưa ra các giải pháp hoàn thiện phù hợp và khả thi với điều kiện của các doanh nghiệp may trong giai đoạn hiện nay.

** Thu thập nghiên cứu các tài liệu thứ cấp:*

Tác giả thu thập thông tin từ tài liệu do các doanh nghiệp may cung cấp. Tài liệu thứ cấp là tài liệu thu thập được từ các nguồn tài liệu như:

+ Các báo cáo tổng kết, trang web của VINATEX, Hiệp hội dệt may Việt Nam.

+ Các báo cáo tài chính, báo cáo kết quả sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp may theo mẫu khảo sát.

+ Các tài liệu, sổ kế toán của các doanh nghiệp may trong mẫu khảo sát.

+ Các báo cáo về các nghiên cứu của tổng cục thống kê liên quan đến các doanh nghiệp may.

+ Các trang điện tử của các doanh nghiệp may Việt Nam.

Nghiên cứu các tài liệu trên nhằm mục đích tìm hiểu đặc điểm của các doanh nghiệp may cũng như vai trò và sự đóng góp của các doanh nghiệp may vào nền kinh tế Việt Nam.

Bên cạnh đó, các nghiên cứu liên quan đến đề tài được lấy trên internet, các công trình nghiên cứu khoa học, các luân án trong nước và trên thế giới, tác giả tiếp thu và phát triển những nội dung có giá trị về mặt tổ chức kế toán quản trị chi phí, vân dụng phù hợp vào các doanh nghiệp may Việt Nam.

Về bản chất, tổ chức kế toán quản trị chi phí chỉ được coi là hữu hiệu khi nó giúp cho nhà quản lý đạt được mục tiêu lợi nhuận mà họ đề ra. Vì vậy, đánh giá phân tích biến động chi phí phải khẳng định được rằng doanh nghiệp có thực hiện mục tiêu là kiểm soát được chi phí một cách hiệu quả hay không và từ đó xây dựng được hệ thống định mức chi phí một cách phù hợp, lập được dự toán chi phí một cách chuẩn xác, để có thể đưa ra được những mục tiêu quản lý chi phí trung tâm phục vụ cho công tác quản trị doanh nghiệp của các nhà quản lý.

Từ đó, luận án đưa ra các kết luận về các nội dung:

- Cách thức thu thập thông tin, xử lý, hệ thống hoá và cung cấp thông tin trong việc tổ chức kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp may Việt Nam.
- Đánh giá thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp may Việt Nam hiện nay.
- Đánh giá mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin tổ chức kế toán quản trị chi phí cho nhà quản trị hiện nay.
- Đánh giá những khó khăn trong việc tổ chức thông tin kế toán quản trị chi phí thông qua việc kiểm soát chi phí.

7. Tổng quan đề tài nghiên cứu

Hầu hết các nghiên cứu trong nước và nước ngoài về kế toán quản trị chi phí và tổ chức kế toán quản trị chi phí từ thế kỷ 19 đến nay xoay quanh các vấn đề lớn làphân loại chi phí, lập dự toán chi phí và xác định chi phí cho các đối tượng chịu chi phí, từ đó phân tích chi phí và cung cấp thông tin về chi phí phục vụ mục đích ra quyết định. Tuy nhiên, kế toán quản trị chi phí nói chung và tổ chức kế toán quản trị chi phí nói riêng thực sự phát triển trên cả mặt lý luận và thực tiễn từ giữa thế kỷ 20, cụ thể:

- ***Các nghiên cứu về phân loại chi phí***

Trong bài tham luận về AAA's Committte on Cost Concepts, tác giả Robert. Anthony (1956) cho rằng nhận diện chi phí là yếu tố cơ bản quyết định đến nội dung KTQT. Đồng thời, tác giả cũng chỉ ra tầm quan trọng của nghiên cứu các khía cạnh ảnh hưởng của mối quan hệ trao đổi thông tin và động cơ thúc đẩy đối với việc tính toán chi phí.[42]

Nghiên cứu của *Michael W Maher (2000)* về "Managament accounting education at the Millennium" đã chỉ ra sự cần thiết trong công tác giáo dục tổ chức kế toán quản trị chi phí trong thời đại hiện nay. Theo đó, tổ chức kế toán quản trị chi phí định hướng cho việc kiểm soát chi phí trong tổ chức, ông đã kết luận có thể dùng 3 cách phân loại chi phí khác nhau cho các mục đích kiểm soát chi phí, bao gồm: Chi phí chênh lệch; chi phí toàn bộ; chi phí trách nhiệm. Từ đó ông xác định các quy trình phân tích thông tin chi phí thông qua báo cáo phân tích chi phí, báo cáo trách nhiệm quản lý chi phí. Đây là cơ sở đánh giá hiệu quả hoạt động của từng bộ phận trong tổ chức góp phần vào công tác kiểm soát chi phí của tổ chức đó.[36]

Nhiều tác giả trong nước cũng đã nghiên cứu sâu về phân loại chi phí, phục vụ cho quản trị DN.

Nguyễn Thị Ngọc Lan (2012) nghiên cứu "Tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hóa trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam". Luận án đã đi sâu vào tổ chức kế toán quản trị chi phí trong lĩnh vực đặc thù là vận tải hàng

hóa. Tác giả đã phân loại chi phí theo 2 cách: theo mối quan hệ chi phí với mức độ hoạt động; theo cách ứng xử chi phí. Theo đó để xác định biến phí hay định phí là số km hoặc tấn/km vận chuyển. Tuy nhiên, tác giả chưa đề cập đến phương pháp ước tính chi phí nào phù hợp với doanh nghiệp vận tải khi tách chi phí hỗn hợp mà tác giả giới thiệu ở phần lý luận để doanh nghiệp vận tải lựa chọn.[21]

Theo *Nguyễn Thị Mai Anh (2014),* chi phí được phân loại theo khả năng quy nạp vào các đối tượng chịu chi phí, theo cách ứng xử của chi phí với mức độ hoạt động, theo mối quan h của chi phí với quy trình công nghệ thực hiện dịch vụ vân tải, theo thẩm quyền ra quyết định... [6]. Trên cơ sở đó, KTQTCP xây dựng định mức và lập dự toán chi phí; Xác định chi phí cho các đối tượng chịu phí; Phân tích biến động để kiểm soát chi phí; Phân tích thông tin chi phí để ra quyết định kinh doanh. Đồng thời, tác giả cũng chỉ ra các nguồn phát sinh chi phí của các công ty cổ phần nhựa niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam như: số lần khởi động lại dây chuyền sản xuất, số lượng đơn hàng thực hiện, giá trị hợp đồng thực hiện, số lượng khách hàng. Từ đó, xây dựng định mức, lập dự toán và phân tích biến động chi phí theo các nguồn phát sinh... Tuy nhiên, luận án lại chưa đề cập đến lý luận về kế toán trách nhiệm và việc xây dựng TTCP cho các công ty này một cách logic, hệ thống.

Hồ Mỹ Hạnh (2014) nghiên cứu"Tổ chức hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam". Trong công trình này, tác giả đã làm sáng tỏ việc các nhà quản trị doanh nghiệp may cần thiết phải biết cách phân loại tính toán chi phí kinh doanh một cách chính xác, cần phải có thông tin về chi phí không phải chỉ ở phạm vi toàn doanh nghiệp mà từng khâu, từng bộ phận, cá nhân tham gia vào quá trình sản xuất kinh doanh để có thể kiểm soát được chi phí. Hơn nữa tác giả còn đề xuất được các giải pháp tổ chức thông tin kế toán quản trị chi phí khá cụ thể để các doanh nghiệp may có thể ứng dụng vào thực tiễn quản trị chi phí của doanh nghiệp. Tuy nhiên, sản xuất hàng may mặc bao gồm rất nhiều công đoạn khác nhau cho ra những bán thành phẩn khác

nhau để có phân loại được chi phí cho từng công đoạn là hoàn toàn khác nhau, do vậy luận án của tác giả Hồ Mỹ Hạnh mới chỉ hệ thống thông tin thực hiện chi phí và kiểm soát chi phí ở công đoạn cuối cùng của sản phẩm hoàn thành mà chưa phân loại được được chi phí ở từng công đoạn khác nhau.[11]

- ***Các nghiên cứu vềlập dự toán chi phí:***

Theo *Koshina Raghunandan (2012)* với bài báo "Examining the Behavioural Aspects of Budgeting with particular emphasis on Public sector/ Service budgets" tác giả đã đưa ra nhận định rằng: Lập dự toán chi phí là một khâu của kế toán quản trị chi phí, chất lượng của dự toán chi phí không phụ thuộc vào phương pháp lập dự toán chi phí mà còn ảnh hưởng tới hành vi của người lập dự toán. Việc lập dự toán gắn liền với mục tiêu của doanh nghiệp, chính thức hóa các mục tiêu của doanh nghiệp. Quá trình lập dự toán thúc đẩy sự phối hợp, hợp tác của các bộ phận với những thông tin liên quan nhằm đạt được mục tiêu cụ thể của từng bộ phận, có 3 mô hình lập dự toán ngân sách: Mô hình lập dự toán từ trên xuống; mô hình lập dự toán từ dưới lên; mô hình thỏa thuận. Tác giả khẳng định việc lập dự toán chi phí còn là kênh kiểm soát chi phí và đánh giá kết quả hoạt động của từng bộ phận thông qua việc xác định mức độ sai lệch giữa thực tế và dự toán để kiểm tra. Tuy nhiên, bài báo đề cập đến dự toán tĩnh mà chưa đề cập đến dự toán linh hoạt.[35]

Tại Việt Nam, nghiên cứu về dự toán chi phí trong doanh nghiệp may đã được *Hồ Mỹ Hạnh* (2014) đề xuất tách biệt chi phí trong dự toán thành chi phí biến đổi và chi phí cố định nhằm mục tiêu phân tích chi phí. Tác giả cho rằng, việc tách biệt chi phí trong dự toán theo mối quan hệ với mức độ hoạt động là cần thiết nhưng các chi phí này cần được trình bày cụ thể theo từng yếu tố và được nhóm theo hai khoản mục chi phí bất biến và chi phí khả biến để từ đó có thể phân tích được biến động chi phí và xác định được nguyên nhân tăng giảm chi phí. Nếu dự toán chi phí chỉ tổng hợp thành hai chỉ tiêu chi phí biến đổi và chi phí cố định thì dự toán không thể là phương tiện để lập kế hoạch nguồn lực, kiểm soát và phân tích biến động chi phí như mục tiêu tác giả đặt ra.[11]

Vũ Thị Kim Anh (2012)"Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí vận tải các các doanh nghiệp vận tải được sắt Việt Nam trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế" đã xác định nội dung đã xác định nội dung lập định mức và dự toán là quan trọng và cần thiết trong các doanh nghiệp vận tải đường sắt. Theo mô hình lập dự toán trong các doanh nghiệp này là mô hình từ dưới lên (xuất phát từ đơn vị cơ sở) với các loại dự toán: Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, dự toán chi phí nhân công trực tiếp, dự toán chi phí sản xuất chung, dự toán chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp. Tác giả cũng cho rằng việc xây dựng dự toán linh hoạt cho ngành đường sắt hiện nay là cần thiết nhằm kiểm soát chi phí đồng thời giúp các nhà quản trị xác định sự thay đổi các mức vận chuyển tác động như thế nào đến chi phí cũng như đánh giá được kết quả hoạt động.[7]

Trong nghiên cứu của tác giả *Nguyễn Thị Mai Anh (2014),* công tác xây dựng định mức và lập dự toán chi phí là một trong những nội dung, được thực hiện cho các khoản mục chi phí (NVLTT, NCTT, SXC...). Đồng thời, từ kết quả khảo sát các công ty Cổ phần nhựa niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam, tác giả đánh giá công tác xây dựng định mức và lập dự toán chi phí ở các công ty này chưa được quan tâm, chưa giúp các nhà quản lý kiểm soát chi phí... tác giả đề xuất xác định đơn giá dự kiến cho NVL mua vào thông qua sử dụng công cụ phái sinh, derivatives. Các định mức chi phí SXC, chi phí bán hàng, QLDN được lập dựa trên số liệu lịch sử. Trên cơ sở các định mức chi phí đã xây dựng, KTQTCP lập dự toán chi phí SXKD, chi tiết cho các khoản mục chi phí [6].

Đào Thúy Hà (2015) nghiên cứu về "Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất thép ở Việt Nam" cho rằng cần phải lập dự toán tại các trung tâm chi phí kỹ thuật và lập dự toán tại các trung tâm chi phí tùy ý. Tuy nhiên, các giả cho rằng xây dựng dự toán cần thiết phải xuất phất từ nhu cầu quản trị doanh nghiệp trong việc cụ thể hóa các mục tiêu của doanh nghiệp.[10]

Nhìn chung các nghiên cứu về tổ kế toán quản trị chi phí trong đề cập đến dự toán trên khía cạnh kiểm soát chi phí, đánh giá kết quả hoạt động tại các

trung tâm chi phí. Ngoài ra dự toán chỉ nghiên cứu trong mối quan hệ với các phương pháp xác định chi phí truyền thống. Ngày nay, với sự phát triển của khoa học quản lý và kế toán, các mô hình quản trị tiên tiến như quản trị theo hoạt động, quản trị chi phí chiến lược đã và đang được các nhà quản trị may quan tâm. Do đó vấn đề lập dự toán chi phí cần phải theo hướng hiện đại.

- Các nghiên cứu về xác định chi phí cho đối tượng chịu chi phí:

Đề cập đến kế toán quản trị chi phí ở châu Á mà điển hình là Nhật tác giả *Akira Nishimura (2003)*trong nghiên cứu "Management Accounting feed forward and Asian perspectives" cũng đã chỉ ra lý do của sự phát triển trên chịu sự ảnh hưởng của truyền thống văn hóa, đặc tính, quan điểm, phương thức quản lý khác nhau đã hình thành phương pháp xác định chi phí mục tiêu (Target costing). Ông đã chứng minh sự thành công trong việc áp dụng chi phí mục tiêu của các công ty lớn ở Nhật khi tham gia vào thị trường quốc tế. Đồng thời tác giả nêu sự ảnh hưởng của Target costing đối với các công ty lớn của các nước châu Á khác. thông qua nghiên cứu, tác giả đề cập đến xu hướng phát triển kế toán quản trị gắn liền với quản trị doanh nghiệp đặc biệt là quản trị chiến lược. Tuy nhiên nghiên cứu đề cập sâu vào sự áp dụng của Target costing để kiểm soát chi phí mà chưa nghiên cứu đến khía cạnh khác của kế toán quản trị chi phí.[23]

Trong nghiên cứu "Imlementation Opportunities of Green Accounting for Activity – based costing in Romani" của *Sorinel Capusneanu – Artifex, BuCuresti, Rumani (2012)* đề cập đến việc xác lập chi phí hoạt động và sự khác biệt của việc áp dụng phương pháp này so với phương pháp truyền thống, phương pháp ABC trước hết quy tập toàn bộ chi phí trực tiếp, chi phí trong các hoạt động gián tiếp (như: chạy máy, lắp rắp, kiểm tra chất lượng,…) được xác định bởi giám đốc vận hành đối với các hoạt động của tổ chức, sau đó phân bổ các chi phí hoạt động này vào từng sản phẩm, dịch vụ, hay vào các đối tượng tạo ra hoạt động đó, thông qua các nguồn phát sinh chi phí (Cost driver). Đồng thời đề cập đến vai trò của kế toán môi trường và việc vận dụng kế toán môi trường

được thêm vào mỗi hoạt động cụ thể. Phương pháp ABC cho pháp kế toán xác định chính xác hơn chi phí thực tế, thể hiện rõ sự ảnh hưởng của từng hoạt động đến môi trường tại Rumani.[46]

Nguyễn Thị Ngọc Lan (2012), "Tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hóa trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam" đã nghiên cứu phương pháp phân bổ chi phí theo hoạt động (ABC), tác giả cho rằng phương pháp này sẽ giúp các doanh nghiệp vận tải quản trị chi phí tốt hơn, thông tin chi phí chính xác hơn. Tác giả đã xác định các hoạt động, tỷ lệ phân bổ các hoạt động (chi phí tiếp nhận và phân bổ các đơn hàng phân bổ theo số lượng đơn hàng; chi phí dịch vụ khách hàng phân bổ theo số lượng khách hàng) khi thực hiện dịch vụ vận tải. Mặc dù tác giả khẳng định phương pháp ABC là tốt. Tuy nhiên, nghiên cứu thực tế tại các doanh nghiệp vận tải thì nên áp dụng phương pháp chi phí truyền thống và chuẩn bị các điều kiện để tiếp cận dần các phương pháp hiện đại.

Trần Thị Thu Hường (2014),"Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp sản xuất xi măng Việt Nam" tác giả đề xuất vận dụng kết hợp hai phương pháp chi phí mục tiêu (Target Costing) và phương pháp Kaizen. Trong luận án tác giả tác giả đã nêu lên được các bước xác định chi phí của từng giai đoạn sản xuất tuy nhiên tác giả không giải thích rõ vì sao lại kết hợp hai phương pháp trên trong các doanh nghiệp sản xuất xi măng và không phân tích được tính ưu việt khi áp dụng kết hợp hai phương pháp trên có khác gì trong việc xác định chi phí so với phương pháp truyền thống.[13]

Nguyễn Phú Giang (2014), "Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất thép trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên" đề xuất áp dụng xác định giá phí sản phẩm theo quá trình sản xuất. Tác giả cho rằng với nguyên lý của phương pháp Kaizen, doanh nghiệp sản xuất thép sẽ đơn giản hóa chu trình sản xuất để giảm độ trễ, phát triển mối quan hệ với nhà sản xuất cung cấp để có được nguyên vật liệu ngay khi cần với chất lượng đảm bảo, tránh chi phí ngắt quãng và chi phí chuyển giao bán thành phẩm bằng cách phân bổ máy móc cùng một nhóm công việc càng gần nhau càng tốt. Tuy nhiên, ý tưởng này

chưa được đề xuất cụ thể trên phương diện kỹ thuật tính toán từ khâu lập dự toán theo chi phí Kaizen, phân bổ xác định chi phí và phân tích chênh lệch chi phí kaizen phục vụ đánh giá mục tiêu cắt giảm chi phí và trách nhiệm của nhà quản trị tại các trung tâm chi phí.[8]

Hồ Mỹ Hạnh (2014) nghiên cứu"Tổ chức hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam" đã đề xuất phương pháp quản trị chi phí mục tiêu đối với các doanh nghiệp may, tác giả đã sử dụng chi phí mục tiêu như là một công cụ quản trị chi phí theo mục tiêu lợi nhuận có chú ý đến chu kỳ sống của sản phẩm, đặc biệt là sản phẩm mới (do đặc thù kinh doanh của ngành may là chạy theo xu hướng của sản phẩm). Trong đề tài tác giả đã xác định được chi phí mục tiêu theo từng bộ phần sản xuất; tổ chức thực hiện các mục tiêu chi phí đã xác định và đánh giá được kết quả thực hiện chi phí. Tuy nhiên, do quá trình sản xuất của các doanh nghiệp may phải trải qua nhiều công đoạn và hoạt động khác nhau, tác giả chưa tính toán được chi phí cho từng công đoạn và các hoạt động cụ thể gắn liền với từng công đoạn đó.[11]

- ***Các nghiên cứu về phân tích chi phí***

Akira Nishimura(2003) trong nghiên cứu " *Management Accounting feed forward and Asian perpectives"* đã chứng minh khi kinh tế ngày càng phát triển, các nhà quản trị ngày càng phải đối mặt với những quyết định trong quản lý phức tạp. Nhà quản trị cần có nhu cầu sử dụng thông tin để ra quyết định một cách khoa học, hợp lý và có hệ thống. Do vậy, cần có sự kết hợp giữa kế toán và quản trị trong việc tối đa hóa lợi nhuận, giảm thiểu chi phí. Điều này có thể thực hiện khi áp dụng phân tích mối quan hệ chi phí-khối lượng-lợi nhuận thông qua việc sử dụng đồ thị phương trình tuyến tính trong điều kiện sản xuất nhiều mặt hàng khác nhau. Cụ thể, tác giả so sánh sự áp dụng trong các doanh nghiệp Nhật Bản và doanh nghiệp Mỹ về phương pháp phân tích mối quan hệ chi phí -khối lượng - lợi nhuận (lý thuyết của việc ra quyết định và phương trình toán học); phân tích chi phí (phân tích hồi quy, phân tích hồi quy đa biến). Theo đó các

doanh nghiệp Mỹ áp dụng các phương pháp hồi quy, phương trình toán học nhiều hơn so với các doanh nghiệp Nhật Bản [23].

Đề cập đến vai trò của phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận và phân tích điểm hòa vốn là công cụ quan trọng và phổ biến trong quá trình ra quyết định ngắn hạntác giả*Marjanovic, T.Riznic, Z.Ljutic (2013)* và các cộng sự trong nghiên cứu *"Validity of information base on (CPV) analysis for the needs of short –term business decision making",* cho rằng phân tích mối quan hệ chi phí-khối lượng-lợi nhuận dựa trên ước lượng kế toán trong việc ứng xử chi phí ngắn hạn trong *khoảng thích hợp* của khối lượng các hoạt động mà cốt lõi là chi phí biến đổi. Trong khoảng thích hợp thì chi phí, thu nhập và khối lượng hoạt động gần như có mối quan hệ đường thẳng và chi phí được chia thành chi phí biến đổi, chi phí cố định. Nếu khoảng thích hợp là nhỏ thì tổng chi phí cũng có phương trình đường thẳng. Vì vậy việc đưa ra giả thuyết về mối quan hệ đường thẳng của chi phí trong ngắn hạn mang lại nhiều lợi ích: (1) Xác định nhanh chóng tổng chi phí tại nhiều mức độ hoạt động; (2) Chi phí biến đổi là bằng nhau cho mỗi đơn vị khối lượng hoạt động. Nghiên cứu cũng chỉ ra những điểm hạn chế của việc phân tích dựa trên chi phí biến đổi và hạn chế của thông tin khi sử dụng phân tích mối quan hệ chi phí-khối lượng-lợi nhuận. Tuy nhiên nghiên cứu mới chỉ dừng lại ở mặt lý thuyết và ví dụ minh họa mà chưa ứng dụng thực tế vào phân tích tại một lĩnh vực hoặc loại hình doanh nghiệp cụ thể nào. [39]

Vũ Thị Kim Anh (2012) trong nghiên cứu *"Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí vận tải các doanh nghiệp vận tải đường sắt Việt Nam trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế"* đã phân tích chi phí vận tải để ra quyết định kinh doanh: (1) Phân tích mối quan hệ chi phí khối lượng lợi nhuận; (2) Xác định giá cước vận tải theo biến phí toàn bộ. Khi phân tích mối quan hệ chi phí, khối lượng, lợi nhuận tác giả đã phân tích sản lượng hòa vốn, doanh thu hòa vốn, vùng an toàn, đòn bẩy kinh doanh, điều này rất hữu ích đối với các nhà quản trị vận tải đường sắt vì hạn chế được rủi ro hoạt động, đảm bảo an toàn và phát triển bền vững.

Khi xác định giá cước vận tải theo biến phí toàn bộ tác giả cho rằng cần xác định phạm vi linh hoạt của giá cước vận tải trong các trường hợp: Khi năng lực vận tải còn dư thừa; hoạt động trong điều kiện khó khăn; phải cạnh tranh với các loại vận tải khác. Tuy nhiên nghiên cứu chưa đi sâu phân tích các thông tin phục vụ cho quá trình ra quyết định: chấp nhận hay từ chối đơn hàng vận tải; tự thực hiện hợp đồng hay thuê ngoài thực hiện.[7]

- ***Các nghiên cứu về báo cáo kế toán quản trị chi phí***

Theo nhận định của tác giả*Wim A.Van der Stede, (2011)* trong tác phẩm *"Management Accounting Research in the Wake of the Crisis"* đã đưa ra những phản ánh về cơ hội, thách thức cho kế toán quản trị sau khủng hoảng kinh tế thế giới và các thông tin của kế toán quản trị không chỉ phục vụ cho các nhà quản lý bên trong doanh nghiệp, mà ngày càng mở rộng cho các đối tượng bên ngoài (nhà đầu tư, cơ quan quản lý Nhà nước,…). Đặc biệt, trong bối cảnh nền kinh tế thế giới có nhiều biến động, sức ép từ những quy định về việc công khai báo cáo tài chính làm cho các công ty cố gắng chỉ công bố những mặt tốt đẹp, chọn lọc những điểm nổi trội đưa lên các báo cáo (kể cả những báo cáo của kế toán quản trị-nguồn thông tin lâu nay chỉ được các nhà quản lý bên trong doanh nghiệp sử dụng, với thông tin tương đối chính xác, phục vụ cho quá trình ra quyết định của doanh nghiệp). Do vậy, cần có hệ thống quy định cụ thể, rõ ràng không chỉ đối với hệ thống kế toán tài chính, mà cả kế toán quản trị [49].

Thông tin và trách nhiệm nhằm thu thập, báo cáo và đánh giá các thông tin mang tính nội bộ cho các cấp quản lý trong doanh nghiệp về hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệpđược thể hiện trong nghiên cứu của*Alkinson, Kaplan & Young (2008)*về *"Management accounting"* đề cập đến kế toán trách nhiệm bao gồm: Về mặt thông tin nhằm tập hợp, phân tích và báo cáo thông tin đáp ứng yêu cầu quản trị của các cấp quản trị trong doanh nghiệp. Về mặt trách nhiệm nhằm đánh giá thành quả của các bộ phận cũng như trách nhiệm của nhà quản lý bộ phận. Để kết hợp được thông tin và trách nhiệm nhóm tác giả đã đề cập đến sự phân cấp quản lý trong tổ chức, theo đó từng bộ phận được phân cấp

cần lập báo cáo trách nhiệm cho nhà quản trị cấp cao hơn về các nội dung phát sinh tại bộ phận mình. Nghiên cứu đã chỉ ra sự cần thiết qua báo cáo trách nhiệm trong công tác quản trị doanh nghiệp. Thông qua báo cáo nhà quản lý cấp cao sẽ sử dụng các thông tin này để đánh giá thành quả của các bộ phận trong tổ chức. Tuy nhiên nghiên cứu mới đề cập đến hệ thống báo cáo bộ phận mà chưa đề cập đến các loại báo cáo khác trong doanh nghiệp [22].

*Nguyễn Thị Ngọc Lan (2012)*trong nghiên cứu *" Tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hóa trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam"* đã đề cập đến hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí vận tải, theo đó hệ thống bao gồm; (1) báo cáo đánh giá trách nhiệm quản lý; (2) báo cáo cung cấp thông tin cho việc xây dựng kế hoạch; (3) báo cáo cung cấp thông tin cho quá trình kiểm tra, đánh giá; (4) báo cáo cung cấp thông tin cho quá trình ra quyết định, ứng với mỗi loại báo cáo tác giả đã đề cập đến cơ sở và căn cứ lập cũng như tác dụng của từng loại báo cáo. Tuy nhiên tác giả chưa đề cập đến tần xuất của các loại báo cáo này khi cung cấp thông tin cho nhà quản trị doanh nghiệp vận tải [21].

Vũ Thị Kim Anh (2012) với nghiên cứu *"Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí vận tải tại các doanh nghiệp vận tải đường sắt Việt Nam trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế"* đã đề xuất hệ thống báo cáo kế toán quản trị trong các doanh nghiệp vận tải, bao gồm (1) Báo cáo dự toán phục vụ cho chức năng lập kế hoạch: Báo cáo dự toán trung tâm chi phí, báo cáo dự toán trung tâm chi phí, báo cáo dự toán chi phí theo loại hình vận chuyển; (2) Báo cáo đánh giá trách nhiệm của trung tâm chi phí thông qua báo cáo tình hình thực hiện chi phí của trung tâm chi phí; (3) Báo cáo phục vụ cho việc ra quyết định của nhà quản lý thông qua báo cáo phân tích chênh lệch chi phí vận tải. Tuy nhiên tác giả mới so sánh giữa chi phí thực tế và chi phí dự toán để xác định chênh lệch mà chưa phân tích nhân tố nào (1nhân tố lượng, nhân tố giá, nhân tố mức tiêu hao) tác động làm phát sinh chênh lệch và nguyên nhân dẫn đến chênh lệch chi phí cũng như các báo cáo cung cấp thông tin thích hợp. Điều này làm hạn chế quá trình cung cấp thông tin cho nhà quản lý.[7]

Kết luận rút ra từ các công trình nghiên cứu

Các công trình nghiên cứu về kế toán quản trị chi phí và tổ chức kế toán quản trị chi phí được các tác giả nghiên cứu ở nhiều góc độ khác nhau từ tổng quát đến từng lĩnh vực, từng phương pháp vận dụng cụ thể. Trong các công trình nghiên cứu ở trên các tác giả chưa đi sâu nghiên cứu từng nội dung cụ thể của tổ chức KTQTCP đảm bảo cung cấp thông tin để thực hiện các chức năng quản trị DN, nhất là với DN sản xuất trải qua nhiều công đoạn, phương thức sản xuất phức tạp như các doanh nghiệp may. Mặc dù, các luận án đã nghiên cứu về kinh nghiệm ứng dụng KTQTCP tại một số nước trên thế giới, tuy nhiên chỉ phản ánh ở mức độ khái quát nhất về KTQTCP mà chưa đi sâu nghiên cứu việc vận dụng cụ thể từng phương pháp tổ chức KTQT ở từng nền kinh tế và hệ thống quản lý khác nhau, để từ đó rút ra những bài học kinh nghiệm trong việc hoàn thiện tổ chức KTQTCP cho phù hợp với điều kiện phát triển kinh tế và hệ thống quản lý của Việt Nam.

Bên cạnh đó, các luận án chưa coi nhu cầu thông tin của nhà quản trị làm tiền đề cho sự hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí, chưa đề cập sâu rộng trong khâu tổ chức lập dự toán, tổ chức phân loại cũng như tổ chức việc xác định chi phí. Hầu hết các công trình nghiên cứu chưa vận dụng một cách cụ thể các phương pháp xác định chi phí cho các đối tượng chịu chi phí theo phương pháp hiện đại, việc áp dụng còn mang tính sơ sài. Khi áp dụng phương pháp xác định chi phí hiện đại, nghiên cứu của Nguyễn Phú Giang (2014) đã đề cập đến phương pháp Kaizen nhưng chưa cụ thể được các bước trong tiến trình thực hiện cắt giảm chi phí.

Đây chính là những "khoảng trống" mà luận án sẽ tập trung hoàn thiện. Hơn nữa hiện nay, chưa có nghiên cứu nào nghiên cứu chuyên sâu về tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may. Đây là lĩnh vực với nhiều đặc thù như sản xuất nhiều công đoạn, mỗi công đoạn có thể tạo ra những bán sản phẩm khác nhau và phát sinh các chi phí khác nhau… yêu cầu cần quản lý và kiểm soát chi phí một cách hiệu quả. Trong giai đoạn hiện nay, ngành may đang

mất dần lợi thế cạnh tranh, thị trường xuất khẩu có khả năng bị thu hẹp. Do vậy, việc hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí là rất cần thiết.

Trên cơ sở tổng quan các nghiên cứu về tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp ở Việt Nam và trên thế giới, tác giả cho rằng các giải pháp hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam cần phải bắt đầu từ việc xác định nhu cầu thông tin chi phí phục vụ quản trị của từng nhóm doanh nghiệp có đặc điểm tổ chức quản lý và sản xuất khác nhau. Trên cơ sở định vị được nhu cầu thông tin chi phí và đánh giá hạn chế của hệ thống kế toán quản trị chi phí trong từng nhóm doanh nghiệp này để đề xuất các giải pháp phù hợp.

Từ đó tác giả có những hướng nghiên cứu tiếp của đề tài như sau:

- Tác giả dự kiến tiếp tục nghiên cứu làm sáng tỏ hơn lý luận cơ bản về tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp sản xuất, nghiên cứu thực trạng triển khai ứng dụng tổ chức kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp may Việt Nam.

- Luận án rút ra những ưu, nhược điểm trong tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may nhằm hoàn thiện, mở rộng hướng nghiên cứu về tổ chức kế toán quản trị chi phí cho tất cả các doanh nghiệp may Việt Nam.

8. Những đóng góp của luận án

- Về mặt lý luận: Đề tài hệ thống hoá và làm sáng tỏ các lý thuyết về tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp sản xuất.

- Về mặt nghiên cứu thực tiễn: Đề tài phân tích thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam, nghiên cứu việc tổ chức kế toán quản trị chi phí ở một số nước trên thế giới và bài học kinh nghiệm cho các doanh nghiệp may Việt Nam. Qua đó đưa ra giải pháp hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam.

9. Kết cầu đề tài

Ngoài phần Mở đầu, Kết luận, Phụ lục …, nội dung đề tài gồm 3 chương;

Chương 1: Cơ sở lý luận về tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp sản xuất.

Chương 2 : Thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam.

Chương 3 : Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam.

CHƯƠNG 1
CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT

1.1. Khái quát chung về tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất

1.1.1.Khái niệm chi phí, kế toán quản trị chi phí, tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất

1.1.1.1. Khái niệm chi phí

Quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh trong doanh nghiệp là một quá trình vận động của chi phí diễn ra liên tục. Ban đầu, doanh nghiệp dùng vốn bằng tiền để mua các yếu tố đầu vào như nguyên vật liệu, thuê mướn nhân công, máy móc thiết bị, nhà xưởng…với sự kết hợp các yếu tố đầu vào đó sẽ cho ra sản phẩm như định hướng ban đầu của doanh nghiệp, sau đó mang bán sản phẩm tới tay người tiêu dùng hoặc xuất khẩu sản phẩm, tiền thu về có thể lớn hơn hoặc nhỏ hơn lúc đầu doanh nghiệp bỏ ra. Như vậy, chí phí trong doanh nghiệp là gì và được hiểu như thế nào.

Hiện nay, có nhiều quan điểm khác nhau về chi phí, những quan điểm này khác nhau không phải vì cách nhìn nhận khác nhau của một vấn đề, mà chúng khác nhau bởi chúng được xem xét dưới nhiều khía cạnh khác nhau. Nhưng, điểm chung nhất trong các khái niệm này đó là cùng nghiên cứu về hoạt động của một tổ chức. Nhận thức về chi phí ở những phạm vi, góc độ khác nhau có những định nghĩa về chi phí khác nhau. Theo Hongren et al, 1999 thì "chi phí như là một nguồn lực hi sinh hoặc mất đi để đạt được một mục đích cụ thể" [27]. Woehe, 2001 định nghĩa một cách đầy đủ hơn "Chi phí là sự hao phí xét trên phương diện giá trị các vật phẩm và dịch vụ để sản xuất và tiêu thụ sản phẩm cũng như để duy trì năng lực sản xuất cần thiết cho việc sản xuất và tiêu thụ sản phẩm đó[48]. Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam số 01- Chuẩn mực chung (VAS số 01): "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 phát sinh hoặc phát sinh các khoản nợ dẫn đến làm giảm vốn chủ sở hữu, không bao gồm khoản phân phối cho các cổ đông hoặc chủ sở hữu".

Theo quan điểm của kế toán tài chính thì chi phí được coi là những khoản phí tổn phát sinh gắn liền với hoạt động sản xuất kinh doanh trong một thời kỳ hạch toán. Theo kế toán tài chính có những khoản chi phí phát sinh của kỳ này nhưng không được tính vào chi phí trong kỳ để xác định kết quả hoặc ngược lại có những khoản chi phí chưa phát sinh của kỳ này nhưng đã được tính vào chi phí trong kỳ để xác định. Còn theo quan điểm kế toán quản trị thì chi phí được hiểu như sau: "Chi phí có thể là dòng phí tổn thực tế gắn liền với hoạt động hàng ngày khi tổ chức thực hiện, kiểm tra, ra quyết định, chi phí có thể là dòng phí tổn ước tính để thực hiện dự án, những lợi ích mất đi do lựa chọn phương án, hi sinh cơ hội kinh doanh". Như vậy khi nhận thức chi phí trong kế toán quản trị chúng ta cần chú ý đến sự lựa chọn, so sánh theo mục đích công dụng, môi trường kinh doanh hơn là chú trọng đến sự so sánh theo mục đích công dụng, môi trường kinh doanh hơn là chú trọng vào chứng cứ-chứng từ. Việc nhận định và thấu hiểu từng loại chi phí và hành vi của chúng là chìa khóa của việc đưa ra các quyết định đúng đắn trong quá trình tổ chức, điều hành quản lý hoạt động kinh doanh của các nhà quản lý.

Như vậy, dù khái niệm như thế nào thì chi phí phải mang 3 đặc trưng bắt buộc là: chi phí phải là sự tiêu hao nguồn lực; sự hao phí về nguồn lực phải gắn với kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp; các nguồn lực hao phí phải được đánh giá…

Chi phí có thể được tiếp cận theo những khía cạnh khác nhau. Nếu đứng trên góc độ những người bên ngoài đánh giá hoạt động của doanh nghiệp thì chí phí có thể được định nghĩa như một sự tiêu hao nguồn lực cho một mục đích nhất định, thường được quy ra đơn vị tiền tệ phải trả để có được nguồn lực đó. Do vậy, phát sinh chi phí đồng nghĩa với việc doanh nghiệp bị tổn thất tài sản hoặc gánh chịu nợ phải trả hoặc bị giảm sút vốn chủ sở hữu. Theo quan điểm

này chi phí phải được ghi nhận theo một kỳ kế toán nhất định và được phản ánh trên báo cáo tài chính.

Tuy nhiên đứng trên góc độ nhà quản trị doanh nghiệp (quan điểm của kế toán quản trị) thì chi phí được hiểu rộng hơn đó là biểu hiện bằng tiền của các giảm sút về lợi ích kinh tế để thực hiện các hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Chi phí trong kế toán quản trị cần được nhận diện theo mục đích thu thập và xử lý thông tin phục vụ cho việc ra quyết định kinh doanh.

Từ những phân tích trên có thể rút ra khái niệm về chi phí như sau: *chi phí là các hao phí bằng tiền về nguồn lực mà đơn vị bỏ ra để thực hiện hoạt động nhất định bao gồm các hoạt động về sản xuất, kinh doanh, đầu tư và các hoạt động khác.* Ứng với mỗi hoạt động thì có các khoản chi phí tương ứng. Các nguồn lực được sử dụng một cách phù hợp, tiết kiệm sẽ làm giảm bớt sự tiêu hao trên một đơn vị khối lượng hoạt động, nhờ đó mang lại hiệu quả cao cho doanh nghiệp.

1.1.1.2. Khái niệm kế toán quản trị chi phí, tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất

Trước khi đưa ra được khái niệm về kế toán quản trị chi phí và tổ chức kế toán quản trị chi phí, tác giả tiến hành nghiên cứu về kế toán chi phí và kế toán quản trị trong các doanh nghiệp.

Kế toán chi phí (theo viện kế toán viên quản trị của Mỹ - IMA - 1983) được khái niệm là "kỹ thuật hay phương pháp để xác định chi phí cho một dự án, một quá trình hay một sản phẩm…Chi phí này được xác định bằng việc đo lường trực tiếp, kết chuyển tùy ý hoặc phân bổ một cách có hệ thống và hợp lý [33;tr21]. Theo quan điểm này kế toán chi phí vừa có trong kế toán tài chính vừa có trong kế toán quản trị. Đồng ý với quan điểm trên tác giả James R. Martin (1990) cũng đã khẳng định "kế toán chi phí liên quan đến kế toán thuế, kế toán tài chính, kế toán quản trị, bởi vì kế toán chi phí là bộ phận quan trọng của các loại kế toán trên" [33,tr3]. Trước những năm 1950, nội dung kế toán chi phí chỉ tập trung thu thập thông tin chi phí cho mục đích thuế và kế toán tài chính. Kế toán chi phí khi đó hướng đến định giá hàng tồn kho phục vụ báo cáo ra bên

ngoài. Tuy nhiên, sau năm 1950 cùng với sự phát triển của nền kinh tế và yêu cầu thông tin về chi phí của nhà quản trị mà kế toán chi phí dần chuyển hướng sang phục vụ chủ yếu trong công tác quản trị chi phí trong đơn vị. Kế toán chi phí có trong kế toán tài chính phục vụ cho xác định chi phí sản xuất thực tế sản phẩm làm cơ sở tính giá thành sản phẩm sản xuất và giá thành sản phẩm toàn bộ, từ đó có cơ sở tính toán lợi nhuận của đơn vị. Kế toán chi phí trong kế toán tài chính được đo lường bằng một khoản phí tổn thực tế phát sinh, được đảm bảo bằng những chứng cứ nhất định chứng minh là những phí tổn thực tế trong hoạt động sản xuất kinh doanh. Trong khi đó kế toán chi phí có cả trong kế toán quản trị, là nội dung trọng tâm của kế toán quản trị, để quản trị hoạt động sản xuất kinh doanh và điều hành hoạt động của đơn vị nhà quản trị cần thiết phải quản trị chi phí phát sinh.

Nhằm thực hiện được các chức năng quản trị chi phí nhà quản trị cần có hệ thống ghi chép ban đầu. Các chi phí phát sinh trong quá khứ, các chi phí đang phát sinh và các chi phí dự báo sẽ phát sinh trong tương lai, hệ thống ghi chép ban đầu này thuộc về bộ phận KTQTCP của doanh nghiệp. Kế toán chi phí trong kế toán quản trị không đơn thuần như trong KTTC, chi phí được xem như thông tin để đưa ra quyết định, chi phí cũng có thể là phí tổn thực tế phát sinh mà cũng có thể là những phí tổn ước tính để thực hiện một phương án hoặc một hoạt động sản xuất kinh doanh nào đó, những phí tổn mất đi do hy sinh phương án sản xuất kinh doanh… Trong khi kế toán quản trị nhận thức về chi phí cần xem xét, so sánh theo mục đích sử dụng, ra quyết định kinh doanh hơn là chú trọng vào các chứng cứ. Kế toán chi phí trong kế toán quản trị được gọi là KTQTCP.

Kế toán quản trị cung cấp thông tin chủ yếu cho các nhà quản trị để đưa ra các quyết định kinh doanh, quyết định đầu tư, quyết định sử dụng các nguồn lực, các quyết định quản trị trong doanh nghiệp. Có rất nhiều quan điểm khác nhau về kế toán quản trị:

Theo liên đoàn quốc tế IFCA định nghĩa "Kế toán quản trị được xem như một quy trình định dạng, kiểm soát, đo lường, tổng hợp, phân tích, trình bày, giải thích và truyền đạt thông tin tài chính, thông tin phi tài chính liên quan đến hoạt động của tổ chức cho những nhà quản trị thực hiện hoạch định, đánh giá kiểm soát, điều hành hoạt động tổ chức nhằm đảm bảo sử dụng có trách nhiệm, hiệu quả nguồn lực kinh tế của tổ chức [44]. Theo quan điểm này, kế toán quản trị đã được khái quát theo các công việc cụ thể mà các nhà quản trị phải thực hiện với mục tiêu thực hiện và nâng cao hiệu quả của các hoạt động.

Theo Burns, Quinn, Warren&Oliveira (2013) định nghĩa ngắn gọn " kế toán quản trị là một bộ phận trong tổ chức nhằm cung cấp thông tin tài chính và phi tài chính trong quá trình ra quyết định của nhà quản lý" [24, tr 5]. Theo quan điểm này, kế toán quản trị là công cụ cung cấp thông tin cho các nhà quản lý, dựa vào các thông tin đó các nhà quản lý đưa ra quyết định điều hành các hoạt động trong tổ chức nhằm đạt hiệu quả kinh tế cao.

Theo Luật kế toán Việt Nam (2015) định nghĩa "Kế toán quản trị là việc thu nhận, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế tài chính theo yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế, tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán" [3, điều 4]. Theo quan điểm này kế toán quản trị được khái quát các bước công việc cụ thể đồng thời là công cụ cung cấp thông tin cho nhà quản trị nhằm đưa ra các quyết định điều hành nội bộ các hoạt động kinh doanh.

Như vậy, mỗi quan điểm đề cập đến một góc độ khác nhau của kế toán quản trị, tuy nhiên các khái niệm đều mang đặc điểm chung: Là bộ phận của hệ thống kế toán đơn vị cung cấp thông tin định lượng, đối tượng sử dụng là bên trong đơn vị, với mục đích kiểm soát, hoạch định và ra quyết định trong đơn vị.

Với đối tượng phản ảnh cụ thể là thông tin về chi phí thì kế toán quản trị chi phí là công cụ cung cấp thông tin chi phí cho quá trình ra quyết định của các cấp quản trị. Xuất phát từ quan điểm đó có thể đưa ra khái niệm về kế toán quản trị chi phí như sau: *Kế toán quản trị chi phí là một bộ phận của hệ thống kế toán quản trị, là quá trình thu thập xử lý, cung cấp các thông tin về chi phí hoạt động*

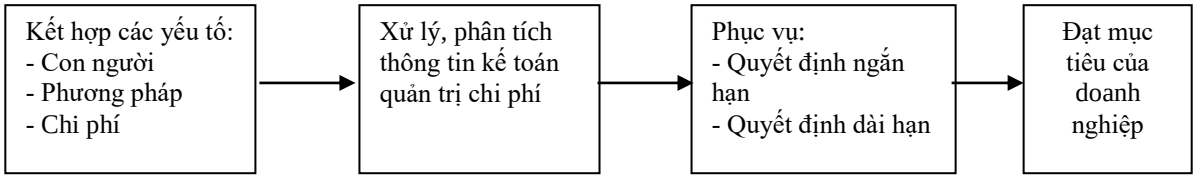
sản xuất kinh doanh của đơn vị phục vụ cho quá trình lập kế hoạch, kiểm tra, kiểm soát chi phí và ra các quyết định kinh doanh.

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

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

Như vậy, xét về mặt bản chất thì tổ chức kế toán quản trị chi phí là hoạt động của doanh nghiệp trong việc vận dụng các phương pháp khoa học kết hợp với các phương tiện và con người để thu thập, xử lý và phân tích các thông tin về chi phí trong doanh nghiệp phục vụ cho công tác quản trị doanh nghiệp được hiệu quả hơn.

Mặt khác, tổ chức kế toán quản trị chi phí là sự kết hợp giữa đối tượng, phương pháp sử dụng và con người nhằm đạt được các thông tin hữu ích phục vụ cho các nhà quản trị ra quyết định kinh doanh thể hiện qua sơ đồ 1.1.



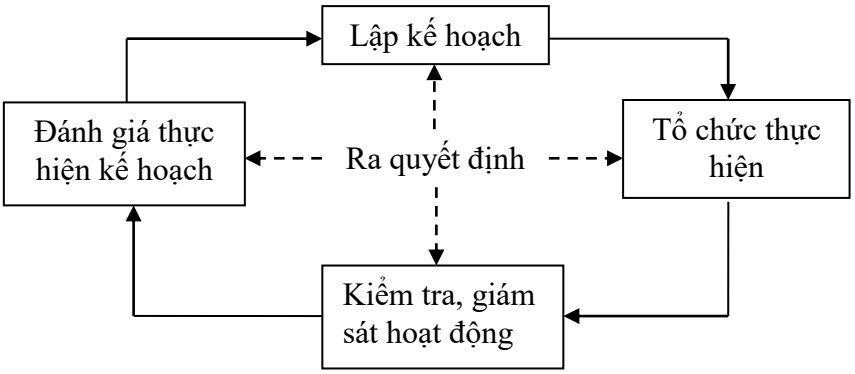
Sơ đồ 1.1: Sơ đồ tổ chức kế toán quản trị chi phí

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

1.1.1.3. Vai trò của tổ chức kế toán quản trị chi phí

Tổ chức kế toán quản trị chi chí ra đời nhằm đáp ứng nhu cầu thông tin cho các nhà quản trị thực hiện toàn diện các chức năng của quản trị doanh nghiệp.

Quản trị doanh nghiệp bao gồm bốn chức năng cơ bản:Lập kế hoạch (lập dự toán); Tổ chức thực hiện; Kiểm tra, đánh giá; Ra quyết định. Khái quát qua sơ đồ 1.2



Sơ đồ 1.2: Các chức năng cơ bản của nhà quản trị doanh nghiệp

(Nguồn:18, trang 13)

Tổ chức kế toán quản trị chi phí cung cấp thông tin cho nhà quản trị doanh nghiệp về dự toán chi phí trước kỳ kinh doanh, thông tin thực hiện chi phí trong kỳ kinh doanh và kiểm soát chi phí, đánh giá thực hiện và ra quyết định.

Thứ nhất, với hệ thống dự toán chi phí sản xuất kinh doanh, thông tin kế toán quản trị chi phí giúp cho các nhà quản trị thiết lập được định hướng sản xuất kinh doanh và của toàn doanh nghiệp trong từng thời kỳ để khai thác có hiệu quả các nguồn lực kinh tế, kiểm soát và ngăn ngừa những mất cân đối, rủi ro trong tương lai.

Thứ hai, với những báo cáo kết quả chi phí thực hiện, thông tin kế toán quản trị chi phí sẽ giúp các nhà quản trị hiểu được thực trạng hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp để kịp thời điều chỉnh, bổ sung và có những quyết định phù hợp, hiệu quả

Thứ ba, với những báo cáo biến động giữa chi phí thực tế so với dự toán giúp các nhà quản trị nhận thức được tình hình tốt, xấu và những nguyên nhân ảnh hưởng tích cực hay tiêu cực đến hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp để có biện pháp kiểm soát và giải pháp điều chỉnh, đánh giá đúng trách nhiệm của nhà quản trị các cấp về các nhiệm vụ được giao.

Thứ tư, chức năng ra quyết định là sự kết hợp của các chức năng lập kế hoạch,tổ chức thực hiện, kiểm tra đánh giá hoạt động, đánh giá thực hiện kế

hoạch. Chức năng này yêu cầu nhà quản trị lựa chọn phương pháp tối ưu nhất trong các phương án.

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

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

Bên cạnh cung cấp thông tin về dự toán chi phí cho việc lập kế hoạch và ra quyết định của các nhà quản lý, tổ chức kế toán quản trị chi phí cũng cung cấp thông tin để các nhà quản lý kiểm soát quá trình thực hiện kế hoạch thông qua các báo cáo đánh giá, đặc biệt là giúp các nhà quản lý trong việc kiểm soát chi phí và nâng cao hiệu quả và hiệu năng của quá trình hoạt động. Việc cung cấp thông tin về chi phí của các hoạt động một cách chi tiết và thường xuyên sẽ giúp cho các nhà quản lý rất nhiều trong kiểm soát và hoàn thiện quá trình sản xuất sản phẩm hoặc thực hiện các dịch vụ vì thông tin này giúp các nhà quản lý phát hiện các hoạt động hao tốn quá nhiều chi phí để thiết kế lại quá trình sản xuất, loại bỏ các hoạt động có chi phí cao đó hoặc có những cải tiến làm cho hoạt động đó có hiệu quả hơn, chi phí ít hơn.

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

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

1.1.2. Yêu cầu và nguyên tắc tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp sản xuất

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

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

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

Thứ nhất, tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất phải được xây dựng từng bước trên cơ sở hoàn thiện hệ thống tổ chức kế toán quản trị nói chung, có sự phân biệt phạm vi và mục tiêu riêng biệt giữa tổ chức kế toán tài chính và tổ chức kế toán quản trị chi phí.

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

Thứ hai, tổ chức hệ thống kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp sản xuất phải phù hợp với đặc điểm sản xuất - kinh doanh của doanh nghiệp sản xuất, tổ chức và tổ chức yêu cầu quản lý doanh nghiệp.

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

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

Thứ ba, tổ chức hệ thống kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất vừa phải đảm bảo tính thống nhất, vừa phải đảm bảo tính độc lập tương đối.

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

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

+ Tổ chức nhận diện chi phí, công tác định mức chi phí của từng đơn đặt hàng riêng biệt.

+ Xây dựng hệ thống chỉ tiêu quản lý chi phí phù hợp thực tế, xuất phát từ yêu cầu của nhà quản trị các cấp.

+ Thường xuyên phân tích sự biến động của định mức chi phí, dự toán chi phí, từ đó xác định các nguyên nhân đưa ra các biện pháp giảm chi phí, hạ giá thành sản phẩm.

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

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

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

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

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

- *Nguyên tắc tự kiểm soát*: theo đó, hệ thống kế toán phải được thiết kế để các yếu tố của hệ thống liên kết với nhau thành hệ thống tự kiểm soát để bảo vệ tài sản của doanh nghiệp và đảm bảo độ tin cậy của thông tin kế toán.

- *Nguyên tắc đồng bộ:* Các yếu tố của hạch toán kế toán phải được liên kết thành một hệ thống đồng bộ, hài hòa. Theo đó, hệ thống kế toán được thiết kế đồng bộ, các khâu công việc, các bộ phận thiết kế phối hợp nhịp nhàng sẽ giúp cho doanh nghiệp khai thác tối đa tiềm năng của hệ thống tránh được sự chồng chéo, trùng lặp nhờ vậy có thể tiết kiệm được thời gian và chi phí.

- *Nguyên tắc phối hợp:*Phối hợp giữa phòng kế toán với các bộ phận trong việc thu nhận xử lý thông tin kế toán quản trị chi phí. Ví dụ: phòng kế hoạch, phòng vật tư, phòng tổ chức lao động, tiền lương…Thông tin do kế toán quản trị cung cấp phải có giá trị sử dụng đối với kế toán tài chính, tránh tình trạng khi kế toán tài chính muốn dùng thông tin của kế toán quản trị chi phí thì lại phải điều chỉnh lại gây lãng phí cho doanh nghiệp.

- *Nguyên tắc bất kiêm nhiệm:* Nguyên tắc bất kiêm nhiệm phát sinh từ yêu cầu quản lý an toàn tài sản của doanh nghiệp, phân công lao động hợp lý. Theo nguyên tắc này, tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp đòi hỏi phải tách rời chức năng duyệt thu, duyệt chi với chức năng thực hiện thu, chi của các bộ kế toán không được để một cán bộ kiêm nhiệm cả hai chức năng này. Việc tách hai chức năng duyệt chi, duyệt thu với chức năng thực hiện thu, chi chính là cơ sở tạo lập ra sự kiểm soát lẫn nhau giữa hai cán bộ đó.

- *Nguyên tắc linh hoạt:* Theo nguyên tắc này, tổ chức hạch toán kế toán đòi hỏi phải được thiết kế linh hoạt để có thể điều chỉnh phù hợp với sự thay đổi về tổ chức sản xuất và nhu cầu thông tin của doanh nghiệp nhằm cung cấp thông tin đáng tin cậy, kịp thời với chi phí thấp nhất.

1.1.3. Nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp sản xuất

Việc tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp hoàn toàn mang tính chủ quan của con người trong tổ chức, nếu doanh nghiệp thấy cần thiết thì tổ chức và tổ chức đến đâu cũng tuỳ theo quan điểm và nhu cầu thông tin của nhà quản trị, mọi vấn đề liên quan đến tổ chức kế toán quản trị đều không được luật hoá một cách cụ thể. Do vậy, việc phát huy được tối đa khả năng của kế toán quản trị chi phí thì không phải doanh nghiệp nào cũng giống nhau, mà nó hoàn toàn chịu tác động bởi các nhân tố chủ quan và khách quan trong nội tại doanh nghiệp bao gồm các nhân tố như: Chính sách của nhà nước, hình thức kế toán đang áp dụng, quy mô doanh nghiệp, quy mô công nghệ mà doanh nghiệp

đang áp dụng… Những nhân tố này, có tác động rất lớn đến tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp, do vậy, người làm kế toán quản trị cần chú ý đến các nhân tố ảnh hưởng này để định hướng cho việc triển khai tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp mình đạt hiệu quả cao nhất.

1.1.3.1. Các nhân tố bên ngoài doanh nghiệp

Các nhân tố khách quan có ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp chính là Luật kế toán, đây vốn là kim chỉ nam trong quá trình xây dựng và tổ chức hệ thống kế toán, dưới đó là các chế độ, thông tư hướng dẫn về kế toán trong doanh nghiệp, nếu quy định hướng dẫn cụ thể sẽ là thuận lợi cho doanh nghiệp trong việc tổ chức và xây dựng hệ thống kế toán, ngược lại sẽ gây lung túng trong các doanh nghiệp trong các khâu triển khai. Việc quy định chi tiết hay không phải phù hợp với đặc điểm của loại kế toán. Với kế toán tài chính thì các quy định cần chi tiết và cụ thể, tuy nhiên với kế toán quản trị thì chỉ cần tạo ra hành lang pháp lý đầy đủ, vì thông tin kế toán quản trị nhằm phục vụ lợi ích cho nhà quản trị doanh nghiệp, vì vậy nó phụ thuộc rất nhiều vào đặc điểm sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp và trình độ quản lý của nhà quản trị. Việc xây dựng hành lang pháp lý là cần thiết vì nó giúp doanh nghiệp có định hướng phù hợp trong quá trình xây dựng và tổ chức bộ máy kế toán quản trị của mình.

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

Nhân tố môi trường kinh doanh của doanh nghiệp cũng có tác động không nhỏ tới việc tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp. Cụ thể, với môi trường kinh doanh minh bạch và ít có sự biến động thì việc tổ chức kế toán quản

trị chi phí khi đó thường tập trung vào việc cải tiến giám sát vấn đề về chi phí các yếu tố đầu vào. Nhưng với môi trường kinh doanh không minh bạch và có nhiều biến động thì tổ chức kế toán quản trị chi phí ngoài việc giám sát các chi phí đầu vào còn cần định hướng tập trung vào việc cung cấp thông tin để ra các quyết định kinh doanh, lựa chọn hướng đầu tư sản xuất sản phẩm.

1.1.3.2. Các nhân tố bên trong doanh nghiệp

Ngoài các nhân tố khách quan tác động đến việc tổ chức kế toán quản trị chi phí của doanh nghiệp, các nhân tố này doanh nghiệp không thể kiểm soát được mà chỉ có thể dựa trên đó để điều chỉnh các hoạt động nghiệp vụ của mình thì các nhân tố chủ quan lại hoàn toàn ngược lại, đây là các nhân tố mà doanh nghiệp có thể điều chỉnh và thay đổi sao cho phù hợp với quy mô cũng như loại hình kinh doanh của doanh nghiệp mình. Các nhân tố đó bao gồm:

Thứ nhất: ***Xuất phát từ nhu cầu thông tin của nhà quản trị.*** Hội nhập kinh tế quốc tế và sự thay đổi không ngừng của các phương pháp quản trị đòi hỏi tổ chức kế toán quản trị chi phí cần phải trao đổi cả phương diện lý luận và thực tiễn để đáp ứng trong điều kiện mới. Sự thay đổi của kế toán quản trị chi phí phụ thuộc rất nhiều vào quan điểm của nhà quản trị bởi nhà quản trị quan tâm, đầu tư sẽ là tiền đề cho sự thay đổi kế toán quản trị chi phí.

Nhu cầu thông tin của nhà quản trị là nhân tố mang tính định hướng cho nội dung của tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp, bởi nội dung tổ chức kế toán quản trị chi phí cần được thực hiện như thế nào? Mức độ thực hiện ra sao phụ thuộc rất lớn vào nhu cầu thông tin của nhà quản trị. Với quan điểm, nhận thức của nhà quản trị ở mức độ cao thì nhu cầu đòi hỏi thông tin cung cấp khoa học, hợp lý đáp ứng được yêu cầu quản trị trong việc kiểm soát chi phí cũng như ra quyết định. Đối với các nhà quản trị không coi trọng hoặc không có nhu cầu nhiều về thông tin kế toán quản trị chi phí, thì nội dung tổ chức kế toán quản trị chi phí chỉ đề cập ở một số nội dung nhất định thậm chí không được đề cập trong doanh nghiệp.

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

Thứ ba: ***Loại hình kinh doanh của doanh nghiệp***. Việc doanh nghiệp kinh doanh thuộc lĩnh vực nào có ảnh hưởng rất lớn đến cách thức tổ chức của doanh nghiệp, nếu doanh nghiệp thuộc lĩnh vực sản xuất thì khi tổ chức kế toán quản trị chi phí cần chú trọng đến các yếu tố cần phải "quản trị" như chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm… để cung cấp thông tin cho nhà quản lý.

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

Thứ năm: ***Về trình độ đội ngũ cán bộ kế toán quản trị chi phí.*** Trình độ cán bộ kế toán quản trị chi phí ảnh hưởng lớn đến chất lượng thông tin kế toán quản trị chi phí. Theo hiệp hội kế toán viên Mỹ - IMA (2004) nhận định: Nhân viên kế toán quản trị sử dụng kiến thức chuyên môn và kỹ năng để giúp nhà quản trị trong việc lập kế hoạch, kiểm soát chi phí và ra quyết định [30]. Trong quá trình xử lý các thông tin tài chính và phi tài chính, nhân viên kế toán quản trị chi phí

cần có khả năng phân tích, dự toán thông tin nhằm cung cấp cho nhà quản lý một cách chính xác và kịp thời nhất để ra quyết định kinh doanh.

Thứ sáu: ***Về ứng dụng công nghệ thông tin trong tổ chức kế toán quản trị chi phí.*** Theo Kaplan &Jonhson (1987), vận dụng các phương tiện hiện đại để ghi nhận, xử lý thông tin, tất cả mọi giao dịch đều được ghi chép chính xác đến từng dòng sản phẩm, từng đơn vị sản phẩm sẽ là nhân tố quan trọng cho việc đưa kế toán quản trị phát triển thêm một bước mới[45]. Theo Hansen, Mowen (2006) khi áp dụng công nghệ trong kế toán thì nâng cao cả về số lượng và chất lượng của thông tin cung cấp, hơn nữa việc xử lý, cung cấp thông tin sẽ được thực hiện đầy đủ và kịp thời hơn. Như vậy, việc ứng dụng khoa học công nghệ thông tin trong kế toán quản trị chi phí là nhân tố ảnh hưởng đến hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp[37].

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

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

Như đã phân tích ở trên tổ chức kế toán quản trị chi phí bao gồm nhiều công việc và có nhiều cách tiếp cận khác nhau. Để xác định nội dung tổ chức kế toán quản trị chi phí có thể tiếp cận theo: hệ thống thông tin kế toán quản trị; theo mối quan hệ với chức năng quản lý hoặc theo quy trình thực hiện kế toán quản trị. Nội dung tổ chức kế toán quản trị chi phí tiếp cận theo quy trình thực hiện kế toán quản trị bao gồm những nội dung sau: (1) Tổ chức kế toán quản trị chi phí trong bộ máy kế toán; (2) Tổ chức phân loại chi phí, tổ chức vận dụng hệ thống định mức và lập dự toán chi phí; (3)Tổ chức xác định đối tượng và phương pháp xác định chi phí ; (4) Tổ chức thu nhận, hệ thống hóa và cung cấp thông tin kế

toán quản trị chi phí; (5) Tổ chức phân tích thông tin chi phí để kiểm soát chi phí và để ra quyết định.

Trong luận án tác giả sẽ trình bày tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí tiếp cận theo quy trình thực hiện kế toán quản trị chi phí.

1.2.1. Tổ chức kế toán quản trị chi phí trong bộ máy kế toán của doanh nghiệp sản xuất

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

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

** Mô hình tách biệt*

Theo mô hình này, các chuyên gia kế toán quản trị trong đó có kế toán quản trị chi phí độc lập với chuyên gia kế toán tài chính. Mô hình này thường được vận dụng ở các doanh nghiệp có quy mô lớn, số lượng các nghiệp vụ kinh tế phát sinh với tần suất nhiều, kinh doanh đa ngành, đa nghề. Mô hình này có ưu điểm là tách biệt thông tin kế toán tài chính độc lập với kế toán quản trị theo hướng cả hai đều có thể hiện đại hóa. Song có hạn chế là chưa khái quát được thông tin của hai phân hệ với nhau. Các công việc cụ thể của kế toán quản trị được cụ thể hoá như sau:

- Lập dự toán, định mức chi phí, ngân sách cho các bộ phận và toàn doanh nghiệp.

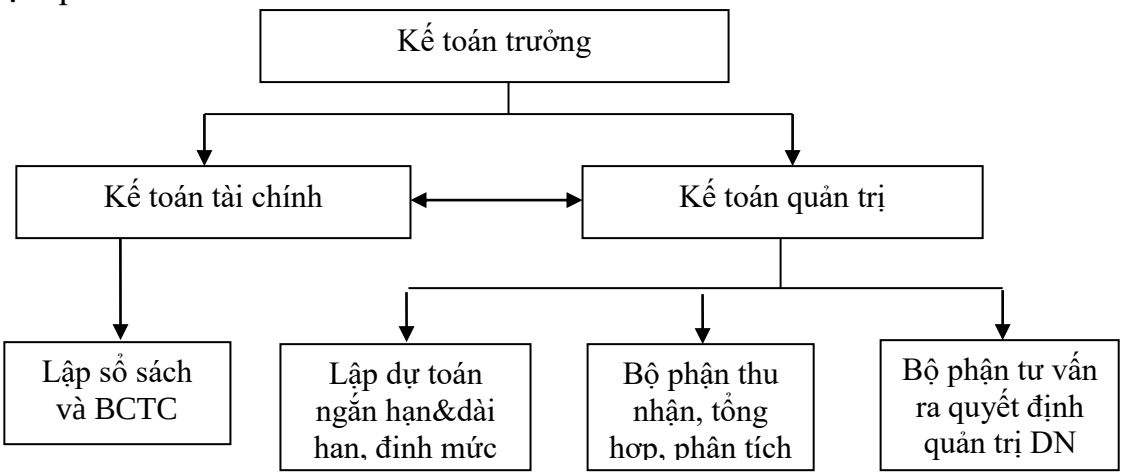
- Căn cứ vào chứng từ ban đầu, hướng dẫn…để ghi vào các sổ kế toán quản trị theo nhu cầu của các nhà quản trị.

- Tiến hành lập các báo cáo kế toán quản trị theo yêu cầu của nhà quản lý và thực tế các doanh nghiệp.

- Phân tích, đánh giá kết quả thu được so với các dự toán, định mức đã xây dựng để đưa ra các thông tin thích hợp.

- Thu thập thông tin thích hợp để phục vụ ra quyết định kinh doanh tối ưu.

Tổ chức bộ máy kế toán tài chính và kế toán quản trị theo mô hình tách biệt thể hiện qua sơ đồ 1.3

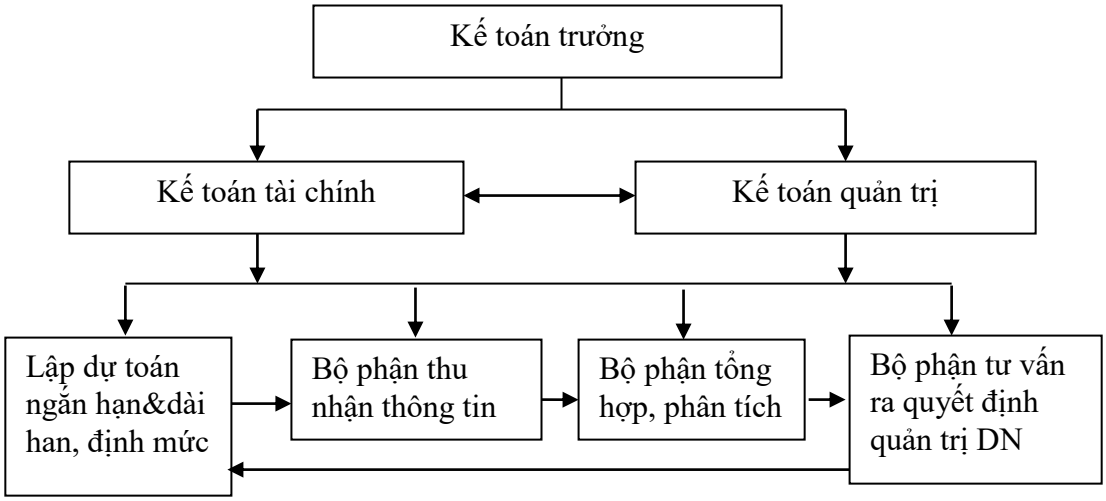


Sơ đồ 1.3. Mô hình tổ chức kế toán tài chính tách biệt với KTQT chi phí
(Nguồn: 21, tr35)

** Mô hình kết hợp*

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

Mô hình tổ chức bộ máy kết hợp giữa kế toán tài chính với kế toán quản trị được khái quát qua sơ đồ 1.4



Sơ đồ 1.4. Mô hình tổ chức kế toán tài chính và kế toán quản trị kết hợp trong một bộ máy kế toán

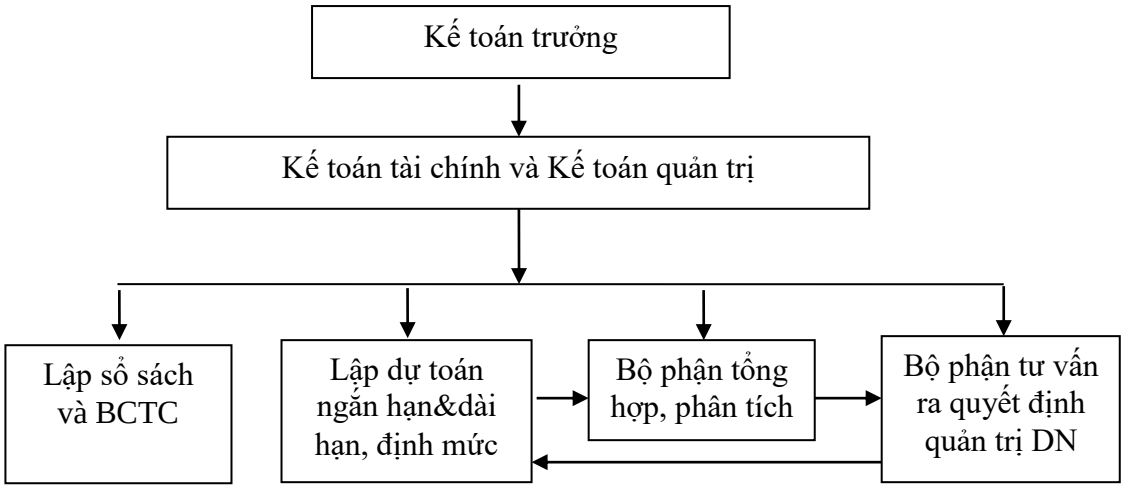
(Nguồn: 21,tr33)

Mô hình này có ưu điểm là tiện lợi, dễ điều hành, gọn nhẹ. Mô hình này thường được vận dụng vào các doanh nghiệp có quy mô vừa và nhỏ có số lượng các nghiệp vụ không nhiều. Kế toán tài chính bộ phận nào kết hợp quản trị bộ phận đó. Tuy nhiên, cách tổ chức này đòi hỏi người tổ chức phân công công việc phải hiểu được trình độ, năng lực cụ thể của từng nhân viên kế toán và phải xác định rõ công việc của kế toán tài chính và kế toán quản trị.

** Mô hình hỗn hợp*

Là việc kết hợp cách tổ chức của hai mô hình kết hợp và mô hình độc lập. Theo quan niệm của mô hình này thì một số bộ phận kế toán quản trị được tổ chức độc lập với kế toán tài chính, trong khi một số bộ phận khác lại tổ chức kết hợp. Cụ thể, khi tổ chức kế toán quản trị theo mô hình này, bộ phận kế toán quản trị chi phí sẽ tổ chức độc lập với kế toán tài chính.

Tổ chức bộ máy kế toán tài chính và kế toán quản trị theo mô hình hỗn hợp thể hiện qua sơ đồ 1.5.



Sơ đồ 1.5. Mô hình tổ chức kế toán tài chính và kế toán quản trị theo kiểu hỗn hợp

(Nguồn: 21, tr36)

Mô hình này có ưu điểm là bước đệm cho các công ty muốn tiến thẳng lên mô hình kế toán độc lập nhưng trình độ quản lý cũng như quy mô chưa đủ để tổ chức ngay bộ máy kế toán quản trị độc lập.

1.2.2. Tổ chức phân loại chi phí, tổ chức hệ thống định mức và lập dự toán chi phí trong doanh nghiệp sản xuất

1.2.2.1. Tổ chức phân loại chi phí

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

Chi phí bao gồm nhiều loại khác nhau tùy theo các tiêu thức phân loại khác nhau, với mục đích nhằm cung cấp các thông tin chi tiết, cụ thể kịp thời phục vụ theo yêu cầu quản trị và các quyết định kinh tế phù hợp. Tuỳ theo mục đích yêu cầu quản trị trong từng loại hình doanh nghiệp, từng thời kỳ, từng yêu cầu quản

trị khác nhau mà chi phí được phân loại theo các tiêu thức cụ thể. Luận án sẽ trình bày một số tiêu thức phân loại chi phí như sau:

❖ *Phân loại chi phí theo tính chất, nội dung kinh tế của chi phí*

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

Theo cách phân loại này, toàn bộ chi phí của doanh nghiệp được chia thành các yếu tố: Yếu tố chi phí nguyên vật liệu; Yếu tố chi phí nhân công; Yếu tố chi phí khấu hao tài sản cố định; Yếu tố chi phí dịch vụ mua ngoài; Yếu tố chi phí khác bằng tiền.

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

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

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

Chi phí sản xuất: là toàn bộ chi phí có liên quan đến việc chế tạo sản phẩm hoặc cung cấp lao vụ, dịch vụ phục vụ quá trình sản xuất trong một kỳ nhất định. Chi phí sản xuất gồm ba khoản mục: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung.

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

với việc sản xuất hay cung cấp lao vụ dịch vụ thì không được xếp vào chi phí sản xuất.

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

Phân loại chi phí theo cách này có tác dụng phục vụ cho công tác hạch toán chi phí được rõ ràng và chính xác.

❖ *Phân loại chi phí theo đầu vào của quá trình sản xuất kinh doanh*

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

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

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

❖ *Phân loại chi phí theo mối quan hệ chi phí với khoản mục trên báo cáo tài chính*

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

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

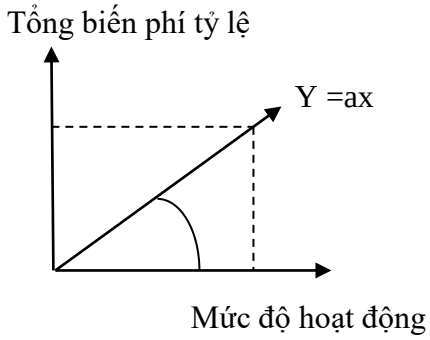
Chi phí thời kỳ: Là các chi phí để hoạt động kinh doanh trong kỳ, không tạo ra giá trị hàng tồn kho mà ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh của kỳ mà chúng phát sinh. Chi phí thời kỳ bao gồm: chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp.

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

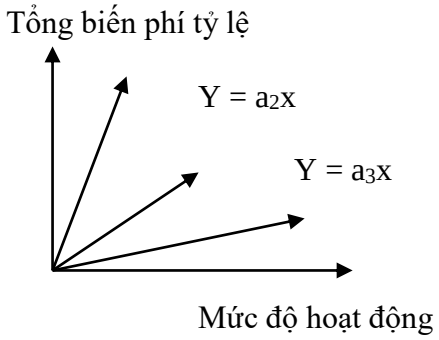
- ***Chi phí biến đổi (biến phí):*** Là những khoản mục chi phí thay đổi tỷ lệ với mức độ hoạt động của đơn vị. Mức độ hoạt động của đơn vị có thể là số lượng sản phẩm tiêu thụ, số giờ máy chạy. Về phương diện lý thuyết, biến phí có hai dạng như sau:

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

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



Đồ thị 1.1. Biến phí tỷ lệ



Đồ thị 1.2. Biến phí tỷ lệ dạng so sánh

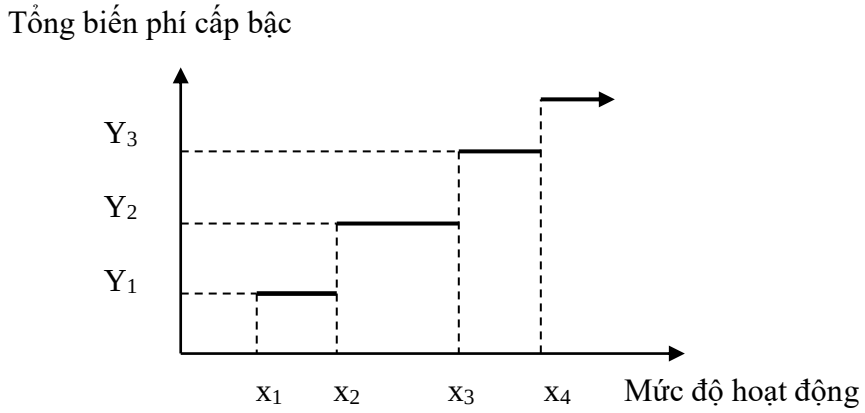
(Nguồn: 20, tr20)

Biến phí cấp bậc: là những biến phí mà sự thay đổi của chúng chỉ xảy ra khi mức độ hoạt động đạt đến một giới hạn, phạm vi nhất định. Ví dụ chi phí lương của thợ bảo trì, chi phí điện năng. Những chi phí này cũng thay đổi tỷ lệ thuận với mức độ hoạt động của doanh nghiệp, nhưng chúng chỉ thay đổi khi quy mô

sản xuất, mức độ hoạt động của máy móc thiết bị đạt đến một phạm vi nhất định nào đó.

Với cách ứng xử chi phí này, để tiết kiệm và kiểm soát tốt chi phí cấp bậc, doanh nghiệp cần:

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



Đồ thị 1.3. Biến phí cấp bậc

(Nguồn: 20, tr20)

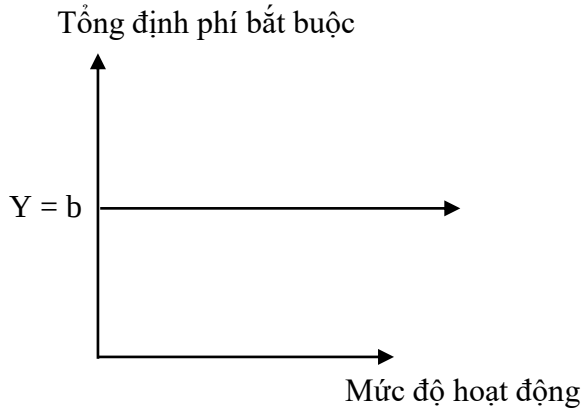
- ***Chi phí cố định (định phí):*** là những khoản mục chi phí ít thay đổi hoặc không thay đổi theo mức độ hoạt động của doanh nghiệp. Nếu xét trên tổng chi phí, định phí không thay đổi; ngược lại, nếu quan sát chúng trên một đơn vị mức độ hoạt động, định phí tỷ lệ nghịch với mức độ hoạt động của doanh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

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

Chúng tồn tại lâu dài trong hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

Chúng không thể cắt giảm hết toàn bộ trong thời gian ngắn.

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



Đồ thị 1.4. Định phí bắt buộc

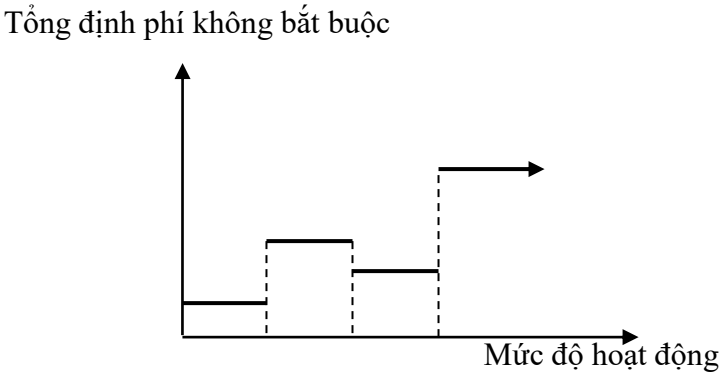
(Nguồn: 20, tr21)

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

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

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

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



Đồ thị 1.5. Định phí không bắt buộc

(Nguồn: 20, tr22)

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

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

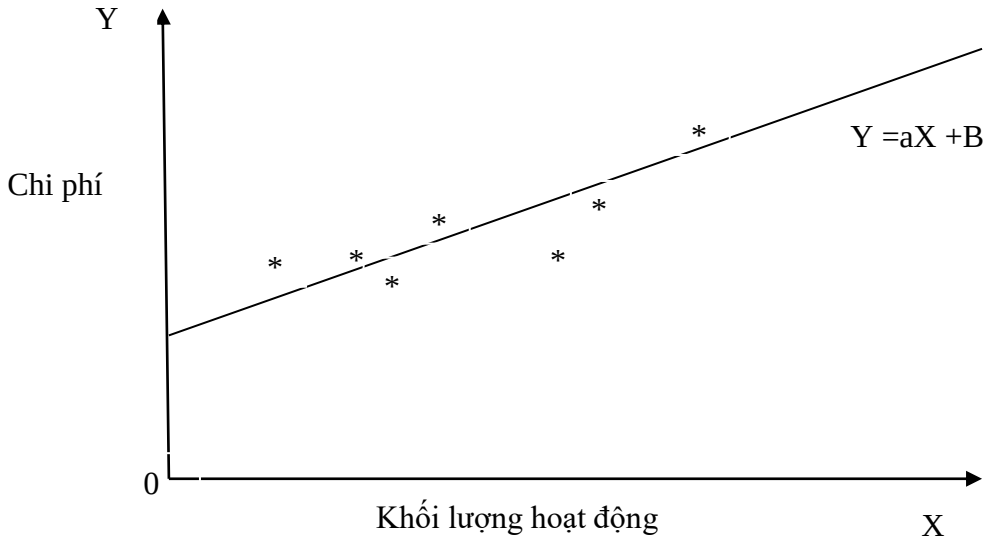
Thứ hai: Khi mức độ hoạt động tăng lên thì biến phí cấp bậc gia tăng. Ngược lại khi mức độ hoạt động gia tăng thì định phí không bắt buộc, không nhất thiết phải gia tăng.

Chi phí hỗn hợp: chi phí hỗn hợp là những khoản mục chi phí bao gồm các yếu tố biến phí và định phí pha trộn hỗn hợp. Ở mức độ hoạt động căn bản chi phí hỗn hợp thể hiện đặc điểm của định phí, quá mức độ đó lại thể hiện đặc điểm của biến phí.

Nhằm phục vụ cho việc lập kế hoạch, kiểm soát và chủ động điều tiết chi phí cho phù hợp, các nhà quản trị doanh nghiệp cần phải phân tích chi phí hỗn hợp thành biến phí và định phí. Các phương pháp phân tích chi phí hỗn hợp thường được sử dụng là: Phương pháp cực đại - cực tiểu; Phương pháp đồ thị phân tán; Phương pháp bình phương nhỏ nhất.

** Phương pháp đồ thị phân tán (The Scatter chat Method)*

Phương pháp đồ thị phân tán phân tích chi phí hỗn hợp thông qua quan sát và dùng đồ thị để dự toán chi phí hỗn hợp Y = aX+b. Trong đó, a: biến phí đơn vị; B: Định phí, là những đại lượng cần được xác định. Từ đó tìm ra thành phần biến phí và định phí trong chi phí hỗn hợp.



Đồ thị 1.6: Ước tính chi phí theo đồ thị phân tán

(Nguồn: 19,tr39)

Theo phương pháp này, đường biểu diễn của chi phí hỗn hợp là đường thẳng duy nhất sao cho tổng bình phương chênh lệch của biến phí thực tế và ước tính là bé nhất. Tác giả cho rằng phương pháp đồ thị phân tán là một công cụ phân tích chi phí hỗn hợp rất hữu ích nhằm quan sát và đúc kết từ thực tiễn của doanh nghiệp thông qua mô tả những đặc trưng, đồng thời cũng chỉ rõ những sai lệch của chi phí hỗn hợp ở một số trường hợp do ảnh hưởng bởi điều kiện hay sự thay đổi bất thường của chi phí hỗn hợp. Nhà phân tích sẽ rút ra một quy luật về mức độ phát sinh chi phí là một đường thẳng phù hợp nhất với các điểm quan sát. Tuy nhiên, khi xây dựng đường hồi quy sẽ mang tính chủ quan của nhà quản lý do vậy nếu không được hỗ trợ bởi các phương pháp toán học thì sẽ ảnh hưởng đến tính chính xác của phươn g pháp.

** Phương pháp cực đại-cực tiểu (The High-Low Method)*

Phương pháp cực đại, cực tiểu còn được gọi là phương pháp chênh lệch, phương pháp này phân tích chi phí hỗn hợp dựa trên cơ sở đặc tính của chi phí

hỗn hợp, thông qua khảo sát chi phí hỗn hợp ở mức cao nhất và ở mức thấp nhất. Chênh lệch chi phí của hai cực được chia cho mức độ gia tăng của khối lượng hoạt động để xác định biến phí đơn vị, sau đó loại trừ biến phí còn lại là định phí trong chi phí hỗn hợp:

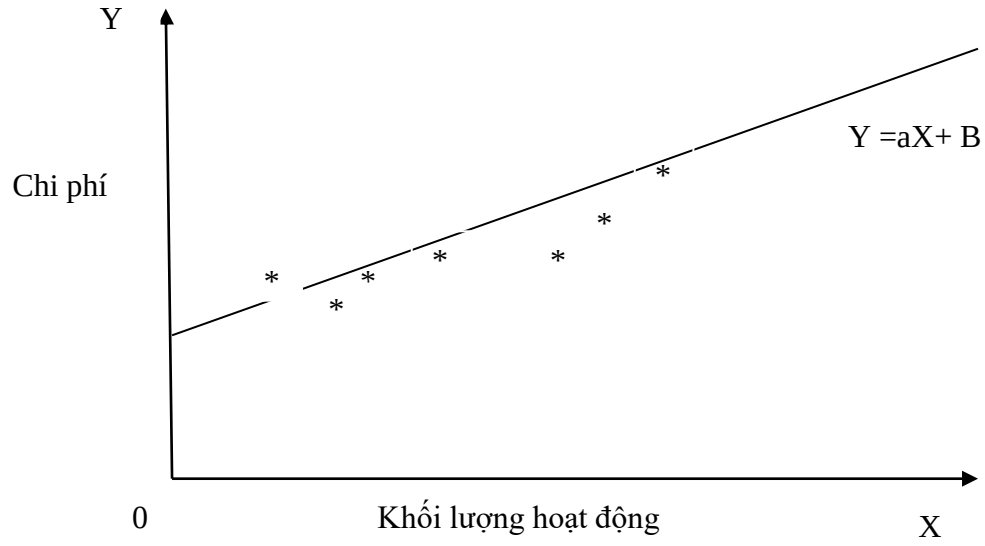
Phương trình chi phí Y = aX + B

Trong đó, a: biến phí đơn vị và B: Định phí là những đại lượng cần được xác định.

Biến phí đơn vị = Chênh lệch của chi phí / Chênh lệch mức độ hoạt động

Sau khi xác định được yếu tố biến phí đơn vị và tổng biến phí có thể xác định được yếu tố định phí bằng cách lấy tổng số chi phí ở mức độ hoạt động cao nhất hoặc thấp nhất trừ đi yếu tố biến phí.

Định phí = Tổng chi phí – Biến phí



Đồ thị 1.7: Ước tính chi phí theo phương pháp cực đại – cực tiểu

(Nguồn: 19,tr41)

Tác giả cho rằng phương pháp này mang tính khách quan hơn phương pháp đồ thị phân tán. Tuy nhiên, chỉ sử dụng 2 điểm là cực đại, cực tiểu để xây dựng phương trình chi phí không thể hiện được tính đại diện của từng thành phần chi phí hỗn hợp thì khả năng chính xác sẽ không cao.

** Phương pháp bình phương nhỏ nhất (The Least Squares Method)*

Theo phương pháp này, đường biểu diễn chi phí hỗn hợp là đường thẳng đi qua ít nhất một điểm và chia đều các điểm còn lại sang hai bên của mặt phẳng tọa độ được chia bởi đường này. Đường biểu diễn trên cắt trục tung tại điểm nào, thì tọa độ điểm đó chính là định phí. Từ đó, có thể xác định được tổng biến phí và biến phí đơn vị từ tọa độ của điểm nằm trên đường biểu diễn chi phí hỗn hợp đã xác định. Căn cứ vào đặc tính chi phí hỗn hợp, thiết lập phương trình chi phí:

Phương trình chi phí Y = aX + B

Từ phương trình trên, nếu thiết lập phần từ quan sát, có phương trình

$$\sum XY = a\sum X + B\sum X^2$$

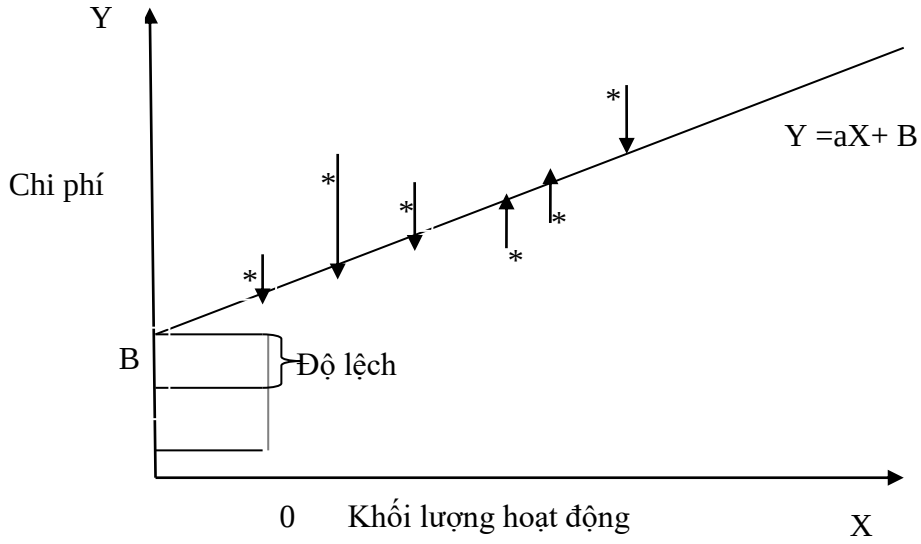
$$\sum Y = n.a + B\sum X$$

Trong đó: X: Mức độ hoạt động

Y: chi phí hỗn hợp

a và B: là thông số cần xác định (a: biến phí đơn vị; B: Đinh phí)

n: Số đơn vị quan sát



Đồ thị 1.8: Ước tính chi phí theo phương pháp bình phương nhỏ nhất

(Nguồn: 19,tr42)

Tác giả cho rằng phương pháp này có tính thực tiễn cao, giúp doanh nghiệp trong việc chủ động bố trí và sử dụng các nguồn lực. Mặc dù kỹ thuật tính toán của phương pháp bình phương nhỏ nhất phức tạp nhưng theo tác giả kết hợp với các phương tiện thiết bị hiện đại thì phương pháp này sẽ mang lại hiệu quả cao.

** Phương pháp hồi quy bội (The Multiple Regression Method)*

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 để thể hiện mức độ hoạt động của doanh nghiệp. Tuy nhiên trong thực tế chi phí có thể bị ảnh hưởng của nhiều nhân tố như chi phí điện năng ở phân xưởng chẳng hạn, chi phí này vừa chịu ảnh hưởng của số lượng sản phẩm sản xuất vừa chịu ảnh hưởng của số giờ máy hoạt động. Phương pháp hồi quy bội có dạng.

$$Y = B + a_1X_1 + a_2X_2 + \ldots + a_nX_n$$

Y: biến số phụ thuộc cần dự đoán

$X_1,..,X_n$: giá trị các biến số độc lập có ảnh hưởng đến giá trị của Y

$a_1,\ldots,a_n$: hệ số các biến số độc lập

B: phần cố định

Phương pháp hồi quy bội sẽ cho kết quả ước tính chi phí chính xác hơn các phương pháp trước tuy nhiên khối lượng công việc phức tạp hơn nhiều.

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

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

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

cần phải xem xét chi phí cơ hội của các phương án đó do các nguồn lực của doanh nghiệp có thể được sử dụng theo những cách khác nhau để quyết định lựa chọn phương án có lợi nhuận cao nhất.

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

** Phân loại chi phí phục vụ ra quyết định*

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

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

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

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

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

1.2.2.2. Tổ chức hệ thống định mức trong kế toán quản trị chi phí

Định mức chi phí là sự kết tinh các khoản chi phí tiêu hao cho một đơn vị sản phẩm thông qua sản xuất thử hoặc thí nghiệm. Định mức là thước đo xác định các khoản chi phí cho một đơn vị sản phẩm cần thiết. Hay nói cách khác, định mức chi phí là những chi phí dự tính để sản xuất ra một sản phẩm hay thực hiện một dịch vụ nào đó cho khách hàng.

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

Định mức lý tưởng là định mức được xây dựng trong điều kiện sản xuất kinh doanh tiên tiến, máy móc, thiết bị, phương tiện làm việc hiện đại và trình độ tay nghề của người lao động cao, quá trình sản xuất kinh doanh liên tục không bị ảnh hưởng bởi các yếu tố khách quan và chủ quan làm ngừng sản xuất như sự cố về điện, về quá trình cung cấp vật liệu và an toàn lao động…

Định mức thực tế**(Practical Standard)** là định mức được xây dựng phù hợp với điều kiện và khả năng sản xuất kinh doanh bình thường của đơn vị, nó cũng mang tính tiên tiến nhưng ở mức thấp hơn nhằm khuyến khích sự phấn đấu của đơn vị để đạt được định mức đã được phê duyệt. Định mức thực tế là cơ sở để các nhà quản trị kiểm tra, giám sát tình hình thực hiện các định mức kinh tế, kỹ thuật, làm căn cứ để lập dự toán chi phí.

Phương pháp xác định định mức chi phí:

Theo John Blake và cộng sự (2008) đề cập đến phương pháp xác định định mức chi phí bao gồm: (1) *Phương pháp kỹ thuật, (2) Phương pháp phân tích số liệu lịch sử. (3) Phương pháp điều chỉnh* [41], cụ thể:

Phương pháp kỹ thuật: Phương pháp này đòi hỏi sự kết hợp của các chuyên gia kỹ thuật để nghiên cứu thời gian, thao tác công việc nhằm mục đích xác định lượng nguyên vật liệu và lao động hao phí cần thiết để sản xuất sản phẩm trong điều kiện về công nghệ, khả năng quản lý và nguồn nhân lực hiện có của doanh nghiệp.

Phương pháp phân tích số liệu lịch sử: Trên cơ sở xem xét kết quả giá thành đơn vị đạt được kỳ trước như thế nào, các chi phí phát sinh ở kỳ trước đã phù hợp chưa đồng thời kết hợp với sự thay đổi ở kỳ hiện tại nếu có để xây dựng định mức chi phí phù hợp.

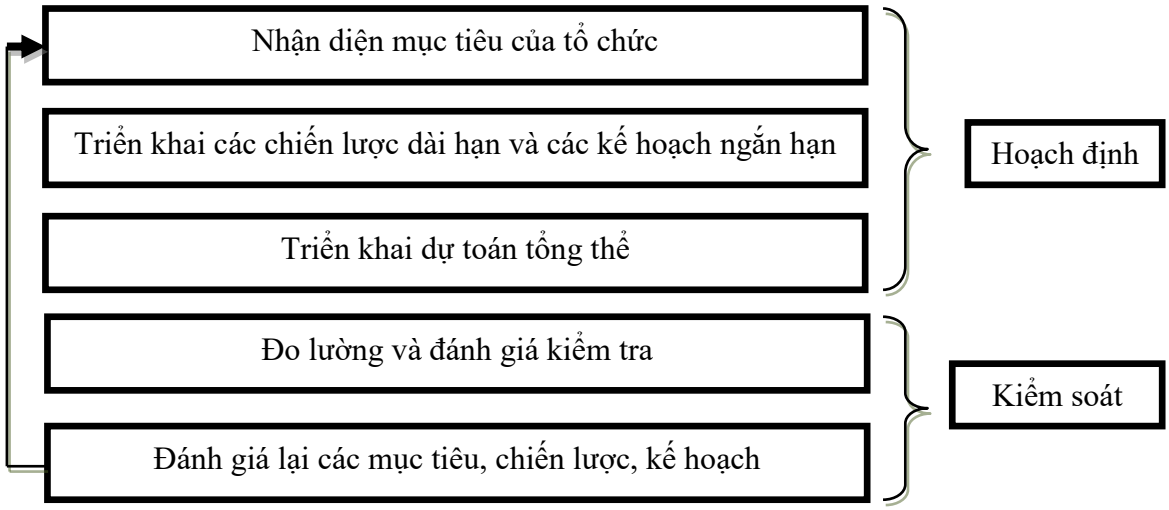
Phương pháp điều chỉnh: Điều chỉnh định mức chi phí cho phù hợp với điều kiện hiện tại và tương lai của doanh nghiệp.

Tác giả cho rằng dù thực hiện theo phương pháp nào thì việc xây dựng định mức cũng cần tổng hợp các thông tin của tình hình thực hiện định mức năm trước kết hợp với các thông tin của năm hiện tại có tính đến các yếu tố thị trường tác động để xây dựng một định mức hoàn chỉnh.

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

1.2.2.2. Tổ chức lập dự toán trong kế toán quản trị chi phí

Dự toán chi phí là văn bản tính toán chi tiết về chi phí được lập trước khi nghiệp vụ kinh tế phát sinh nhằm mô tả việc huy động và sử dụng nguồn lực của doanh nghiệp trong một khoản thời gian nhất định theo các mục tiêu mà doanh nghiệp đã đề ra. Như vậy dự toán chi phí là công cụ để hoạch định chi phí và kiểm soát chi phí. Hoạch định chi phí nhằm đề ra các mục tiêu sử dụng chi phí trong tương lai và dự toán để đạt được mục tiêu hoạch định. Kiểm soát chi phí là đo lường, chấn chỉnh việc thực hiện chi phí nhằm đảm bảo kế hoạch đạt được kết quả tốt. Vai trò của dự toán chi phí được thể hiện qua sơ đồ 1.6.



Sơ đồ 1.6. Vai trò của dự toán chi phí

** Mô hình lập dự toán*

Theo Moolchand và các cộng sự (2012) cho rằng có 2 mô hình lập dự toán ngân sách: (1) mô hình lập dự toán từ trên xuống; (2) mô hình lập dự toán từ dưới lên. Việc vận dụng mô hình lập dự toán nào phụ thuộc vào nhà quản trị doanh nghiệp và đặc điểm hoạt động của doanh nghiệp đó. [36,tr 112].

Mô hình lập dự toán từ trên xuống (Top-down budget)

Theo mô hình này, số liệu dự toán được đưa ra từ cấp quản trị cao nhất và sau đó được phân bổ cho các cấp dưới. Tuy nhiên việc phân bổ của nhà quản trị cấp cao có thể không phù hợp dẫn đến những người thực hiện dự toán sẽ bị thụ động về vấn đề thời gian, kinh phí và các nguồn lực khác trong quá trình thực

hiện. Do vậy, mô hình đòi hỏi nhà quản trị cấp cao vừa phải có tầm nhìn tổng quát, toàn diện vừa có tầm nhìn chi tiết về mọi mặt hoạt động của doanh nghiệp.

Mô hình lập dự toán từ dưới lên (Bottom - up budget)

Theo phương pháp này, số liệu dự toán được đưa ra từ cấp quản trị thấp nhất đến cấp quản trị cao nhất. Từ các bộ phận quản trị cấp cơ sở căn cứ vào nhu cầu và điều kiện cụ thể để lập các chỉ tiêu dự toán sau đó trình lên cấp trung gian. Trên cơ sở tổng hợp các chỉ tiêu dự toán cấp cơ sở, cấp trung gian tổng hợp số liệu và trình lên bộ phận quản trị cấp cao. Nhà quản trị cấp cao căn cứ vào các chỉ tiêu dự toán của cấp trung gian kết hợp với tầm nhìn tổng quát, toàn diện về mọi mặt hoạt động của doanh nghiệp xét duyệt dự toán. Tuy nhiên, do quá trình lập dự toán phải qua nhiều công đoạn nên thời gian lập dự toán theo mô hình này tương đối dài.

** Nội dung dự toán chi phí*

Dự toán chi phí có thể được lập dưới dạng dự toán tĩnh hoặc dự toán linh hoạt hoặc lập dự toán theo phương pháp hiện đại cụ thể như sau:

Dự toán tĩnh là dự toán chi phí được xây dựng cho một mức độ hoạt động dự kiến. Số liệu trong dự toán tĩnh rất quan trọng trong việc lập kế hoạch nhưng ít tác dụng trong việc kiểm soát thực tế bởi vì mức độ hoạt động thực tế hiếm khi trùng với kế hoạch đặt ra, vì vậy việc so sánh chi phí ở hai mức độ hoạt động khác nhau là khập khiễng.

Dự toán linh hoạt là dự toán chi phí được xây dựng trên nhiều mức độ hoạt động nhằm cung cấp thông tin về tình hình chi phí, doanh thu và lợi nhuận của doanh nghiệp có thể đạt được theo các phương án kinh doanh và khả năng có thể xảy ra. Nếu kết quả kinh doanh khác với mức độ hoạt động của dự toán thì dự toán mới sẽ được lập cho mức độ hoạt động thực tế để làm cơ sở so sánh đánh giá thực tế với dự toán. Vì vậy, theo tác giả các doanh nghiệp sản xuất nên lập dự toán linh hoạt gắn với mức độ hoạt động thực tế tại doanh nghiệp sản xuất đồng thời là cơ sở để phân tích và đánh giá hiệu quả hoạt động. Nội dung dự toán chi phí được thể hiện:

+ Dự toán nguyên vật liệu trực tiếp:

Dự toán chi phí NVL TT	=	Số lượng SP SX kế hoạch	x	Định mức NVL/1SP	X	Đơn giá NVL

+ Dự toán chi phí nhân công trực tiếp:

Dự toán chi phí CN TT	=	Số lượng SP SX kế hoạch	X	Định mức thời gian lao động/1 SP	x	Đơn giá tiền lương/ giờ lao động

+ Dự toán chi phí sản xuất chung: Chi phí sản xuất chung được lập dự toán theo định phí và biến phí sản xuất chung, cụ thể:

Dự toán biến phí sản xuất chung: Nếu biến phí sản xuất chung của doanh nghiệp được xây dựng theo từng yếu tố chi phí như chi phí vật liệu phân xưởng, chi phi nhân viên phân xưởng,…theo mỗi đơn vị hoạt động quá trình lập dự toán biến phí sản xuất chung được thực hiện như dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp. Nếu biến phí sản xuất chung được xác định theo tỷ lệ trên biến phí trực tiếp thì dự toán biến phí sản xuất chung có thể được xác định:

Dự toán biến phí SXC	=	Dự toán biến phí trực tiếp	x	Tỷ lệ biến phí sản xuất chung

Dự toán định phí sản xuất chung: Để xây dựng dự toán định phí sản xuất chung căn cứ vào định phí sản xuất chung bắt buộc và định phí sản xuất chung tùy ý. Đối với định phí sản xuất chung bắt buộc, căn cứ vào định phí sản xuất chung hàng năm chia cho bốn quý để xác định dự toán định phí chung bắt buộc hàng quý. Đối với định phí sản xuất tùy ý, căn cứ vào từng hoạt động cụ thể của từng thời điểm để xác định cho thời điểm thích hợp.

Trên cơ sở dự toán biến phí sản xuất chung và dự toán định phí sản xuất chung tổng hợp để xây dựng dự toán chi phí sản xuất chung.

Dự toán chi phí SXC	=	Dự toán biến phí SXC	x	Dự toán định phí SXC

+ Dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp: Dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý có thể được lập từ nhiều bảng dự toán của

những người có trách nhiệm trong khâu bán hàng và quản lý lập ra. Nếu số lượng các khoản mục chi phí quá nhiều sẽ có nhiều bảng dự toán riêng biệt được lập theo từng chức năng lưu thông và quản lý.

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

Dự toán chi phí bán hàng biến đổi = Số lượng sản phẩm tiêu thụ kế hoạch x Định mức chi phí bán hàng /1SP

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

Dự toán theo phương pháp hiện đại: Khi bàn về phương pháp phân bổ chi phí, nhiều nghiên cứu đã cho rằng các tiêu thức phân bổ truyền thống đã làm sai lệch thông tin về giá thành sản phẩm dẫn đến ra quyết định sai lầm. Sự thất bại của hệ thống chi phí và hệ thống dự toán truyền thống là phân bổ chi phí sản xuất chung cho các sản phẩm theo cùng một tỷ lệ (phân bổ đều cho các sản phẩm mà không quan tâm đến mức độ tiêu dùng hoạt động để tạo ra sản phẩm dịch vụ đó. Để khắc phục hạn chế này, một cách tiếp cận khác về lập dự toán chi phí theo hoạt động đã được đề xuất. Lập dự toán theo chi chí hoạt động (Activity – based budgeting (ABB))

ABB không phải là cách tiếp cận mới về lập dự toán. Những nghiên cứu đầu tiên về ABB đã xuất hiện từ cuối những năm 1990. ABB sử dụng mối quan hệ giữa số lượng sản phẩm và các hoạt động cần thiết phục vụ sản xuất sản phẩm để ước tính nguồn lực tiêu dùng cho hoạt động đó. Quá trình lập ABB thực chất

là do sự đảo ngược của quá trình xác định chi phí theo hoạt động (ABC) được Robin Cooper và Pobert Kaplan (1998) mô tả là giống nhau.

Quy trình trên cho thấy ABB bắt đầu bằng dự báo nhu cầu về hàng tiêu dùng từ đó ước tính nhu cầu về các hoạt động sản xuất một đơn vị sản phẩm. Căn cứ vào mức tiêu dùng nguồn lực của từng hoạt động để lập toán chi phí. ABB nhấn mạnh vào các hoạt động và mức tiêu dùng nguồn lực cho các hoạt động để sản xuất sản phẩm. Cách tiếp cận trên cơ sở hoạt động đã làm cho quá trình lập dự toán trở nên linh hoạt, chính xác bởi nó phản ánh được mối quan hệ nhân quả giữa nguồn lực và nhu cầu tiêu dùng từ các hoạt động. Trên thực tế ABB được các nhà quản trị đánh giá là hữu ích đối với việc kiểm soát lãng phí, loại bỏ những hoạt động không tạo ra giá trị gia tăng và tăng cường hiệu quả kinh doanh. Tuy nhiên, để đạt được những mục tiêu này thì cần kết hợp ABB với hệ thống quản trị theo hoạt động (activity - Based Management (ABM)) thay vì quản trị theo chức năng.

1.2.3. Tổ chức xác định đối tượng chịu chi phí, các phương pháp xác định chi phí

1.2.3.1. Tổ chức xác định đối tượng chịu chi phí

**** Đối tượng chịu chi phí là trung tâm chi phí***

Trung tâm chi phí là những bộ phận trong doanh nghiệp mà nhà quản trị ở bộ phận đó chịu trách nhiệm về những biến động chi phí phát sinh trong kỳ. Nhà quản trị trung tâm chi phí có quyền kiểm soát và chịu trách nhiệm về các khoản chi phí phát sinh tại bộ phận mình phụ trách, không có quyền tác động đối với việc tiêu thụ và đầu tư vốn. Căn cứ vào khả năng định mức có thể chia trung tâm chi phí kỹ thuật và trung tâm chi phí tùy ý.

Trung tâm chi phí kỹ thuật: là trung tâm mà các yếu tố chi phí và các mức hao phí về nguồn lực sử dụng để sản xuất một đơn vị sản phẩm, dịch vụ đều được định mức cụ thể. Loại trung tâm chi phí này thường gắn với nhà quản trị

cấp cơ sở ở các bộ phận sản xuất như nhà máy, phân xưởng, tổ, đội sản xuất…[11,tr39].

Trung tâm chi phí tùy ý: là trung tâm chi phí mà các yếu tố được dự toán và đánh giá căn cứ trên nhiệm vụ được giao tính chung, không thể xác định cụ thể cho từng đơn vị sản phẩm hoặc từng công việc cụ thể. Đầu ra của trung tâm này không thể đo lường bằng các chỉ tiêu tài chính hoặc không có mối liên hệ rõ ràng giữa chi phí với kết quả thực hiện. Trung tâm chi phí tùy ý thường là các bộ phận dịch vụ như phòng kế toán, kế hoạch, nhân sự, nghiên cứu và phát triển…[11,39].

**** Đối tượng chịu chi phí là sản phẩm***

Đối tượng chịu chi phí là sản phẩm có thể là từng loại sản phẩm, nhóm sản phẩm cùng loại, đơn đặt hàng…Khi đó, thông tin chi phí về đối tượng chịu chi phí không nhằm mục tiêu đánh giá trách nhiệm của nhà quản trị mà nhằm mục tiêu tính giá thành sản phẩm phục vụ định giá bán sản phẩm, quyết định tự sản xuất hay mua ngoài, lựa chọn cơ cấu mặt hàng, lập kế hoạch lợi nhuận…

Khi tính giá thành cần dựa vào đặc điểm của quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm để xác định đối tượng chịu chi phí. Nếu công nghệ sản xuất giản đơn theo một quy trình chế biến liên tục, không phân chia thành nhiều giai đoạn thì đối tượng chịu chi phí là sản phẩm hoàn thành. Nếu quá trình sản xuất tạo ra nhiều loại sản phẩm tương tự nhau chỉ khác nhau về phẩm cấp và có cùng chi phí đầu vào thì đối tượng tập hợp chi phí là từng sản phẩm. Nếu quy trình công nghệ sản xuất phức tạp, trải qua nhiều giai đoạn, mỗi giai đoạn lại tạo ra các bán thành phẩm thì đối tượng chịu chi phí có thể là từng giai đoạn, từng bán thành phẩm và cuối cùng là sản phẩm hoàn thành toàn bộ. Giá thành của bán thành phẩm sẽ là cơ sở để định giá bán hoặc quyết định sản xuất, loại bỏ hay mua ngoài.

**** Đối tượng chịu chi phí là hoạt động***

Hoạt động là một sự kiện, một hành động, một giao dịch hay một công việc được thực hiện để sản xuất sản phẩm. Khi các hoạt động xảy ra sẽ phát sinh

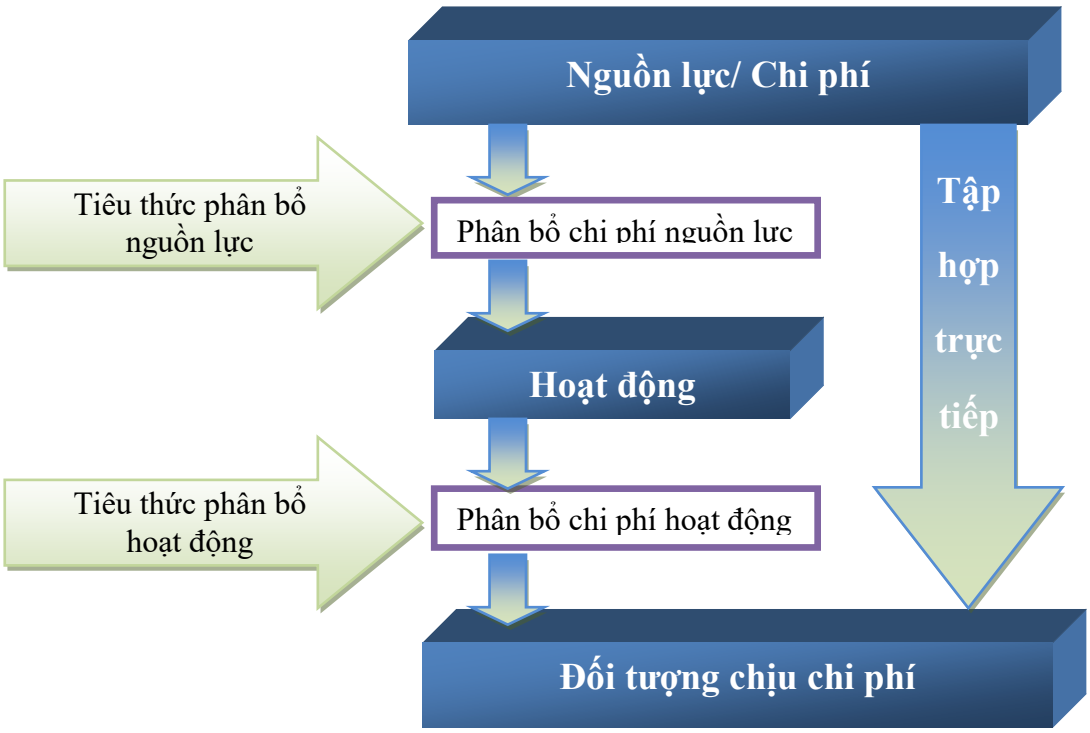
chi phí. Chi phí phát sinh để thực hiện hoạt động nào sẽ được tập hợp trực tiếp đến hoạt động đó vì thế có thể tính giá thành sản phẩm dựa trên chi phí của các hoạt động tham gia vào quá trình tạo ra sản phẩm. Những chi phí của những hoạt động không liên quan đến việc tạo ra sản phẩm sẽ không được tính vào giá thành sản phẩm. Với việc chuyển trọng tâm xác định đối tượng chịu chí từ sản phẩm sang hoạt động đã làm cho thông tin giá thành chính xác, khách quan hơn Ngoài ra, thông tin chi phí về các hoạt động còn giúp nhà quản trị đánh giá khách quan việc sử dụng nguồn lực và tạo điều kiện áp dụng ABM (Activity Based Management).

Tác giả cho rằng đối tượng chịu chi phí có ý nghĩa quyết định đến việc thực hiện các nội dung của tổ chức kế toán quản trị chi phí. Vì vậy, xác định đối tượng chịu chi phí phải xuất phát từ nhu cầu thông tin chi phí phục vụ quản trị.

1.2.3.2. Tổ chức xác định chi phí theo mô hình hoạt động ABC

**** Nội dung phương pháp***

Phương pháp ABC được xây dựng trên lý luận sau: các nguồn lực được gán cho các hoạt động có sử dụng những nguồn lực đó làm phát sinh chi phí, các hoạt động lại được thực hiện để tạo ra các sản phẩm, dịch vụ…(đối tượng chịu chi phí). Vì vậy, các hoạt động của một doanh nghiệp được nhận diện, chi phí được truy nguyên vào các hoạt động này hoặc vào các tổ hợp chi phí hoạt động (activity cost pools) dựa vào các nguồn lực mà chúng yêu cầu. Sau đó chi phí được phân bổ, hoặc truy nguyên từ các tổ hợp chi phí hoạt động đến sản phẩm theo tỷ lệ nhu cầu đối với từng hoạt động của từng sản phẩm. Mô hình phân bổ theo mối quan hệ nhân quả có thể được thiết lập giữa các đối tượng chi phí và các nguồn lực theo sơ đồ 1.7



Sơ đồ 1.7: Tổng quan hệ thống kế toán chi phí ABC

Việc vận dụng mô hình ABC phụ thuộc vào đặc điểm cụ thể về công tác tổ chức quản lý sản xuất, quy trình công nghệ sản phẩm, năng lực quản lý của từng doanh nghiệp. Tuy nhiên có thể khái quát quá trình vận dụng mô hình này thành 5 bước cơ bản sau:

Bước 1: Xác định các hoạt động chính

Hoạt động chính bao gồm sự kết hợp của nhiều công việc và được mô tả bởi hoạt động liên kết với đối tượng chịu chi phí. Những hoạt động điển hình như: lên kế hoạch sản xuất, lắp đặt máy, mua vật tư, kiểm tra chất lượng vật tư…Các hoạt động này được xác định như sau:

Thứ nhất, phân tích quá trình sản xuất thành các hoạt động: Quá trình vận dụng mô hình ABC bắt đầu bằng việc phân tích quá trình sản xuất của doanh nghiệp. Đó là việc phân tích một cách có hệ thống các hoạt động hợp thành quá trình sản xuất sản phẩm để xác định các nguồn lực sử dụng cho từng hoạt động.

Thứ hai, thông qua việc phân tích, kế toán quản trị chi phí nhận diện được các hoạt động tiêu hao nguồn lực, gây ra sự phát sinh chi phí sản xuất chung.

Thông thường, các hoạt động gây ra sự phát sinh chi phí sản xuất chung bao gồm: hoạt động sử dụng nhân công quản lý sản xuất, hoạt động sử dụng máy móc, hoạt động tiêu thụ năng lượng, động lực, hoạt động giám sát, kiểm tra chất lượng…Việc phân tích quá trình sản xuất thành các hoạt động là rất quan trọng, nó là bước cơ sở để kế toán quản trị chi phí xác định trung tâm hoạt động, trung tâm chi phí ở các bước tiếp theo. Phần lớn các nguồn lực bị tiêu hao được ghi nhận dưới dạng chi phí ở các tài khoản chi phí trong công tác hạch toán. Số lượng các hoạt động trong một doanh nghiệp có thể là rất lớn, nếu chia thành nhiều hoạt động để tập hợp và phân chia chi phí thì độ chính xác của thông tin sẽ rất cao, nhưng chi phí cho việc thu thập và xử lý thông tin sẽ rất lớn. Vì vậy các nhà quản lý cần quan tâm, cân nhắc giữa lợi ích đạt được và các chi phí bỏ ra.

Bước 2: Xác định các trung tâm hoạt động

Sau khi đã nhận diện được các hoạt động tiêu hao nguồn lực, kế toán quản trị chi phí phải xác định các trung tâm hoạt động. Về lý thuyết, mỗi hoạt động đều có thể được tập hợp trong một trung tâm. Tuy nhiên, do quá trình sản xuất được phân tích thành nhiều hoạt động khác nhau, nên để giảm bớt khối lượng công việc kế toán, một trung tâm hoạt động có thể bao gồm một số hoạt động có cùng bản chất xét ở khía cạnh gây ra sự phát sinh chi phí. Chẳng hạn, trung tâm "hoạt động kiểm tra sản phẩm" có thể bao gồm các hoạt động cụ thể như: kiểm tra các thông số kỹ thuật, chạy thử, kiểm tra công tác đóng gói, bảo quản sản phẩm…

Bước 3: Tập hợp chi phí cho các bộ phận và quy nạp chi phí cho các hoạt động (trung tâm hoạt động)

Chi phí sản xuất chung phát sinh trước hết sẽ được tập hợp cho các bộ phận như: các phân xưởng sản xuất, đội sản xuất…Tiếp đó, chi phí sẽ được quy nạp cho các hoạt động (hoặc trung tâm hoạt động) đã được xác định ở hai bước trên. Nếu một bộ phận chỉ bao gồm một hoạt động (trung tâm hoạt động) khác nhau thì chi phí sản xuất chung của các bộ phận này được quy nạp cho từng hoạt động theo cách quy nạp trực tiếp cho hoạt động (trung tâm hoạt động) đó. Nếu

mỗi bộ phận bao gồm nhiều hoạt động (trung tâm hoạt động) khác nhau thì chi phí sản xuất chung của các bộ phận này được quy nạp cho từng hoạt động theo cách quy nạp trực tiếp hoặc phân bổ gián tiếp.

Quá trình thực hiện các hoạt động làm tiêu hao nguồn lực. Các yếu tố quyết định làm tiêu hao nguồn lực sẽ là căn cứ để phân bổ chi phí nguồn lực cho các hoạt động. Một điều kiện quan trọng để lựa chọn một tiêu thức phân bổ phù hợp là mối quan hệ nhân quả. Chi phí nguồn lực có thể được tập hợp trực tiếp hoặc ước lượng. Tập hợp trực tiếp đòi hỏi việc đo lường mức độ sử dụng thực tế các nguồn lực của các hoạt động. Trường hợp không thể đo lường mức độ sử dụng thực tế của các nguồn lực, có thể cần phải ước đoán để tìm ra các tỷ lệ.

Ba phương pháp có mức độ chính xác về dữ liệu có thể được sử dụng trong việc ước lượng những tỷ lệ này theo thứ tự là ước đoán, đánh giá hệ thống và thu thập dữ liệu thực tế.

+ Ước đoán: Trong trường hợp khi mà không thể có được những số liệu thực tế hoặc những việc thu thập số liệu khá tốn kém, thì có thể ước đoán để tính ra các tỷ lệ. Việc ước đoán có thể được hợp tác thực hiện bởi bộ phận quản lý, bộ phận tài chính và những nhân viên điều hành có liên hệ trực tiếp đến trung tâm chi phí. Nhóm này có thể đưa ra những ước đoán về tỷ lệ chi phí phân bổ trong cả hai giai đoạn của phương pháp ABC. Mức độ chính xác dựa vào sự kết hợp của những người trong nhóm và những kiến thức của họ về trung tâm chi phí.

+ Đánh giá hệ thống: Một phương pháp khoa học hơn để thu được những tỷ lệ này cho việc tính toán chi phí là việc sử dụng kỹ thuật hệ thống như áp dụng quá trình phân tích thứ bậc (AHP- Analytic Hierarchical Process). AHP là một công cụ thích hợp nhằm đưa ra các ý kiến cá nhân chủ quan thành những thông tin thể hiện khách quan hơn về các tỷ lệ. AHP cũng có thể được sử dụng trong giai đoạn hai đó là phân bổ chi phí từ các hoạt động đến từng sản phẩm. Trong bước này, điều quan trọng là phải xác định được một tiêu thức phân bổ chi phí hợp lý để đạt được mức độ chính xác mong muốn.

+ Thu thập dữ liệu thực tế: Phương pháp chính xác nhất và tốn nhiều chi phí nhất để tính toán được tỷ lệ cần thiết đó là thu thập những dữ liệu thực tế. Trong hầu hết các trường hợp, người ta phải tổ chức một bộ máy thu thập, ghi nhận dữ liệu thực tế và có thể đòi hỏi các thiết bị hỗ trợ cho việc thu thập thông tin. Hơn nữa, việc thu thập dữ liệu phải đúng thời điểm và điều tra viên yêu cầu phải có kinh nghiệm. Kết quả thường được phân tích bằng những công cụ thống kê. Phương pháp này đòi hỏi phải tổng hợp các chi phí từ các hoạt động có liên quan để phân bổ cho từng đối tượng chịu chi phí. Có thể sử dụng công thức đơn giản để tính tổng chi phí tiêu dùng bởi một hoạt động. Qua đó đưa ra các danh sách các hoạt động cùng chi phí tương ứng với các hoạt động đó. Dựa trên các tiêu thức đã được xác định tiến hành phân bổ chi phí hoạt động cho các đối tượng chịu chi phí. Trong hầu hết các trường hợp, thường phải tổ chức một bộ máy thu thập,ghi nhận dữ liệu thực tế và có thể đòi hỏi các thiết bị hỗ trợ cho việc thu thập thông tin. Việc thu thập dữ liệu phải đúng thời điểm và người thu nhận phải có kinh nghiệm.

Bước 4: Xác định nguồn phát sinh chi phí và phân bổ chi phí sản xuất chung cho từng loại sản phẩm

Để lựa chọn một khía cạnh, nhân tố nào đó của hoạt động làm nguồn phát sinh chi phí cho từng trung tâm hoạt động, làm cơ sở để tiến hành phân phối chi phí cho từng loại sản phẩm phải đồng thời cân nhắc hai yếu tố sau đây:

+ Kế toán quản trị phải có dữ liệu phong phú về nguồn phát sinh chi phí định lựa chọn, chẳng hạn muốn chọn số lượng sản phẩm được kiểm tra là nguồn phát sinh chi phí của trung tâm "hoạt động kiểm tra sản phẩm" thì kế toán quản trị chi phí phải có dữ liệu về số lượng sản phẩm, cơ cấu sản phẩm đã thực hiện kiểm tra trong kỳ.

+ Nguồn phát sinh chi phí phải phản ánh được mức độ tiêu dùng các hoạt động của từng loại sản phẩm. Chẳng hạn nếu sự vận động của chi phí phù hợp với số lượng sản phẩm được kiểm tra thì nguồn phát sinh chi phí có thể được xác định là số lượng sản phẩm.

Thu thập thông tin là một công việc rất cần thiết để có thể đạt được sự chính xác của các chi phí sản phẩm cuối cùng. Một phần quan trọng của dữ liệu yêu cầu là những tỷ lệ cần thiết trong mỗi giai đoạn của hệ thông ABC. Như đã đề cập từ trước, mỗi tỷ lệ thường thể hiện cho một phần của tổng thể chi phí hay hoạt động. Có rất nhiều cách để có thể thu được những tỷ lệ này và từng phương pháp cụ thể sẽ tác động đến độ chính xác mong muốn.

Sau khi các chi phí đã được tập hợp theo từng hoạt động, các hoạt động sẽ đóng vai trò làm các điểm tích lũy chi phí. Kế toán sẽ tiến hành phân bổ chi phí của các hoạt động cho các đối tượng tính giá thông qua việc thiết lập ma trận hoạt động – sản phẩm (APD). Ma trận này được thiết kế như sau: các hoạt động được biểu diễn theo cột, các sản phẩm được biểu diễn theo hàng. Nếu sản phẩm i có sử dụng hoạt động j, ta đánh dấu vào ô ij. Sau đó thay thế những dấu đã đánh bằng tỷ lệ trong ma trận APD. Tổng các ma trận APD. Tổng các ma trận APD phải bằng 1(phụ lục 1.1A).

Bước 5: Tổng hợp chi phí và lập báo cáo chi phí giá thành sản phẩm

Tùy thuộc vào hình thức triển khai phương pháp ABC giản đơn hay phức tạp của từng doanh nghiệp mà việc tổng hợp chi phí hình thành nên giá thành sản phẩm khác nhau.

Phương pháp ABC giản đơn áp dụng trong các doanh nghiệp có giá trị chi phí sản xuất chung lớn, chiếm tỷ trọng cao trong tổng giá thành và có xu hướng gia tăng giá trị tỷ trọng trong tương lai. Chi phí để tính giá thành chỉ trong phạm vi chi phí sản xuất. Theo đó, việc xác định hệ số phân bổ chi phí sản xuất chung (phụ lục 1.1B.) và bảng tổng hợp chi phí sản xuất và tính giá thành (phụ lục 1.1C).

Đối với các doanh nghiệp có tỷ lệ chi phí gián tiếp bao gồm cả chi phí sản xuất và ngoài sản xuất có tỷ trọng lớn, cũng như sự gia tăng nhanh về giá trị , tỷ trọng của loại chi phí này trong tương lai, người ta thường lựa chọn hình thức vận dụng hệ thống phương pháp kế toán ABC toàn diện. Khi đó giá thành sản phẩm sẽ bao gồm tất cả các chi phí hoạt động có liên quan.

Việc tổng hợp chi phí và lập báo cáo giá thành được thể hiện qua bảng xác định hệ số phân bổ chi phí gián tiếp (phụ luc 1.1D) và bảng tổng hợp chi phí tính giá thành (phụ lục 1.1E).

**** Điều kiện áp dụng mô hình hoạt động ABC***

(1) Nhà quản trị cấp cao phải nhận thức được tầm quan trọng của ABC đối với doanh nghiệp đồng thời phải cam kết hỗ trợ cho dự án này được thực hiện.

(2) Thành lập nhóm dự án ABC.

(3) Các nhân viên kế toán quản trị chi phí cần phải được tập huấn đào tạo chi tiết về phương pháp kỹ thuật của ABC cũng như phần mềm kế toán xử lý dữ liệu theo yêu cầu của phương pháp này.

(4) Cần có các chuyên gia có kinh nghiệm về ABC tham gia vào nhóm dự án.

(5) Cần có phầm mềm kế toán được thiết kế tương thích với các nội dung của ABC.

(6) Cần tập huấn các bộ phận thực hiện tốt các thống kê về thời gian và kết quả thực hiện.

Nhược điểm của mô hình ABC

Thực tế là bên cạnh những ưu điểm nổi bật đã phân tích ở trên, phương pháp ABC không phải là không có nhược điểm. Những hạn chế của phương pháp ABC thường được đề cập đến là:

Để có được hệ thống ABC, doanh nghiệp phải tiêu tốn rất nhiều nguồn lực từ thiết kế, xây dựng đến khâu triển khai. Thông tin đầu vào của phương pháp ABC liên quan đến rất nhiều hoạt động vì vậy sẽ mất rất nhiều công sức để thu thập, kiểm tra và nhập dữ liệu thông tin vào hệ thống.

Thông tin do phương pháp ABC cung cấp về sản phẩm thường không đồng nhất với thông tin của hệ thống hạch toán chi phí truyền thống. Mà trong thực tế, các nhà quản trị thường quen sử dụng thông tin của hệ thống hạch toán chi phí truyền thống trong việc đưa ra quyết định quản trị và dùng nó làm thước đo đánh giá kết quả hoạt động.

Thông tin của ABC dễ bị hiểu sai và do đó phải rất thận trọng khi sử dụng thông tin này để ra quyết định. Chi phí phân bổ cho sản phẩm, cho khách hàng, và cho các đối tượng chịu phí chỉ có khả năng phù hợp tương đối. Trước khi đưa ra bất cứ quyết định quan trọng nào sử dụng thông tin của ABC, các nhà quản trị phải cân nhắc mức độ thích đáng thực sự của thông tin tới việc ra quyết định này hay không.

1.2.3.3. Các phương pháp xác định chi phíkhác

- *Phương pháp chi phí thực tế*: dựa trên nền tảng thông tin chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh trong quá trình sản xuất được phản ánh vào tài khoản chi phí sản xuất dở dang. Sử dụng phương pháp này, vấn đề khó khăn mà doanh nghiệp gặp phải là tính được chính xác chi phí sản xuất chung. Thường khi sản xuất xong hoặc thậm chí đã tiêu thụ mới xác định được bởi lý do tổng chi phí sản xuất chung thực tế chỉ xác nhận được khi doanh nghiệp nhận được các hoá đơn chứng từ của kỳ đó. Do vậy, tính kịp thời của thông tin phục vụ cho việc ra quyết định quản lý không thực hiện được.

- *Phương pháp chi phí thực tế kết hợp chi phí ước tính*: thực hiện việc xác định tính giá phí sản xuất trên cơ sở kết hợp thông tin chi phí thực tế (đối với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công) và thông tin chi phí ước tính (đối với chi phí sản xuất chung) để ước tính nhanh giá thành sản xuất trong kỳ, sau đó cuối kỳ điều chỉnh về thực tế nhằm giải quyết kịp thời về giá phí sản phẩm sản xuất.

Chi phí sản xuất chung được phẩn bổ cho các đối tượng tập hợp chi phí bằng cách xây dựng đơn giá phân bổ ước tính cho từng đối tượng chịu chi phí.

$$\text{Đơn giá phân bổ chi phí sản xuất chung ước tính} = \frac{\text{Chi phí sản xuất chung dự toán}}{\text{Tổng mức ước tính của tiêu thức phân bổ}}$$

Căn cứ vào mức độ hoạt động thực tế của doanh nghiệp để xây dựng tiêu thức phân bổ cho chi phí sản xuất chung:

CP SXC ước tính phân bổ cho đối tượng chịu CP = Đơn giá phân bổ chi phí SXC ước tính x Mức hoạt động thực tế của tiêu thức phân bổ

Để áp dụng phương pháp này, doanh nghiệp cần xây dựng dự toán chi phí sản xuất chung cho từng bộ phận, tổ chức (phân xưởng, bộ phận sản xuất) và ước tính tổng mức tiêu thức phân bổ của bộ phận đó ngay từ đầu năm. Cuối năm tài chính, sau khi tập hợp chi phí sản xuất chung thực tế tiến hành xử lý phần chênh lệch.

- *Phương pháp chi phí định mức*: thực hiện việc xác định giá phí sản phẩm sản xuất dựa trên định mức chi phí cho cả ba khoản mục chi phí được thiết kế.

GT đơn vị định mức = CP NVL Định mức + CP NCTT định mức + Biến phí, định phí SXC định mức

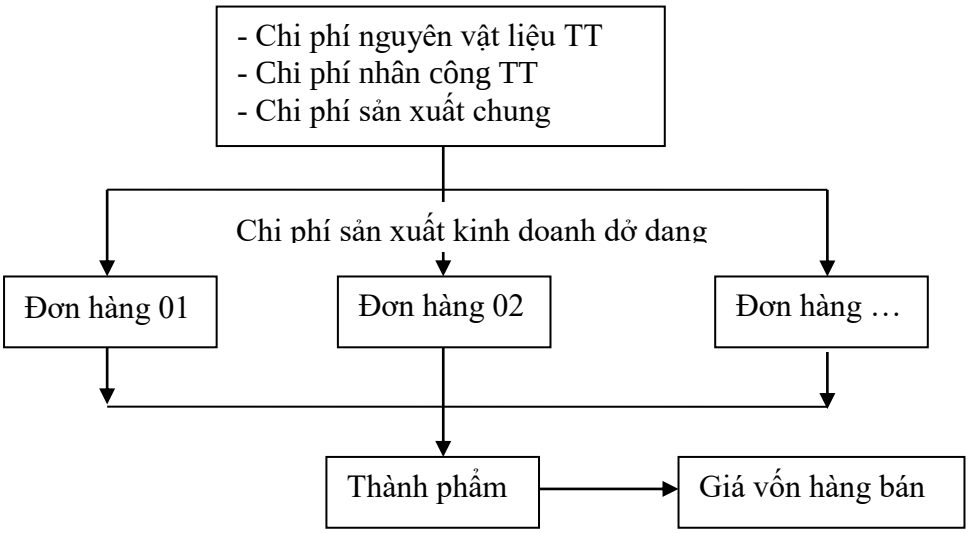
Tổng giá thành SP theo CP định mức = Số lượng SP hoàn thành X GT đơn vị định mức

CPSX dở dang CK = Số lượng SPDD CK x Tỷ lệ hoàn thành X GT đơn vị định mức

Áp dụng phương pháp định mức cuối kỳ, doanh nghiệp cần tổng hợp chi phí thực tế, xác định phần chênh lệch giữa chi phí thực tế và chi phí định mức và có biện pháp xử lý.

Trong các phương pháp trên ta có thể thấy phương pháp chi phí thực tế kết hợp chi phí ước tính và phương pháp chi phí định mức có tính ưu việt hơn do khả năng cung cấp thông tin về giá phí sản phẩm sản xuất nhanh chóng, kịp thời cho công tác ra quyết định. Tuy nhiên, sử dụng hai phương pháp này phần chênh lệch giữa chi phí ước tính, chi phí định mức và chi phí thực tế phải được kết hợp và kết chuyển vào ba tài khoản là tài khoản giá vốn hàng bán, tài khoản thành phẩm, tài khoản chi phí sản xuất kinh doanh dở dang theo tỷ lệ số dư của các tài khoản đó trước khi có các bút toán khoá sổ cuối kỳ.

- *Phương pháp xác định chi phí theo đơn đặt hàng:* theo phương pháp này chi phí sản xuất sản phẩm được chia thành các khoản mục chi phí sau: chi phí NVL TT, chi phí NC TT, chi phí SXC. Trong đó, chi phí NVL TT, CP NC TT được tập hợp theo chi phí thực tế phát sinh; còn chi phí sản xuất chung được ước tính và phân bổ theo tiêu thức phân bổ đã lựa chọn. Doanh nghiệp tập hợp các chi phí phát sinh riêng cho từng đơn đặt hàng. Mỗi đơn hàng khi đưa vào sản xuất sẽ được mở một phiếu chi phí công việc để theo dõi toàn bộ chi phí cho đơn hàng đó. Các chi phí NVL TT, chi phí NC TT, chi phí SXC được tập hợp vào đơn hàng, khi đơn hàng chưa hoàn thành thì các chi phí tập hợp được tính đến thời điểm đó là giá trị sản phẩm dở dang của đơn hàng; khi đơn hàng hoàn thành thì toàn bộ chi phí trên phiếu chi phí công việc chính là giá thành sản xuất của đơn hàng và nếu chia cho số lượng thành phẩm của đơn hàng sẽ ra chi phí sản xuất một đơn vị sản phẩm của đơn hàng đó. Trình tự xác định chi phí sản xuất theo đơn hàng được khái quát qua sơ đồ 1.8.

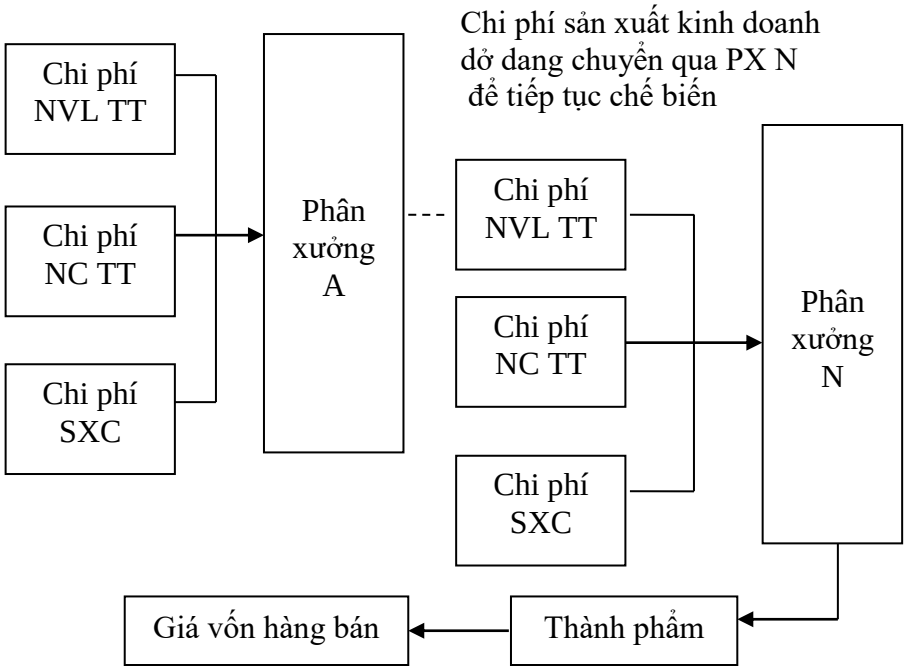


Sơ đồ 1.8. Phương pháp xác định chi phí theo đơn hàng

Phương pháp xác định chi phí theo đơn đặt hàng đã giúp doanh nghiệp xác định được chi phí phát sinh liên quan đến mỗi đơn đặt hàng từ đó có tác dụng kiểm soát, đánh giá chi phí kịp thời. Tuy nhiên phương pháp này có nhược điểm là chủ yếu tập trung vào sản phẩm, không phải là quá trình sản xuất. Chi

phí SXC được phân bổ cho sản phẩm hoàn thành theo ước tính mà không theo thực tế nên có thể chênh lệch giữa thực tế và ước tính; Các đơn đặt hàng được đặt trước khi quá trình sản xuất được tiến hành. Khi khách hàng đưa ra mức giá cho đơn đặt hàng, doanh nghiệp phải xác định được giá bán của sản phẩm. Giá bán cần bù đắp được toàn bộ chi phí và đem lại khoản lợi nhuận mong muốn cho doanh nghiệp.

- *Phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất:* phương pháp này vận dụng đối với những doanh nghiệp sản xuất theo quy trình công nghệ sản xuất liên tục qua nhiều bước chế biến. Sản phẩm được sản xuất ra mang tính đồng loạt với số lượng lớn, không thể hạch toán riêng chi phí cho từng loại sản phẩm. Quy trình thực hiện qua sơ đồ 1.9.



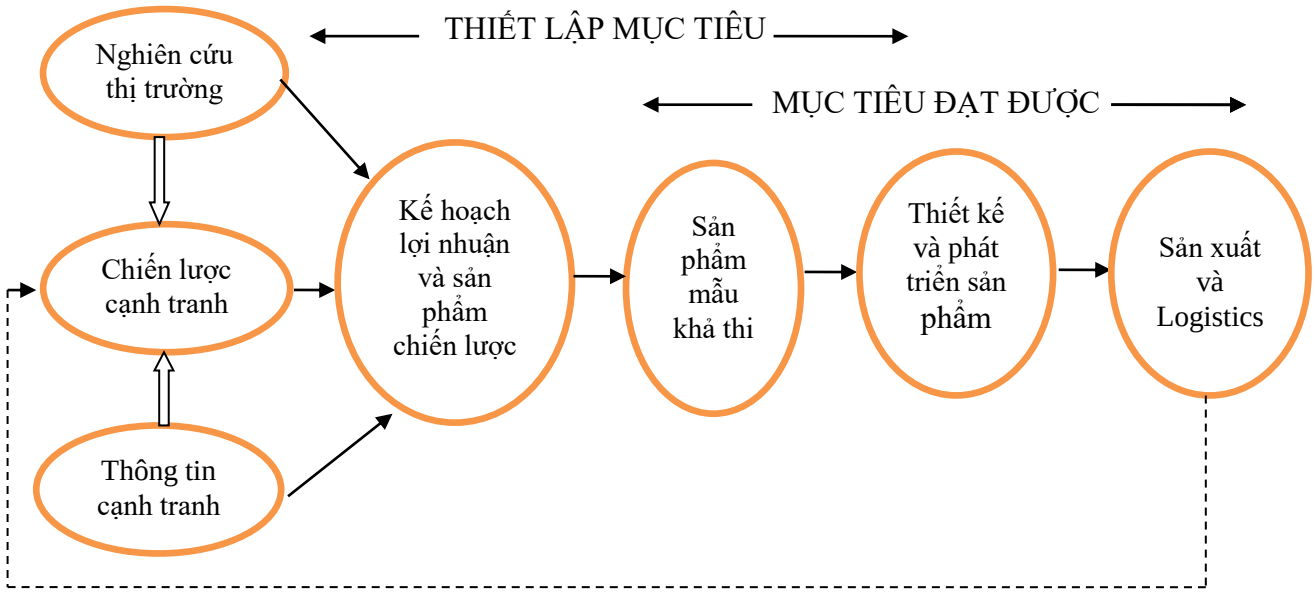
Sơ đồ 1.9.Phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất

Phương pháp này hạch toán theo quá trình tập hợp chi phí theo từng bộ phận, từng giai đoạn sản xuất và thực hiện tính giá thành theo kỳ sản xuất, cuối kỳ kế toán phải thực hiện tính chi phí cho sản phẩm dở dang cuố kỳ theo các phương phap khác nhau. Theo phương pháp này, chi phí NVL TT và chi phí NC

TT cũng được hạch toán theo chi phí thực tế phát sinh, riêng chi phí SXC được phân bổ cho sản phẩm hoàn thành theo số lượng thực tế, trường hợp số lượng sản lượng sản xuất không ổn định thì có thể phân bổ chi phí sản xuất chung như phương pháp chi phí theo đơn đặt hàng nhằm đảm bảo giá thành không bị biến động quá lớn. Doanh nghiệp lập báo cáo sản xuất như một phiếu chi phí công việc để thể hiện dòng luân chuyển chi phí và tính giá thành sản phẩm.

- *Phương pháp chi phí mục tiêu – TC (Target costing):*

Chi phí mục tiêu là phương pháp quản trị chi phí được sử dụng nhằm đạt được lợi nhuận mục tiêu đã xây dựng. Với mỗi loại sản phẩm, để đạt được mức lợi nhuận mong muốn họ phải tìm cách giảm chi phí trong giai đoạn nghiên cứu, thiết kế và cung ứng vật tư đạt được mức mong muốn. Hay nói cách khác, phương pháp chi phí mục tiêu được định nghĩa là một công cụ quản lý chi phí để cắt giảm chi phí tổng thể của một sản phẩm trên toàn bộ chu trình của nó, thông qua sự phối hợp của công đoạn: thiết kế, nghiên cứu, kỹ thuật và sản xuất (sơ đồ 1.10). Từ đó chi phí mục tiêu trở thành một công cụ quản trị chi phí mà nhà hoạch định chính sách hoạt động sử dụng trong các giai đoạn thiết kế và sản xuất để cải tiến quá trình sản xuất, giảm chi phí sản xuất trong tương lai (Kaplan và Atkinson, 1998).



Sơ đồ 1.10. Sơ đồ biểu diễn Target costing và chu trình phát triển sản phẩm

Giai đoạn 1: Xác định chi phí mục tiêu theo các bộ phận theo các bộ phận sản xuất: Chi phí mục tiêu phải được xác định theo từng bộ phận cấu thành sản phẩm. Việc xác định chi phí cho các thành phần này phải dựa vào mức độ quan trọng khác nhau về vai trò của các thành phần đối với sản phẩm, từ đó xác định tỷ lệ chi phí của từng thành phần trong tổng số chi phí của sản phẩm theo lệ thuận với mức độ quan trọng của nó.

Giai đoạn 2: Tổ chức thực hiện các mục tiêu chi phí đã xác định: giai đoạn đầu tiên liên quan đến quá trình phân tích. Giai đoạn thứ hai này liên quan đến tổ chức thực hiện. Quá trình thực hiện chi phí sản xuất cần phải phát hiện những thành phần của sản phẩm có chi phí quá thấp so với tầm quan trọng của nó.

Giai đoạn 3: Đánh giá kết quả: thực hiện quá trình sản xuất theo phương pháp chi phí mục tiêu có thể dẫn đến một trong hai trường hợp sau: chi phí thực tế đạt đến chi phí trần: cần phải dừng lại các hoạt động ở giai đoạn hai vì sản phẩm sản xuất không mang lại lợi nhuận; chi phí thực tế chưa đạt đến chi phí trần nhưng đạt đến chi phí mục tiêu: trong trường này, cần xem xét lại giai đoạn một và giai đoạn hai. Phải xem xét kỹ quá trình phác hoạ sản phẩm đã hợp lý chưa hoặc xem xét lại các bước trong giai đoạn sản xuất để giảm chi phí.

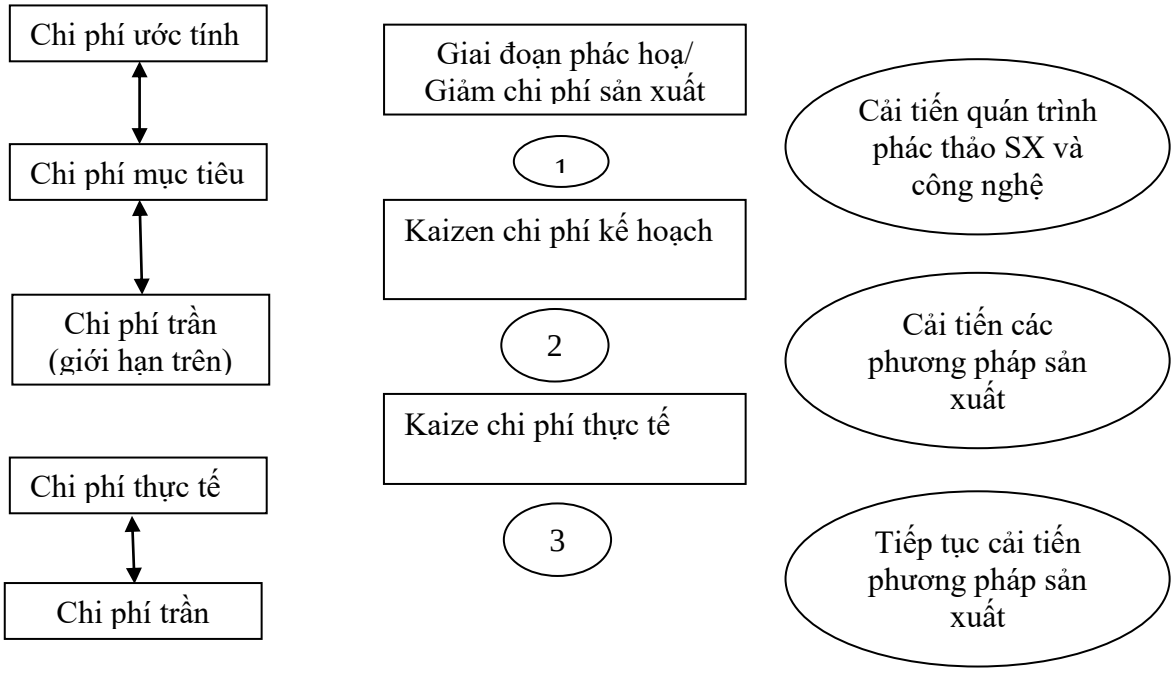
Phương pháp chi phí mục tiêu phù hợp với các doanh nghiệp sản xuất có sự tự động hoá cao và tổ chức sản xuất tiên tiến. Tính ưu việt của phương pháp đã được thừa nhận trên thế giới vì chi phí mục tiêu là một công cụ khích lệ và tạo thuận lợi cho việc liên kết giữa các bộ phận của quy trình chế tạo.

Phương pháp Kaizen costing (KC): Kaizen costing là phương pháp giảm chi phí do Yashuhiro Monden phát triển trên cơ sở pháp pháp quản trị Kaizen. Theo ngôn ngữ Nhật Bản thì thuật ngữ Kaizen nghĩa là “cải tiến” hay “ thay đổi cho tốt hơn” đây là triết lý tập trung vào cải tiến liên tục của các quá trình sản xuất, kỹ thuật, hỗ trợ quy trình, Kaizen nhằm loại bỏ lãng phí. Các nhà quản trị phải liên tục phân tích sự thay đổi chi phí về nguyên vật liệu, chí phí về nhân công. Với mục tiêu luôn luôn cải tiến, luôn luôn thay đổi với các mục tiêu được

chia nhỏ như cải tiến năng suất lao động, cải tiến việc cặt giảm hao hụt nguyên vật liệu…

Các doanh nghiệp may Việt Nam hiện nay với những áp lực kinh doanh đòi hỏi phải lựa chọn vận dụng các phương pháp hợp lý để phát huy tối đa các nguồn lực và điều kiện sản xuất hiện có của công ty. Việc tìm hiểu và vận dụng các phương pháp xác định chi phí hiện đại là có thể thực hiện được trong điều kiện được hỗ trợ đắc lực của công nghệ thông tin hiện đại.

Đây là phương pháp của người Nhật kết hợp với phương pháp chi phí mục tiêu sẽ đạt hiệu quả cao trong kiểm soát chi phí, nhằm đạt được mục tiêu chi phí và mục tiêu lợi nhuận xây dựng ở thời điểm đầu kỳ thể hiện qua sơ đồ 1.11 như sau:



Sơ đồ 1.11: Chi phí mục tiêu và quản trị chi phí sản xuất theo triết lý quản lý Kaizen

1.2.4. Tổ chức thu nhận, hệ thống hóa và cung cấp thông tin kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp sản xuất

1.2.4.1. Tổ chức thu nhận thông tin

Để nhà quản trị có thể ra quyết định nhanh chóng, kịp thời và có độ chính xác cao, ngoài việc phân tích và đưa ra các ý kiến đề xuất thì việc thu thập và xử lý thông tin là rất quan trọng. Thông tin ban đầu chính là cơ sở để các nhà chuyên môn tổng hợp và phân tích, nếu thông tin ban đầu thiếu độ tin cậy không kịp thời và không đầy đủ sẽ kéo theo các hệ lụy doanh nghiệp phải mất thêm chi phí ứng xử, điều chỉnh hoặc là giảm tác dụng thông tin của các nguồn thông tin phân tích. Với kế toán quản trị chi phí cũng chịu sự chi phối của quy luật này, để có thông tin cho nhà quản trị có thể kiểm soát chi phí thì khâu thu nhận thông tin ban đầu cho kế toán quản trị chi phí cần phải được chú trọng đến thông tin quá khứ, hiện tại và tương lai, các thông tin thu thập tại phòng kế toán và từ các bộ phận khác, cụ thể như sau:

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

Chứng từ kế toán chi phí sản xuất thu thập tại phòng kế toán thường là:

- Hóa đơn GTGT, hóa đơn kiêm phiếu xuất kho…;
- Phiếu chi;
- Phiếu xuất kho vật tư, phiếu báo vật tư còn lại cuối kỳ (DN đánh giá hàng tồn kho theo phương pháp KKTX), biên bản kiểm kê nguyên vật liệu tồn kho (DN đánh giá hàng tồn kho theo phương pháp KKĐK), phiếu nhập kho;
- Bảng phân bổ vật liệu, công cụ dụng cụ;

- Bảng chấm công, bảng thanh toán tiền lương, bảng phân bổ tiền lương, bảo hiểm xã hội;

- Bảng tính khấu hao tài sản cố định, bảng phân bổ khấu hao tài sản cố định;

- Biên bản kiểm kê, đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ;

- Bảng kê khối lượng sản phẩm, dịch vụ hoàn thành;

- ….

Tổ chức thu nhận thông tin từ các bộ phân khác: Thu thập thông tin ban đầu của kế toán quản trị chi phí là vấn đề khó khăn vì phải kết hợp nhiều nhân tố khác nhau trong nội bộ bên trong cũng như bên ngoài doanh nghiệp. Tổ chức thu nhận thông tin từ các bộ phận khác không thể tách rời khỏi nền tảng của cơ sở dữ liệu trên các mặt hoạt động của doanh nghiệp như quản trị chiến lược, quản trị sản xuất, quản trị bán hàng, quản trị nhân sự, quản trị marketing,… Đó là các cơ sở dữ liệu về mục tiêu chiếm hữu thị phần, mục tiêu về doanh số, thông tin về người mua, thông tin về đối thủ cạnh tranh, tình hình lao động và năng suất lao động, bố trí mặt bằng, công nghệ sản xuất, tình hình chất lượng sản phẩm, giá cả, chi phí hoạt động marketing,… Để thu nhận được các cơ sở dữ liệu này, cần xác định chế độ trách nhiệm và mối liên hệ giữa các đối tượng truyền tin như phòng kinhdoanh (định mức nguyên vật liệu, định mức nhân công…), phòng vật tư (giá trị nguyên vật liệu sử dụng thực tế trong kỳ…), phòng tổ chức (sự biến động về nhân sự…)… tập hợp về phòng kế toán.

Trước hết ở các bộ phận sản xuất, thực hiện các công việc ghi chép, chỉnh lý và tổng hợp các số liệu về thông tin ban đầu như khối lượng, chất lượng sản phẩm hoàn thành, sản phẩm dở dang, tình hình sử dụng máy móc thiết bị như số giờ máy làm việc,…

Các phòng chức năng đi sâu nghiên cứu đề xuất tham mưu cho giám đốc doanh nghiệp về các lĩnh vực nghiệp vụ được giao như quản lý vật tư, quản lý mua bán hàng, nghiên cứu thị trường.

Phòng kế toán có trách nhiệm là trung tâm nhận tin, xử lý và truyền tin đối với mảng hệ thống thông tin kế toán. Tất các các thông tin báo cáo về hạch toán

thông kê để được thu vào trung tâm này, được xử lý và thông tin tới các đối tượng theo đúng yêu cầu trong từng thời kỳ, từng đối tượng sử dụng thông tin.Sự kết hợp giữa phòng kế toán và các bộ phận khác của doanh nghiệp trong việc tổ chức thu nhận thông tin ban đầu kế toán quản trị *(phụ lục 1.1F)*.

** Tổ chức luân chuyển*

Tổ chức luân chuyển chứng từ là việc thiết lập trình tự cho quá trình vận động của chứng từ nhằm phát huy đầy đủ chức năng thông tin và kiểm tra của chứng từ kế toán. Trong tổ chức chứng từ kế toán, tổ chức và xây dựng chương trình luân chuyển chứng từ kế toán có ý nghĩa rất quan trọng vì qua đó xác định được mối liên hệ giữa các bộ phận có liên quan đến lập, kiểm tra, ghi sổ, bảo quản lưu trữ và tiêu hủy chứng từ kế toán; xác định được rõ trách nhiệm vật chất của những người tham gia thực hiện, luân chuyển xác minh nghiệp vụ kinh tế; góp phần tổ chức tốt hệ thống thông tin nội bộ, tránh trùng lặp, thiếu sót giữa các bộ phận, tăng tính chính xác, kịp thời của thông tin kế toán đồng thời tránh gian lận, mất mát của chứng từ. Trình tự luân chuyển chứng từ đối với mỗi đối tượng và quá trình quản lý có thể khác nhau, nhưng trình tự luân chuyển đều được bắt đầu từ việc lập chứng từ ở các bộ phận có trách nhiệm quản lý trực tiếp, sau đó chuyển đến bộ phận kế toán có liên quan. Trong doanh nghiệp, kế toán trưởng hoặc phụ trách kế toán cần quy định rõ trình tự luân chuyển của chứng từ theo các nội dung cụ thể là: quy định người lập và kiểm tra chứng từ; thời hạn chuyển giao chứng từ; thời gian ghi sổ kế toán và bộ phận lưu trữ chứng từ. Để việc luân chuyển chứng từ được khoa học và hợp lý, cần quy định cụ thể nhiệm vụ đến từng bộ phận, từng nhân viên trong doanh nghiệp đối với từng kinh tế phát sinh. Ngoài ra, việc tổ chức luận chuyển chứng từ còn cần phải căn cứ vào quy mô hoạt động, đặc điểm tổ chức quản lý và tổ chức SXKD của doanh nghiệp, tình hình thực tế về tổ chức bộ máy kế toán, tổ chức hệ thống thông tin trong doanh nghiệp, đặc điểm từng loại chứng từ và các nghiệp vụ kinh tế, tài chính mà chứng từ phản ánh. Để xây dựng kế hoạch và quy trình

luân chuyển chứng từ hợp lý trong doanh nghiệp, theo tác giả cần dựa vào một số căn cứ sau:

- Căn cứ vào quy mô hoạt động, đặc điểm tổ chức quản lý và tổ chức sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp;
- Căn cứ vào tình hình thực tế về tổ chức bộ máy kế toán và mối quan hệ giữa các bộ phận trong bộ máy và tổ chức hệ thống thông tin trong doanh nghiệp;
- Căn cứ vào đặc điểm từng loại chứng từ kế toán và loại nghiệp vụ kinh tế mà chứng từ kế toán phản ánh.

Khi ứng dụng công nghệ thông tin vào tổ chức hệ thống chứng từ kế toán, cần đảm bảo nguyên tắc ghi nhận thông tin về toàn bộ hoạt động kinh tế, tài chính phát sinh ở doanh nghiệp, do đó phải giải quyết tốt mối quan hệ ghi nhận thông tin theo trình tự thời gian với phân loại và ghi nhận thông tin theo hệ thống các nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh tại doanh nghiệp. Phần mềm kế toán phải đảm bảo nhập đầy đủ dữ liệu về toàn bộ các nghiệp vụ, không được trùng lắp hoặc bỏ sót và thuận tiện cho việc sửa chữa do nhập dữ liệu không chính xác.

Chứng từ kế toán nhất thiết phải được mã hóa theo loại, tên gọi chứng từ và được tổ chức theo các tập tin. Việc mã hóa chứng từ phải đảm bảo yêu cầu đơn giản, dễ kiểm tra, đối chiếu, dễ tổng hợp và đảm bảo bảo mật dữ liệu. Những thông tin được tạo ra, gửi đi, nhận và lưu trữ bằng phương tiện điện tử trong hoạt động tài chính được gọi là chứng từ điện tử. Chứng từ điện tử được coi là chứng từ kế toán khi có đầy đủ các nội dung được quy định đối với chứng từ kế toán bằng giấy và được thể hiện dưới dạng dữ liệu điện tử, được mã hóa mà không bị thay đổi trong quá trình truyền qua mạng máy tính hoặc trên vật mang tin từ băng từ, đĩa từ và các loại thẻ thanh toán. Khi chứng từ điện tử tại doanh nghiệp, phải đảm bảo tính bảo mật và bảo toàn dữ liệu, thông tin trong quá trình sử dụng và lưu trữ.

1.2.4.2. Tổ chức hệ thống hóa và cung cấp thông tin kế toán quản trị chi phí

** Tổ chức hệ thống hóa thông tin*

Tổ chức hệ thống tài khoản chi phí: Để có được số liệu một cách chi tiết, tỉ mỉ phục vụ cho quản trị doanh nghiệp, kế toán quản trị dựa trên cơ sở hệ thống tài khoản riêng (mở các tài khoản chi tiết cấp 2, cấp 3, cấp 4…để chi tiết hoá các tài khoản của kế toán tài chính: tài khoản phản ánh chi phí (TK 621; TK 622; TK 627);tài khoản phản ánh chi phí thời kỳ (TK641, Tk642) nếu sử dụng chung hệ thống tài khoản) để tổ chức phản ánh ghi chép hạch toán chi phí sản xuất, tính toán giá thành và kiểm soát chi phí phục vụ cho việc phân tích dự báo và cho việc ra các quyết định kinh doanh.

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

** Tổ chức cung cấp thông tin kế toán quản trị chi phí*

Hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí: Trên cơ sở thông tin đã tập hợp trong nội bộ doanh nghiệp, thiết lập hệ thống báo cáo kế toán quản trị để phục vụ cho các nhà quản trị chi phí doanh nghiệp như: Báo cáo chi phí theo trung tâm chi phí trách nhiệm; báo cáo chi phí theo công đoạn; dự toán chi phí sản xuất; dự toán chi phí và cung ứng vật liệu, vật liệu trực tiếp, báo cáo số lượng lao động, công nhân… Như vậy, ngoài các chỉ tiêu về tiền tệ, báo cáo kế toán quản trị còn sử dụng rộng rãi các thước đo về hiện vật, thời gian lao động. Đồng thời ngoài tổng hợp cân đối số liệu từ các sổ kế toán, kế toán quản trị chi phí còn

sử dụng kỹ thuật thống kê, phương pháp toán…Để phân tích các chỉ tiêu thực hiện mục tiêu quản trị doanh nghiệp, giúp các nhà quản trị doanh nghiệp ra quyết định đúng đắn, hiệu quả hơn cần có các loại báo cáo chi phí sau:

+ Đối với hệ thống quản lý chi phí theo đơn hàng, báo cáo chi phí thực hiện là phiếu ghi chép chi phí theo đơn hàng. Mỗi đơn hàng sẽ có một phiếu ghi chép riêng bao gồm mã đơn hàng, số đơn vị sản phẩm hoàn thành, thời gian bắt đầu, kết thúc. Nội dung của phiếu ghi chép chi phí theo đơn hàng là liệt kê toàn bộ chi phí phát sinh theo chi phí nguyên vật liệu chính, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí sản xuất chung cho việc thực hiện đơn hàng (phụ lục 1.2).

+ Đối với hệ thống quản lý chi phí theo quá trình, báo cáo chi phí thực hiện là báo cáo sản xuất theo phân xưởng. Báo cáo sản xuất theo phân xưởng là tóm tắt toàn bộ hoạt động liên quan đến tài khoản chi phí sản xuất dở dang của phân xưởng trong kỳ. Nội dung của báo cáo sản xuất theo phân xưởng gồm 2 phần: Phần 1 là thông tin về sản lượng sản phẩm nhằm xác định sản lượng tương đương theo khoản mục. Phần 2 là thông tin về chi phí (phụ lục 1.3, 1.4).

+ Bên cạnh báo cáo về các chi phí phát sinh trong quá trình sản xuất, báo cáo tổng hợp chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp theo yếu tố và theo cách ứng xử của chi phí là cơ sở để phân tích cơ cấu chi phí tiêu thụ, đánh giá sự biến động của chi phí theo từng yếu tố và tác động của chúng đến kết quả kinh doanh. Ngoài ra báo cáo này còn là nguồn dữ liệu quan trọng để doanh nghiệp phân tích chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp theo cách ứng xử của chi phí. Đây là những thông tin quan trọng cho việc xác định nguyên nhân làm tăng giảm chi phí, hỗ trợ tốt cho kiểm soát chi phí và đề ra các quyết định quản lý phù hợp.

+ Báo cáo quản trị chi phí phục vụ cho kiểm soát chi phí: Đây là hệ thống báo cáo nhằm cung cấp những thông tin về tình hình thực hiện các hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp làm cơ sở để nhà quản trị kiểm soát chi phí, đánh giá hiệu quả hoạt động của từng bộ phận cũng như toàn doanh nghiệp từ đó có biện pháp điều chỉnh phù hợp cho từng bộ phận. Chỉ tiêu trong báo cáo

phản ánh các thông tin chênh lệch giữa kết quả thực hiện với các thông tin định hướng và tìm ra nguyên nhân gây nên sự chênh lệch đó. Báo cáo quản trị phục vụ cho kiểm soát chi phí gồm: Báo cáo sản xuất; Báo cáo chi phí sản xuất theo yếu tố; Báo cáo giá phí sản phẩm.

+ Báo cáo quản trị chi phí phục vụ cho việc ra quyết định: Để cung cấp thông tin cho việc ra quyết định của nhà quản trị doanh nghiệp, kế toán quản trị chi phí sử dụng các báo cáo sau: báo cáo phân tích thông tin thích hợp trong việc lựa chọn phương án, báo cáo đánh giá kết quả bộ phận.

+ Để cung cấp thông tin chi tiết về doanh thu, chi phí của từng bộ phận, từng hoạt động trong doanh nghiệp, kế toán quản trị chi phí thiết lập báo cáo bộ phận. Thông tin chi phí trên báo cáo bộ phận được phân chia thành biến phí và định phí. Để có được những đánh giá đúng đắn về hiệu quả hoạt động của từng bộ phận, định phí trong báo cáo bộ phận được sắp xếp thành định phí trực tiếp và định phí chung. Báo cáo bộ phận đặc biệt có ý nghĩa khi doanh nghiệp được tổ chức theo mô hình phân quyền, việc kiểm soát hoạt động thông qua các trung tâm trách nhiệm. Báo cáo bộ phận sẽ giúp các nhà quản trị đánh giá được kết quả hoạt động.

1.2.5. Tổ chức phân tíchthông tin về chi phí cho mục đích kiểm soát và ra quyết định

1.2.5.1. Phân tích chi phí để kiểm soát chi phí

Các phương pháp phân tích thông tin chi phí sản xuất thực hiện liên quan đến kiểm soát tình hình thực hiện chi phí để tìm ra các nguyên nhân dẫn tới sự chênh lệch giữa chi phí sản xuất thực tế phát sinh so với dự toán là một trong những nhiệm vụ quan trọng của kế toán quản trị chi phí sản xuất, từ đó cung cấp thông tin hữu ích cho các quyết định quản trị. Sau khi đã xác định được các chi phí định mức, dự toán chi phí sản xuất cho từng phân xưởng kế toán quản trị tiến hành phân tích các thông tin về chi phí thực hiện.

** Phân tích biến động chi phí NVL*

Biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là chênh lệch giữa chi phí NVL trực tiếp thực tế phát sinh với chi phí NVL dự toán cho khối lượng sản xuất thực tế *(phụ lục 1.5a).* Do chi phí NVL trực tiếp phụ thuộc vào hai nhân tố: mức tiêu hao NVL và đơn giá NVL nên biến động chi phí NVL trực tiếp được tách thành biến động mức tiêu hao NVL và biến động giá NVL.

$$\text{Biến động CP NVL} = (\text{Mức tiêu hao thực tế} - \text{Mức tiêu hao định mức}) \text{ X } \text{Đơn giá định mức}$$

$$\text{Biến động giá NVL} = (\text{Đơn giá thực tế} - \text{Đơn giá định mức}) \text{ x } \text{Mức tiêu hao thực tế}$$

Biến động mức tiêu hao NVL thể hiện ảnh hưởng của sự thay đổi về mức tiêu hao NVL tới tổng chi phí NVL trực tiếp. Biến động mức tiêu hao NVL là chênh lệch giữa thực tế và dự toán tiêu hao NVL cho khối lượng sản xuất thực tế tính theo đơn giá dự toán vật liệu. Biến động này có thể tác động tích cực làm tăng lợi nhuận, được gọi là biến động tốt – kí hiệu T, hoặc tác động tiêu cực làm giảm lợi nhuận, gọi là biến động xấu – kí hiệu là X. Nếu biến động mức tiêu hao NVL sẽ là biến động xấu (X) thể hiện mức NVL thực tế đã sử dụng nhiều hơn so với dự toán, làm tăng chi phí NVL trực tiếp và giảm lợi nhuận của doanh nghiệp. Ngược lại, nếu biến động mức tiêu hao NVL là biến động tốt (T) thể hiện mức NVL thực tế đãsử dụng ít hơn so với dự toán, làm giảm chi phí NVL trực tiếp, làm tăng lợi nhuận cho DN. Các nguyên nhân của biến động xấu có thể là do chất lượng nguyên vật liệu không đảm bảo, máy móc thiết bị hoạt động không tốt hoặc do không kiểm soát tốt quá trình sản xuất. Các nguyên nhân của biến động có thể là do chất lượng của NVL tốt hơn, máy móc thiết bị hoạt động tốt hoặc do kiểm soát tốt quá trình sản xuất.

Biến động giá NVL là chênh lệch giữa thực tế và dự toán NVL, tính cho lượng vật liệu thực tế sử dụng. Nếu biến động giá NVL sẽ là biến động xấu (X) thể hiện giá NVL thực tế cao hơn so với dự toán, làm tăng chi phí NVL trực tiếp và giảm lợi nhuận của doanh nghiệp. Ngược lại, nếu biến động giá NVL sẽ là

biến động tốt (T), thể hiện giá nguyên vật liệu thực tế thấp hơn dự toán, làm giảm chi phí NVL trực tiếp. Các nguyên nhân của biến động xấu có thể là do giá trên thị trường tăng, chất lượng NVL tăng, hoặc mua NVL không cẩn thận. Các nguyên nhân biến động tốt có thể do giá trên thị trường giảm, mua NVL cẩn thận hơn, hoặc được hưởng các khoản chiết khấu, giảm giá ngoài dự tính.

** Phân tích biến động chi phí nhân công trực tiếp*

Biến động chi phí nhân công trực tiếp là chênh lệch giữa chi phí NC trực tiếp thực tế phát sinh và chi phí nhân công dự toán cho khối lượng sản xuất thực tế *(phụ lục 1.5b)*. Do chi phí nhân công tiếp phụ thuộc vào hai nhân tố: năng suất lao động (thời gian lao động) và đơn giá nhân công theo thời gian lao động nên biến động chi phí nhân công trực tiếp được tách thành: biến động năng suất lao động và biến động giá nhân công.

$$\text{Biến động NSLĐ} = (\text{Thời gian LĐ thực tế} - \text{Thời gian LĐ định mức}) \times \text{Đơn giá thực tế}$$

$$\text{Biến động giá NC} = (\text{Đơn giá thực tế} - \text{Đơn giá định mức}) \times \text{Thời gian LĐ thực tế}$$

Biến động NSLĐ là chênh lệch số giờ lao động thực tế và số giờ lao động dự toán cho khối lượng sản xuất thực tế tính theo đơn giá nhân công dự toán. Nếu biến động NSLĐ sẽ là biến động xấu (X) thể hiện số giờ lao động thực tế đã sử dụng quá mức so với dự toán (NSLĐ giảm), làm tăng chi phí NC trực tiếp và giảm lợi nhuận của doanh nghiệp. Ngược lại, nếu biến động NSLĐ sẽ là biến động tốt (T) thể hiện số giờ lao động thực tế đã sử dụng ít hơn so với dự toán (NSLĐ tăng), làm giảm chi phí NC trực tiếp và tăng lợi nhuận cho doanh nghiệp. Nguyên nhân của biến động xấu có thể do nhân công được đào tạo kém, thiết bị sản xuất hỏng làm ngừng trệ quá trình sản xuất, hoặc do việc giám sát, đốc thúc công nhân kém. Nguyên nhân của biến động tốt có thể do nhân công được khuyến khích và đào tạo tốt, chất lượng NVL tốt, máy móc thiết bị hoạt động tốt hoặc do kiểm soát tốt quá trình sản xuất.

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

** Phân tích biến động chi phí sản xuất chung*

Ngoài việc phân tích biến động chi phí NVL trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp cần tiến hành phân tích biến động chi phí sản xuất chung. Trong môi trường sản xuất hiện đại, ứng dụng máy móc thiết bị tự động hoá vào quá trình sản xuất là cho chi phí SXC ngày càng chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi phí sản xuất chung. Chính vì vậy, việc phân tích biến động chi phí SXC ngày càng quan trọng nhằm giúp kiểm soát chi phí tốt hơn để mang lại hiệu suất hoạt động cao cho doanh nghiệp. Biến động chi phí SXC là chênh lệch giữa chi phí sản xuất chung thực tế và chi phí sản xuất chung đã phân bổ cho các sản phẩm theo tỷ lệ ước tính đầu kỳ *(phụ lục 1.5c).* Do chi phí sản xuất chung bao gồm hai bộ phận: chi phí biến đổi (vật liệu gián tiếp, nhân công gián tiếp, điện chạy máy…) và chi phí cố định (khâu hao nhà xưởng, bảo vệ công trình, bảo hiểm,…), biến động chi phí SXC được phân tích tách biệt giữa biến động biến phí SXC và biến động định phí SXC. Khi phân tích biến động chi phí SXC cần phân biệt giữa số giờ máy (hoặc số giờ lao động) dự toán trong kỳ đã sử dụng để xác định tỷ lệ phân bổ chi phí SXC ước tính với số giờ máy hoặc số lao động thực tế và số giờ máy (hoặc số giờ lao động) theo định mức cần thiết để sản xuất khối lượng thực tế.

Phân tích biến động biến phí SXC

Biến động biến phí sản xuất chung là chênh lệch giữa biến phí sản xuất chung thực tế và biến phí SXC theo dự toán cho khối lượng sản xuất thực tế. Biến động biến phí SXC được tách thành biến động hiệu năng và biến động chỉ tiêu biến phí SXC. Biến động hiệu năng biến phí SXC thực chất không phải là đánh giá về hiệu năng sử dụng biến phí SXC mà là đánh giá hiệu năng sử dụng cơ sở phân bổ biến phí SXC. Biến động hiệu năng biến phí SXC là chênh lệch giữa biến phí sản xuất chung tính theo tỷ lệ phân bổ ước tính giữa số giờ máy (hoặc số giờ lao động) thực tế và số giờ máy (hoặc số giờ lao động) theo định mức cần thiết để sản xuất khối lương thực tế. Biến động chỉ tiêu biến phí SXC đánh giá về mức độ lãng phí hay tiết kiệm trong sử dụng các nguồn lực phục vụ quá trình sản xuất. Biến động chi tiêu biến phí SXC là chênh lệch về biến phí SXC cho số giờ máy (hoặc số giờ lao động) thực tế giữa tỷ lệ phân bổ thực tế và tỷ lệ phân bổ ước tính. Nếu biến động sẽ là biến động xấu, thể hiện mức độ lãng phí và nếu biến động sẽ là biến động tốt, thể hiện mức độ tiết kiệm trong việc sử dụng các nguồn lực phục vụ quá trình sản xuất.

$$\text{Biến động chỉ tiêu biến phí SXC} = (\text{Tỷ lệ phân bổ thực tế} - \text{Tỷ lệ phân bổ định mức}) \times \text{Thời gian LĐ thực tế}$$

$$\text{Biến động hiệu năng biến phí SXC} = (\text{Số giờ thực tế} - \text{Số giờ định mức}) \times \text{Tỷ lệ phân bổ định mức}$$

Phân tích biến động định phí SXC

Biến động định phí SXC là chênh lệch giữa định phí SXC thực tế và định phí SXC phân bổ theo dự toán cho khối lượng sản xuất thực tế. Biến động định phí sản xuất được tách thành biến động khối lượng và biến động chi tiêu định phí SXC.

$$\text{Biến động khối lượng định phí SXC} = \text{Số giờ định mức cho khối lượng sản xuất thực tế} \times \text{Tỷ lệ phân bổ định mức} - \text{Định phí SXC dự toán}$$

Hay nói cách khác, biến động khối lượng định phí SXC là chênh lệch giữa định phí sản xuất chung phân bổ và định phí SXC dự toán ban đầu.

Biến động khối lượng định phí SXC là chênh lệch về định phí SXC phân bổ theo tỷ lệ ước tính cho khối lượng sản xuất thực tế (dự toán linh hoạt) và định phí SXC dự kiến ban đầu (dự toán tĩnh). Nếu biến động định phí SXC sẽ là biến động tốt (T) do mức hoạt động thực tế cao hơn so với dự kiến, mặc dù định mức định phí SXC phân bổ nhiều hơn nhưng sẽ làm tăng lợi nhuận cho doanh nghiệp. Nếu biến động định phí SXC sẽ là biến động xấu (X) do mức độ hoạt động thực tế thấp hơn so với dự kiến, và làm giảm lợi nhuận của doanh nghiệp.

Biến động chỉ tiêu chi phí sản xuất chung là chênh lệch giữa định phí SXC thực tế và định phí SXC ước tính ban đầu. Biến động chỉ tiêu định phí sản xuất chung đánh giá về mức độ lãng phí hay tiết kiệm trong việc sử dụng các nguồn lực phục vụ quá trình sản xuất. Nếu biến động sẽ là biến động xấu (X) thể hiện sự lãng phí do định phí SXC thực tế cao hơn so với dự toán. Nguyên nhân có thể do giá của các khoản mục chi phí trong định phí SXC tăng, hoặc phân xưởng đã sử dụng các dịch vụ sản xuất nhiều hơn so vơi dự toán. Nếu biến động sẽ là biến động tốt (T), thể hiện sự tiết kiệm trong việc sử dụng các nguồn lực phục vụ quá trình sản xuất do định phí SXC thực tế thấp hơn so với dự toán. Nguyên nhân có thể do giá của các khoản mục chi phí trong định phí SXC giảm, hoặc phân xưởng đã sử dụng tiết kiệm các dịch vụ sản xuất so với dự toán.

** Phân tích biến động chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp*

Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp là chi phí hỗn hợp giống như chi phí sản xuất chung nên doanh nghiệp khi xây dựng phân tích biến động chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp cũng có thể phân tích biến động biến phí và định phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp.

1.2.5.2. Phân tích thông tin chi phí để ra quyết định

** Phân tích mối quan hệ chi phí, sản lượng và lợi nhuận*

Mục tiêu của các nhà quản trị kinh doanh là tối đa hoá lợi nhuận của mọi hoạt động. Do vậy trong kinh doanh các nhà quản trị thường có các biện pháp

hữu hiệu để giảm chi phí thấp nhất nhằm nâng cao hiệu quả kinh doanh. Trong các hoạt động kinh doanh hàng ngày, các nhà quản trị thường phải đưa ra các quyết định cho mọi hoạt động. Do vậy phân tích mối quan hệ chi phí – sản lượng – lợi nhuận là một công cụ kế hoạch hóa và quản lý hữu dụng. Qua việc phân tích này, các nhà quản trị sẽ biết ảnh hưởng của từng yếu tố như giá bán, sản lượng, kết cấu mặt hàng và đặc biệt là ảnh hưởng của kết cấu chi phí đối với lợi nhuận của doanh nghiệp. Ngoài ra thông qua việc phân tích dựa trên các số liệu mang tính dự báo sẽ phục vụ cho các nhà quản trị trong lĩnh vực điều hành hiện tại và cả hoạch định kế hoạch trong tương lai.

Một trong những tác dụng của việc phân loại chi phí thành chi phí biến đổi và chi phí cố định là giúp các doanh nghiệp nhận thức được rằng: sau điểm hoà vốn cứ mỗi sản phẩm được tiêu thụ sẽ làm tăng lợi nhuận của doanh nghiệp thêm một giá trị đúng phần chệnh lệch giữa doanh thu và chi phí biến đổi của sản phẩm do đó các sản phẩm này không phải bù đắp chi phí cố định. Chính vì vậy, kế toán quản trị chi phí xây dựng các khái niệm lợi nhuận góp và tỷ lệ lợi nhuận góp. Lợi nhuận góp là phần chênh lệch giữa doanh thu và chi phí biến đổi, còn tỷ lệ lợi nhuận góp là tỷ lệ giữa lợi nhuận góp và doanh thu. Lợi nhuận góp còn được gọi là lãi tính trên biến phí, tỷ lệ lợi nhuận góp còn được gọi là tỷ lệ lãi tính trên biến phí.

Kế toán quản trị chi phí tiến hành phân tích điểm hoà vốn (bảng 1.1) 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.

Bảng 1.1. Phân tích điểm hoà vốn

Sản lượng hoà vốn	=	Định phí / Lợi nhuận góp
Doanh thu hoà vốn	=	Định phí / Tỷ lệ Lợi nhuận góp
Sản lượng cần thiết để đạt lợi nhuận kế hoạch	=	Lợi nhuận kế hoạch + Định phí / Lợi nhuận góp
Doanh thu cần thiết để đạt lợi nhuận kế hoạch	=	Lợi nhuận kế hoạch + Định phí / Tỷ lệ Lợi nhuận góp
Độ lớn đòn bẩy kinh doanh	=	Lợi nhuận góp / Thu nhập thuần

** Phân tích thông tin kế toán quản chi phí phù hợp để ra quyết định*

Trong tất cả các thông tin thu thập để xử lý đưa ra quyết định ngắn hạn, thường chia thành 2 dạng: Thông tin thích hợp và thông tin không thích hợp. Do vậy nhiệm vụ đầu tiên của các nhà quản trị khi đưa ra quyết định ngắn hạn cần phải phân loại thông tin trên cơ sở tổng hợp và nhận diện.

Thông tin thích hợp đó là những thông tin thường liên quan đến chi phí của các phương án kinh doanh. Chi phí của các phương án thường được so sánh với nhau, từ đó chọn ra một phương án có chi phí thấp nhất. Thông tin về chi phí của các phương án được coi là thông tin cơ bản nhất, do vậy để phân tích, đánh giá chính xác chi phí của từng phương án cần phải hiểu rõ bản chất, quy luật của các yếu tố chi phí phát sinh. Để thành công trong việc đưa ra các quyết định ngắn hạn, các nhà quản trị cần sử dụng các phương pháp thích hợp để phân tích và đánh giá cụ thể:

Quyết định chấp nhận hay từ chối đơn đặt hàng

Đối với các doanh nghiệp sản xuất mà phải trải qua nhiều công đoạn sản xuất thì việc tiêu thụ sản phẩm thường phải theo một kế hoạch ở các thị trường. Khi doanh nghiệp muốn phát triển cần khai thác những thị trường mới,

do vậy các khoản chi phí quảng cáo, tiếp thị cần chiếm tỷ trọng lớn.Trong trường hợp nếu có đơn đặt hàng đặc biệt thì doanh nghiệp có thể chấp nhận dễ dàng khi đơn giá bằng hoặc cao hơn đơn giá thông thường, hoặc trong trường hợp đơn hàng đó vẫn trong phạm vi năng lực sản xuất của doanh nghiệp thì dựa vào chi phí biến đổi của đơn hàng để quyết định (vì đơn hàng đó không phải chịu chi phí cố định). Ngược lại, nếu đơn hàng đó vượt khỏi năng lực sản xuất của doanh nghiệp, cần cân nhắc chi phí cơ hội bị mất đi nếu bỏ các đơn hàng khác và nhận đơn hàng này.

Quyết định tự sản xuất chi tiết sản phẩm hay mua ngoài.

Các nhà quản lý luôn có gắng cắt giảm chi phí và tăng khả năng cạnh tranh của sản phẩm, họ thường phải cân nhắc nên tự sản xuất một số bộ phận của sản phẩm của doanh nghiệp hay ký kết hợp đồng với các doanh nghiệp khác để họ cung cấp các bộ phận đó cho doanh nghiệp. Để có được quyết định đúng đắn, những người ra quyết định cần phải xác định các chi phí nào là thích hợp đối với quyết định này.Thông tin thích hợp cho quyết định này ngoài chất lượng của chi tiết sẽ mua còn là thông tin về chi phí. Nguyên tắc chung là nếu chi phí sản xuất các chi tiết lớn hơn chi phí mua ngoài thì nên mua và ngược lại. Tuy nhiên, doanh nghiệp cũng cần tính đến chi phí cơ hội nếu không tự sản xuất thì các bộ phận hiện đang sản xuất các chi tiết này sẽ như thế nào? Chi phí cố định đã đầu tư cho bộ phận này cũng phải được đưa vào tổng chi phí của phương án để so sánh.

Quyết định tiếp tục sản xuất sản phẩm hay bán bán thành phẩm

Một số sản phẩm và ngành nghề sản xuất có đặc điểm sản xuất theo từng giai đoạn và có thể tính giá thành từng bước, từng phân xưởng và có thể bán thành phẩm ở các khâu. Ví dụ như doanh nghiệp may nhỏ chuyên nhận gia công hàng may mặc. Khi đó nhà quản trị cần cân nhắc xem cần sản xuất tiếp hay bán bán thành phẩm luôn. Trong trường hợp này cần dựa vào những căn cứ sau để lựa chọn:

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

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

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

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

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

- Xác định giá bán cho từng loại sản phẩm cộng sinh ở giai đoạn cuối cùng (thành phẩm).

- Xác định giá bán của thành phẩm tại điểm tách hoặc ở từng giai đoạn mà doanh nghiệp có ý định bán.

- Tính chênh lệch giá bán hàng của thành phẩm và bán thành phẩm..

- Xác định chi phí tăng thêm của quá trình tiếp tục chế biến và thành phẩm (nguyên vật liệu, nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung).

- Chi phí khác tiếp kiệm được do chấm dứt quá trình chế biến nếu bán ngay bán thành phẩm.

- Tính toán lãi (lỗ) tăng thêm do quá trình tiếp tục chế biến ra thành phẩm và ra quyết định.

Lãi (lỗ) tăng thêm do tiếp tục chế biến ra thành phẩm	=	Chênh lệch giá bán của thành phẩm với bán thành phẩm	-	Chi phí tăng thêm của quá trình tiếp tục chế biến ra thành phẩm	-	Chi phí khác tiết kiệm được nếu ngừng chế biến

Như vậy, các tình huống như trên khi vận dụng vào các doanh nghiệp dệt may sẽ là thông tin hữu ích của kế toán quản trị chi phí, vì ngành sản xuất May mặc là một ngành có tính gia công cao, các doanh nghiệp May mặc có thể lựa chọn việc mua ngoài nguyên vật liệu hay tự sản xuất.

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

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

❖ *Tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp của Mỹ*

Nền kinh tế thị trường tự do cạnh tranh đã xuất hiện rất lâu ở Mỹ vì vậy kế toán quản trị nói chung và tổ chức kế toán QTCP nói riêng được phát triển cả về lý luận và thực tiễn. Những doanh nghiệp tổ chức kế toán QTCP đầu tiên tại Bắc Mỹ: Công ty may Lynam Mills nhằm theo dõi vật tư, nhân công và các chi phí phát sinh hàng ngày để đánh giá hiệu quả từng bộ phận, xuất hiện thuật ngữ chi phí trực tiếp và chi phí chung; Công ty Louisville &Nashville trong ngành đường sắt đã áp dụng kế toán quản trị trong lĩnh vực thu – chi của từng khu vực trên địa bàn hoạt động và tính toán chi phí cho 1 tấn/km vận chuyển; Những năm đầu thế kỷ 20 sự ra đời và phát triển của loại hình công ty cổ phần đã dẫn đến xu hướng tách biệt giữa chủ sở hữu và nhà quản trị doanh nghiệp với sự phân cấp quản lý mạnh mẽ đã xuất hiện các doanh nghiệp lớn và tập đoàn như công ty Du Pont, Genneral Motor. Vì vậy để đáp ứng nhu cầu thông tin kế toán chi phí đã phát triển thành kế toán quản trị: Hệ thống kế toán trách nhiệm của công ty Du Pont nhằm cung cấp thông tin về các trung tâm trách nhiệm phục vụ nhà quản trị cấp cao, hệ thống kiểm soát tập trung đối với các trung tâm trách nhiệm của công ty Genneral Motor.

Tổ chức kế toán quản trị chi phí được coi là công việc riêng của doanh nghiệp nên Nhà nước không quy định mang tính pháp lệnh và can thiệp sâu vào chuyên môn. Do đó, không thiết kế một hệ thống kế toán thống nhất cho các doanh nghiệp mà chỉ sử dụng các nguyên tắc kế toán để doanh nghiệp căn cứ

vào đó thiết kế một hệ thống kế toán phù hợp với đặc điểm hoạt động và yêu cầu quản lý của doanh nghiệp. Tổ chức kế toán quản trị chi phí được coi là một bộ phận tư vấn trực tiếp của Ban giám đốc và trong các doanh nghiệp có nhiều mô hình khác nhau. Đây là mô hình đại diện cho mô hình kế toán quản trị hỗn hợp. Bộ máy kế toán quản trị chi phí được chuyên môn hóa cao [12],[15].

Đối với nội dung của tổ chức kế toán quản trị chi phí: Việc phân loại chi phí sản xuất kinh doanh trong kế toán quản trị chi phí ở Mỹ chủ yếu phân loại theo cách ứng xử của chi phí thành biến phí và định phí để lập báo cáo đánh giá trách nhiệm quản lý. Trung tâm trách nhiệm, trung tâm chi phí là phương pháp để các nhà quản trị kiểm soát chi phí phát sinh thông qua các báo cáo bộ phận được lập. Kỹ thuật phân tích mối quan hệ chi phí, sản lượng, lợi nhuận được sử dụng để cung cấp thông tin cho việc lựa chọn các phương án kinh doanh và đưa ra các quyết định ngắn hạn của các cấp quản trị nội bộ trong doanh nghiệp. Hiện nay, các doanh nghiệp Mỹ đã sử dụng các phương pháp hiện đại để phân bổ chi phí như phương pháp chi phí hoạt động (ABC). Với phương pháp này, không còn quan điểm "cào bằng" chi phí gián tiếp giữa các sản phẩm khác nhau. Các doanh nghiệp thường vận dụng công cụ lập định mức chi phí và dự toán chi phí để kiểm soát chi phí hoạt động trong doanh nghiệp. Kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp Mỹ sử dụng nhiều phương pháp để lượng hóa thông tin kế toán hơn để phân tích diễn giải và lựa chọn các phương án sản xuất kinh doanh[9],[26].

Tổ chức kế toán quản trị chi phí với các phương pháp hiện đại được vận dụng để kiểm soát chi phí và cung cấp các thông tin cho quá trình quản lý nội bộ trong doanh nghiệp là bài học cho các doanh nghiệp Việt Nam trong công tác quản lý.

❖ ***Tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp của Pháp***

Đặc trưng của hệ thống kế toán tại Pháp là trong cùng bộ máy kế toán được phân chia thành hai hệ thống tách biệt là kế toán tổng quát và kế toán phân tích, hệ thống kế toán tổng quát là mô hình kế toán tĩnh thì kế toán phân tích lại là mô

hình kế toán động và không bắt buộc đối với các doanh nghiệp. Tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệpcủa Pháp đại diện cho mô hình dạng tách biệt.

Kế toán tổng quát hoạt động có tính chất bắt buộc theo quy định của Nhà nước, các báo cáo và quy trình hạch toán được hướng dẫn và thực hiện thống nhất để phục vụ công tác báo cáo thuế của doanh nghiệp. Hệ thống tài khoản được phân chia là 9 loại, trong đó từ loại 1 đến loại 8 được sử dụng cho kế toán tổng hợp. Riêng nhóm tài khoản loại 9 thì được sử dụng cho kế toán phân tích [9].

Kế toán phân tích tại các doanh nghiệp nhưAreve (lĩnh vực năng lượng); Bouygues (lĩnh vực viễn thông); Danono(lĩnh vực công nghệ thực phẩm)…,với mục đích tái phân loại chi phí của kế toán tổng quát. Kế toán phân tích tổ chức ra thành các trung tâm trách nhiệm: Mỗi bộ phận phòng ban thường tổ chức thành một trung tâm phân tích gồm trung tâm chính và trung tâm phụ để từ đó xác định chi phí của từng trung tâm, giá thành của từng hoạt động và dịch vụ, thiết lập được việc thực hiện và giải thích được nguyên nhân chênh lệch giữa chi phí dự toán và chi phí thực tế. Nhờ đó nhà quản lý kiểm soát hiệu quả tình hình hoạt động của doanh nghiệp. Đối tượng kế toán phân tích là: Chi phí của từng trung tâm phân tích và giá thành của từng sản phẩm dịch vụ.

Kế toán phân tích Pháp thường sử dụng phương pháp phân bổ hợp lý chi phí cố định (trên cơ sở mức độ hoạt động chuẩn) trong việc phân tích chi phí để ra các quyết định: Khi doanh nghiệp hoạt động với mức độ bình thường (hệ số hoạt động là 1) các biến phí và định phí căn cứ vào chi phí thực tế để tính các giá phí và giá thành; Khi mức độ hoạt động của doanh nghiệp bị giảm đi (hệ số hoạt động <1) các định phí sẽ được phân bổ theo tỷ lệ với hệ số hoạt động tức là với một số tiền nhỏ hơn chi phí thực tế. Số tiền định phí không được phân bổ sẽ là một số tiền lỗ được tách riêng và được ghi vào một tài khoản khác là giá phí không hoạt động; Khi mức độ hoạt động của doanh nghiệp tăng (hệ số hoạt động >1) các định phí sẽ được sung đương theo tỷ lệ với hệ số hoạt động tức là

với một số tiền lớn hơn chi phí thực tế và số định phí không sung đương sẽ là số tiền lãi được tách riêng và được ghi vào tài khoản lãi do tăng năng suất [15],[26].

Mô hình phân định rất rõ chức năng khác biệt của hai loại kế toán trong doanh nghiệp và kế toán phân tích phục vụ trực tiếp thông tin cho việc kiểm soát hiệu quả từng hoạt động của doanh nghiệp.

❖ ***Tổ chức kế toán quản trị chi phítrong các doanh nghiệptại Thổ NhĩKỳ***

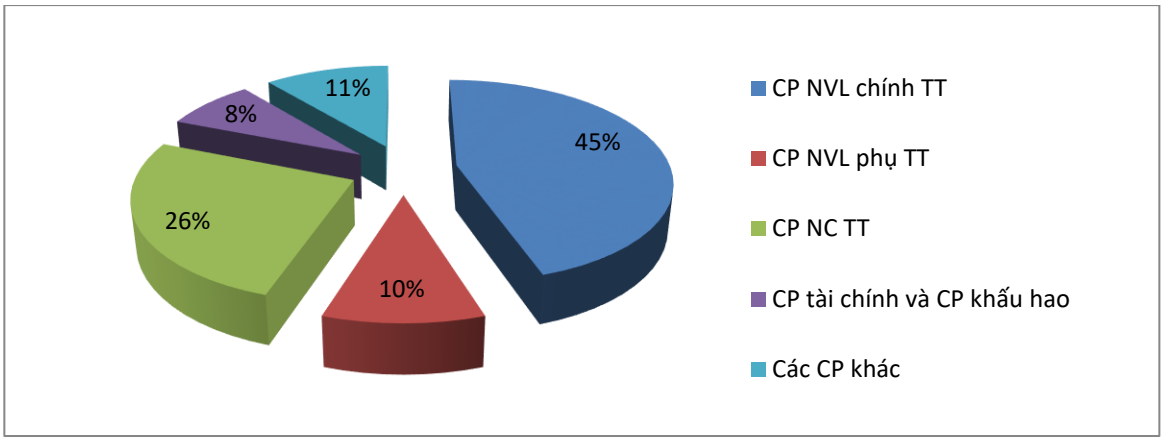
Thổ Nhĩ Kỳ là một trong những nước quan trọng sản xuất hàng may mặc gia công xuất khẩu sang các thị trường EU và Mỹ dưới nhãn hiệu của các công ty lớn Adidas, Tommy Hilfinger, HM, Diesel,… Tương tự các nước đang phát triển, Ngành Dệt May là ngành mũi nhọn đóng góp lớn cho sự phát triển nền kinh tế của Thổ Nhĩ Kỳ, đồng thời là phương tiện để dịch chuyển nền kinh tế sang hướng công nghiệp hóa. Hiện nay các doanh nghiệp may Thổ Nhĩ Kỳ đang dần mất đi lợi thế có được từ sử dụng lao động với giá nhân công rẻ so với các đối thủ cạnh tranh đến từ các nước đang phát triển khác như Trung Quốc, Thái Lan, Malaysia, Pakistan, Ấn Độ, Indonesia, Việt Nam,… Do chi phí lao động tăng cao, từ năm 2005 đến năm 2009, thị phần tiêu thụ sản phẩm may của Thổ Nhĩ Kỳ tại thị trường EU đã giảm từ 7,6% xuống còn 6,3%. Các doanh nghiệp may, đặc biệt là doanh nghiệp có quy mô vừa và nhỏ tại Thổ Nhĩ Kỳ đang đối mặt với nhiều khó khăn trong duy trì và phát triển hoạt động sản xuất. Họ đang nỗ lực vượt qua thách thức bằng nhiều cách khác nhau. Một trong những cách thức vượt khó hiệu quả của những doanh nghiệp lớn là tăng cường kiểm soát chi phí, giảm thiểu chi phí sản xuất sản phẩm để tối đa hóa lợi nhuận.

Kiểm soát chi phí trong các doanh nghiệp may lớn tại Thổ Nhĩ Kỳ được thực hiện theo quá trình bao gồm nhiều giai đoạn, từ ước tính chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm; theo dõi, tập hợp và tính giá thành sản phẩm; kiểm tra kết quả tính toán và cuối cùng là báo cáo kết quả tính toán. Để kiểm soát và quản lý chi phí hiệu quả các doanh nghiệp áp dụng nhiều tiêu thức phân loại chi phí khác nhau, trong đó tiêu thức được sử dụng phổ biến nhất là phân loại chi phí theo

khoản mục chi phí trong giá thành sản phẩm (chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và các chi phí chung).

Bước công việc đầu tiên của quá trình kiểm soát chi phí sản xuất là ước tính chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm. Nhà quản lý trong các doanh nghiệp may lớn tại Thổ Nhĩ Kỳ rất coi trọng công việc này do thông tin từ ước tính chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm giúp cho doanh nghiệp quyết định chấp nhận hay từ chối đơn hàng, hoặc gửi lại mẫu sản phẩm cho nhà thiết kế và khách đặt hàng để thay đổi sản phẩm với mục đích hạ giá thành. Giá thành sản xuất ước tính không thể chính xác hoàn toàn so với giá thành sản xuất thực tế, tuy nhiên, khoảng chênh lệch tối đa giữa hai loại giá này được các doanh nghiệp chấp nhận ở mức từ 10-15%.

Các doanh nghiệp may lớn của Thổ Nhĩ Kỳ có nhiều kinh nghiệm trong xác định định mức của các thành phần chi phí trong giá thành đơn vị của một sản phẩm. Theo đó, tỷ trọng các khoản mục chi phí trong giá thành sản phẩm lần lượt là: chi phí nguyên vật liệu chính khoảng 45%, vật liệu phụ khoảng 10%, chi phí nhân công trực tiếp khoảng 26%, các chi phí khấu hao tài sản cố định và chi phí tài chính 8%, các chi phí khác còn lại 11%. Số liệu ước tính được các doanh nghiệp sử dụng là tiêu chuẩn để kiểm soát chi phí thực tế phát sinh trong quá trình sản xuất với mục đích hạn chế thấp nhất lãng phí, thiệt hại trong sản xuất với nguyên tắc giá thành sản xuất thực tế của sản phẩm phải bằng hoặc thấp hơn giá thành sản phẩm ước tính. Ước tính giá thành sản phẩm dựa trên sự xét đoán về định mức tiêu hao chi phí sản xuất và kinh nghiệm từ quá trình sản xuất các sản phẩm trước đó. Cụ thể, các khoản mục chi phí sản xuất trong giá thành sản phẩm được ước tính như sau:



Biểu đồ 1.2: *Cơ cấu chi phí trong giá thành sàn phẩm may tại Thổ Nhĩ Kỳ [27]*

(Nguồn: Ender Bulgun & Arzu Vuruskan (2005), Development of a Software abount Caculating the Production Paramters in Kitted Garment Plants)

Đối với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: Khoản mục chi phí này được ước tính dựa trên định mức tiêu hao nguyên vật liệu trực tiếp (bao gồm nguyên vật liệu chính là vải và các vật liệu phụ: chỉ, cúc, khóa, nhãn mác,…) được xây dựng dựa theo thông số của một đơn vị sản phẩm mẫu. Ngoài ra, trong khoản mục chi phí này còn bao gồm cả tỷ lệ hao hụt trong định mức dự tính khi sử dụng nguyên vật liệu trên thực tế. Tùy theo đặc điểm của từng loại nguyên vật liệu chính và nguyên vật liệu phụ, tỷ lệ hao hụt trong định mức trong quá trình sử dụng dao động từ 2%-3%. Tỷ lệ này hoàn toàn phù hợp với thực tế trong sử dụng nguyên vật liệu của Ngành may toàn cầu.

Đối với chi phí nhân công trực tiếp: Mức độ phức tạp của sản phẩm mẫu là cơ sở để xác định số lượng các chi tiết, tiểu tác hoặc công đoạn sản xuất sản phẩm, từ đó lên định mức về giá nhân công trực tiếp phải trả cho người lao động. Chi phí nhân công trực tiếp cho một đơn vị sản phẩm được xác định bằng cách tổng cộng đơn giá gia công theo từng công đoạn từ cắt, may,… cho đến khi hoàn thiện sản phẩm.

Đối với chi phí chung: Các chi phí sản xuất chung trực tiếp hoặc gián tiếp (điện, nước, chi phí khấu hao tài sản cố định, các dịch vụ mua ngoài dùng cho sản xuất, chi phí kiểm soát chất lượng sản phẩm, chi phí tài chính…) dự tính được phân bổ theo các tiêu thức khác nhau mà doanh nghiệp lựa chọn (ví dụ như

số giờ chạy, doanh thu của đơn hàng, hoặc ước tính theo tỷ lệ % nhất định so với các chi phí trực tiếp mà doanh nghiệp đã có kinh nghiệm xác định trước). Chẳng hạn, với chi phí tài chính phân bổ cho một đơn vị sản phẩm được xác định theo tỷ lệ khoảng 3% so với tổng chi phí nguyên vật liệu và nhân công trực tiếp cho một đơn vị sản phẩm, trong khi đó chi phí kiểm soát chất lượng sản phẩm được xác định theo tỷ lệ khoảng 7%.

Sau khi đã xác định được các khoản mục chi phí trong giá thành sản phẩm, các doanh nghiệp may Thổ Nhĩ Kỳ dự tính mức lợi nhuận cho một đơn vị sản phẩm theo giá trị được xác định bằng tỷ lệ khoảng từ 15% đến 25% của giá thành sản phẩm. Ưu điểm trong ước tính nói riêng và kiểm soát chi phí sản xuất nói chung tại các doanh nghiệp lớn của Ngành may Thổ Nhĩ Kỳ là sử dụng phần mềm chuyên dụng trên cơ sở quản lý dữ liệu sản xuất PDM (Product Data Management) do Gerber Garment Technology, Lectra, Assyst,… thiết kế. Những phần mềm này cho phép doanh nghiệp ước tính nhanh chóng chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm trước khi sản xuất, đồng thời theo dõi, tập hợp và tính toán tự động giá thành thực tế của từng đơn hàng chuẩn xác và tin cậy. Hơn nữa những thông tin này được sử dụng và tự động kết nối với phần phân tích và đánh giá chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm để nhà quản lý được biết hiệu quả sản xuất chi tiết đến từng đơn hàng và trong phạm vi tổng thể toàn doanh nghiệp.

1.3.2. Tổ chức kế toán quản trị chi phí tại một nước châu Á

Kinh nghiệm tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệptại Trung Quốc

Trung Quốc có nền kinh tế thị trường vận hành dưới sự điều tiết của nhà nước, do vậy có khá nhiều điểm tương đồng với thị trường Việt Nam. Quy mô doanh nghiệp cũng gồm 3 loại là doanh nghiệp lớn, vừa và nhỏ. Do có sự khác nhau về quy mô doanh nghiệp dẫn đến nhu cầu thông tin và cách thức tổ chức hệ thống thông tin KTQT chi phí của các doanh nghiệp Trung Quốc cũng có sự khác nhau. Trong khi các doanh nghiệp lớn, các tập đoàn đa quốc gia thể hiện sự

coi trọng vai trò của thông tin KTQT chi phí và chủ yếu được thừa hưởng kinh nghiệm và phương pháp quản trị chi phí từ các công ty nước ngoài thì một số các doanh nghiệp nhỏ khác trong nước không tỏ thái độ quan tâm đến thông tin kế toán quản trị chi phí. Tuy nhiên, theo đánh giá chung, từ sau năm 1992, những ý tưởng tiến bộ và những công cụ quản lý chi phí từ các nước phát triển phương Tây như các phương pháp quản lý chi phí theo hoạt động, chi phí mục tiêu, quản trị hàng tồn kho vừa kịp lúc (JIT) và các phương pháp kiểm soát quản trị bắt đầu được ứng dụng rộng rãi trong các doanh nghiệp Trung Quốc. Đã có những thay đổi đáng kể trong tư duy quản lý, giờ đây, HTTT kế toán quản trị chi phí đã có tác dụng định hướng cho các doanh nghiệp thích nghi với môi trường luôn có sự thay đổi, hỗ trợ nhà quản trị trong quá trình tổ chức, lập kế hoạch và kiểm soát các hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp (Xie Zhihua & Mu Linjuan 2011)[41]. Nghiên cứu của Xie Zhihua & Mu Linjuan cũng chỉ ra rằng trong quá trình ứng dụng các phương pháp thiết lập thông tin KTQT chi phí hiện đại ở các doanh nghiệp Trung Quốc, có sự khác biệt lớn về yếu tố vùng miền. Các doanh nghiệp phát triển ở các tỉnh phía Đông hầu như chấp nhận các phương pháp KTQT chi phí tiến bộ trong khi các doanh nghiệp ở các tỉnh phía Tây chấp nhận ít hơn. Bên cạnh đó cũng có sự khác nhau ở các ngành nghề sản xuất. Các doanh nghiệp trong ngành công nghiệp năng như xăng dầu, hóa chất có xu hướng ứng dụng các phương pháp thiết lập thông tin KTQT chi phí hiện đại nhiều hơn so với các doanh nghiệp trong lĩnh vực công nghiệp nhẹ.

Việc sử dụng thông tin dự toán như là một công cụ kiểm soát chi phí cũng như các lý thuyết về dự toán linh hoạt, phân loại chi phí theo mối quan hệ với khối lượng sản xuất ngày càng được nhìn nhận là hữu ích và được sử dụng trong các doanh nghiệp Trung Quốc từ sau năm 1990. Hệ thống thông tin KTQT chi phí được sử dụng trong phân tích C-V-P và được các nhân viên kế toán đánh giá cao. Đặc biệt, hệ thống chi phí tiêu chuẩn được hầu hết các doanh nghiệp Trung Quốc sử dụng (hơn 93%) để lập dự toán, xác định giá phí sản phẩm, kiểm soát chi phí và đánh giá hiệu quả hoạt động. Nhưng ngược lại, phương pháp ABC

không được các doanh nghiệp Trung Quốc sử dụng, tỷ lệ doanh nghiệp Trung Quốc có ứng dụng phương pháp ABC trong quản lý chi phí là vô cùng thấp, chỉ khoảng từ 1-2%[50].

Nghiên cứu của Xie Zhihua & Mu Linjuan (2011) tại Tập đoàn Gang thép Baosteel Thượng Hải cho rằng quản trị chi phí là nội dung quan trọng nhất của quản trị ngân sách. Trong quá trình thúc đẩy kiểm soát chi phí, Baosteel thực hiện các biện pháp sau:

- Thứ nhất, chuẩn bị một hệ thống quản trị ngân sách toàn diện và hiệu quả. Dự toán ngân sách của Baosteel là chi ngân sách của doanh nghiệp thành dự toán ngân sách tổng thể và dự toán ngân sách bộ phận. Dự toán ngân sách tổng thể định hướng quá trình sản xuất và tổ chức của DN. Dự toán ngân sách bộ phận tập trung vào kế hoạch chi phí sản xuất và chi tiêu thường xuyên. Ngân sách bộ phận quản lý chi phí phát sinh của mỗi quá trình công việc, quản trị các khoản chi tiêu và các dự án chi phí quan trọng.

- Thứ hai, cần tăng cường kiểm soát chi phí, đặc biệt là tập trung vào vai trò của chi phí trong quản trị sản xuất nhằm cải thiện chất lượng sản phẩm và năng suất hoạt động.

- Thứ ba, phấn đấu giảm chi phí đầu vào, chi phí sửa chữa và quản trị các khoản chi một cách tốt nhất.

- Thứ tư, đầu tư xây dựng hệ thống thông tin quản trị chi phí, thiết lập các hệ thống kiểm soát chi phí trên cơ sở các trung tâm trách nhiệm.

Bên cạnh Baosteel Thượng Hải, Công ty Gang thép Han Dan cũng tổ chức HTTT kiểm soát chi phí theo các trung tâm trách nhiệm. Đó là chi phí mục tiêu được giao cho các cấp độ khác nhau của trung tâm trách nhiệm. Việc đánh giá hiệu quả sẽ được thực hiện trên cơ sở thực hiện các mục tiêu chi phí. Bản chất của hệ thống kiểm soát chi phí này là lập kế hoạch, thực hiện, đánh giá và phản hồi thúc đẩy đáp ứng mục tiêu chi phí theo từng trung tâm trách nhiệm trong suốt toàn bộ chu trình quản lý.

❖ *Tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệpở Nhật Bản*

Nhật Bản là quốc gia phát triển, xu hướng hoàn thiện kế toán quản trị chi phí nói chung và tổ chức kế toán quản trị chi phí nói riêng ở Nhật theo xu hướng của Mỹ. Tức là xuất phát từ nhu cầu thông tin của nhà quản trị. Đặc biệt ở Nhật coi trọng cung cấp thông tin cho giảm thiểu các chi phí hoạt động, tăng độ chính xác trong phân bổ chi phí và xác định giá thành sản phẩm. Người Nhật quan tâm nhiều đến quy trình kiểm soát nội bộ và kế hoạch kinh doanh trong kỳ bao gồm cả kế hoạch sản xuất và kế hoạch lợi nhuận. Từ những năm cuối của thế kỷ XX người Nhật đã xây dựng phương pháp quản trị theo mô hình người Nhật nhằm nâng cao chất lượng thông tin kế toán phục vụ cho kiểm soát nội bộ và định hướng chiến lược phát triển cho DN. Tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các công ty Honda, Motor, Nissan…phải được hoàn thiện hướng đến mục tiêu cung cấp các thông tin phục vụ cho Kế toán quản trị chi phí theo mô hình chi phí Kaizen, chi phí mục tiêu Target costing, mô hình kế toán tinh gọn- Lean Accounting, quản lý chất lượng toàn bộ (Total Quality Management-TMQ) ở các công ty may mặc… Trong nghiên cứu của *Hiroshi Okano (2005)* đã chỉ rõ phong cách trong kế toán quản trị chi phí ở Nhật Bản đó là để các nhà máy, các công ty con tự hoạt động và thực hiện kiểm soát thông qua các thông tin thu nhận được trên cơ sở các kế hoạch và nhiệm vụ cũng như chức năng được giao [41].

1.3.2. Bài học kinh nghiệm tổ chức kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam

Từ việc nghiên cứu tổ chức KTQT chi phí ở một số nước trên thế giới giúp chúng ta học hỏi được, tiếp thu được những kinh nghiệm quý báu để vận dụng vào các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam. Trên cơ sở phân tích cơ sở lý luận của hệ thống kế toán của các doanh nghiệp sản xuất Việt Nam, sự biểu hiện của kế toán quản trị, vận dụng kinh nghiệm của các nước, để tổ chức tốt KTQT chi phí trong các doanh nghiệp hiện nay trước hết phải có sự thống nhất nhận thức về bản chất, nội dung và phạm vi của KTQT chi phí; trên cơ sở đó xác định mô hình tổ chức KTQT chi phí phù hợp.

Trên thực tế, hệ thống thông tin của kế toán chi phí tại các doanh nghiệp hầu hết là thông tin quá khứ. Kế toán chi phí chưa phục vụ cho việc phân tích các mặt hoạt động của doanh nghiệp vào việc sử dụng hiệu quả các nguồn lực, việc xây dựng các phương án lựa chọn các quyết định sản xuất tối ưu. Việc phân loại chi phí sản xuất chưa hướng tới kế toán cung cấp thông tin cho yêu cầu KTQT doanh nghiệp. Hệ thống tài khoản kế toán đã có sự chi tiết nhưng chưa phù hợp với việc phân tích chi phí theo định phí, biến phí để từ đó có thể phân tích chênh lệch giữa chi phí thực tế và định mức. Việc lập dự toán và định mức các khoản chi phí chưa được quan tâm đúng mức, bởi vậy mà chưa có sự chủ động trong kế hoạch sản xuất, hầu hết phụ thuộc vào đối tác. Công tác phân tích chi phí-khối lượng-lợi nhuận chưa được các doanh nghiệp thực hiện, do vậy thông tin chi phí chưa phát huy tác dụng trong việc lựa chọn những phương án sản xuất tối ưu. Chưa tiến hành đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận trong doanh nghiệp. Công tác kế toán quản trị trong đó có kế toán quản trị chi phí chưa được chú trọng, hệ thống, sổ còn rất sơ sài chủ yếu vẫn sử dụng sổ kế toán chi tiết của kế toán tài chính…Từ việc nghiên cứu và phân tích cơ sở lý luận nêu trên cần lựa chọn tổ chức KTQT chi phí trong các doanh nghiệp tại Việt Nam là điều cần thiết.

Thứ nhất, trong điều kiện hiện nay, các doanh nghiệp sản xuất nên tổ chức kế toán theo mô hình kết hợp kế toán quản trị và kế toán tài chính trong cùng một hệ thống kế toán là phù hợp, bởi mô hình này cho phép kế thừa được những nội dung của kế toán tài chính đã tồn tại và biểu hiện cụ thể trong hệ thống kế toán hiện hành. Thực chất kế toán tài chính và KTQT đều nghiên cứu sự biến động chi phí và kết quả của hoạt động. Song KTQT mang nội dung chủ yếu vì nó cung cấp hệ thống thông tin về chi phí để các nhà quản trị đưa ra hàng loạt các quyết định. Mặt khác, việc tồn tại một hệ thống kế toán sẽ tiết kiệm được chi phí trong hạch toán kế toán, đảm bảo nguyên tắc tiết kiệm, hiệu quả hơn là áp dụng mô hình tách rời dường như sẽ tốn kém chi phí nhiều hơn so với lợi ích thu được. Điều này cũng phù hợp với các doanh nghiệp sản xuất vì chiếm đến 95%

các doanh nghiệp hiện nay là các doanh nghiệp vừa và nhỏ, nó phù hợp với trình độ cán bộ kế toán tại các đơn vị, đồng thời đảm bảo thuận lợi cho việc quản lý, kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước. Mỗi phần hành kế toán nên phân công nhiệm vụ rõ ràng để nâng cao tinh thần trách nhiệm trong công việc của nhân viên kế toán, đồng thời tránh sự chồng chéo trong việc thu thập, xử lý và cung cấp thông tin cho nhà quản trị doanh nghiệp.

Thứ hai, Tổ chức phân loại chi phí sản xuất theo mô hình hoạt động ABC: Hiểu được bản chất của từng yếu tố chi phí phát sinh, từ đó phân loại chi phí thành chi phí bất biến và chi phí khả biến góp phần kiểm soát chi phí và dự toán chi phí cho kỳ tới, cho các phương án sắp lựa chọn.

Chi phí khả biến bao gồm: Chi phí nguyên vật liệu, Chi phí nhân công, Chi phí sản xuất chung như chi phí công cụ, dụng cụ, nhiên liệu, động lực, chi phí tiền lương nhân viên quản lý phân xưởng ngoài lương cơ bản như khoản chi phí làm thêm giờ, tiền thưởng. Chi phí điện nước, điện thoại phục vụ sản xuất như các khoản tiền phải trả cho lượng điện, nước, điện thoại tiêu hao tại các phân xưởng sản xuất ngoài phần chi phí cố định phải trả hàng tháng.

Chi phí bất biến: bao gồm những khoản chi phí mang tính chất cố định hàng tháng phát sinh.

Thứ ba,Hầu hết kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam đang còn ở bước đầu, chính vì vậy cần có sự kết hợp các phương pháp xác định giá phí truyền thống và xác định giá phí hiện đại (ABC) theo kế toán quản trị chi phí của Mỹ. Nâng cao chất lượng các phương pháp kế toán quản trị chi phí truyền thống, đồng thời học hỏi thêm các phương pháp kế toán quản trị hiện đại như việc áp dụng mô hình ABC tại các doanh nghiệp may tại Mỹ nhằm phát huy tối đa vai trò của kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp.

Thứ tư, Xây dựng hệ thống tài khoản kế toán: Để tổng hợp và phân tích thông tin kế toán kịp thời và chính xác về chi phí thì kế toán tài chính nên sử dụng các tài khoản tổng hợp, báo cáo tài chính, còn kế toán quản trị nên sử dụng các tài khoản chi tiết báo cáo bộ phận để thu nhận và xử lý thông tin phục vụ

cho việc ra quyết định trong quá trình sản xuất kinh doanh. Xây dựng hệ thống tài khoản chi tiết dựa trên cơ sở hệ thống tài khoản kế toán được Bộ Tài chính ban hành nhằm phục vụ công tác theo dõi tình hình sản xuất và lập các báo cáo kế toán quản trị là công việc cần thiết đối với các doanh nghiệp may. Để hệ thống hóa và cung cấp thông tin kế toán cho việc lập các báo cáo kế toán quản trị chi phí theo yêu cầu quản lý, các doanh nghiệp cần lựa chọn, thiết kế hệ thống tài khoản chi tiết cấp 2.3.4... cho phù hợp. Việc xây dựng hệ thống tài khoản chi phí chi tiết phục vụ yêu cầu quản trị doanh nghiệp cần phải dựa vào yêu cầu quản lý của doanh nghiệp như quản lý theo từng khoản mục chi phí, khoản mục giá thành một cách chi tiết cụ thể theo từng loại sản phẩm, từng đơn đặt hàng...

Thứ năm, Tổ chức xây dựng hệ thống báo cáo kiểm soát chi phí: Cần quan tâm trong việc xây dựng, hoàn thiện hệ thống định mức kinh tế kỹ thuật và dự toán quá trình sản xuất kinh doanh một cách khoa học, hợp lý, cần quan tâm đến việc phân tích kết quả trong mối quan hệ với chi phí bỏ ra, mọi sự sai lệch đều phải tìm nguyên nhân và bộ phận chịu trách nhiệm để có biện pháp điều chỉnh hợp lý kịp thời. Đặc biệt là các doanh nghiệp chú trọng đến việc lập các báo theo mô hình hoạt động ABC. Mọi trung tâm chức năng đều phải có trách nhiệm với chi phí chứ không chỉ có bộ phận kế toán. Sau đó cần lập Bảng đánh giá tình hình thực hiện định mức chi phí.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

Trong chương 1 tác giả đã hệ thống hóa cơ sơ lý luận về tổ chức kế toán QTCP trong doanh nghiệp sản xuất trên các vấn đề sau:

Trình bày bản chất về chi phí, kế toán quản trị chi phí và tổ chức kế toán QTCP là một bộ phận của kế toán quản trị trong doanh nghiệp sản xuất. Nêu vai trò của tổ chức kế toán QTCP trong doanh nghiệp sản xuất gắn liền với mục tiêu quản trị doanh nghiệp trong quá trình lập kế hoạch, kiểm soát, kiểm tra đánh giá và ra quyết định. Đồng thời nghiên cứu cũng đã làm rõ các nhân tố bên trong và nhân tố bên ngoài ảnh hưởng tới tổ chức kế toán QTCP.

Hệ thống nội dung của kế toán QTCP trên 5 nội dung chính là: (1) Tổ chức kế toán quản trị chi phí trong bộ máy kế toán; (2) Tổ chức phân loại chi phí, tổ chức vận dụng hệ thống định mức và lập dự toán chi phí; (3)Tổ chức xác định đối tượng và phương pháp xác định chi phí ; (4) Tổ chức thu nhận, hệ thống hóa và cung cấp thông tin kế toán quản trị chi phí; (5) Tổ chức phân tích thông tin chi phí để kiểm soát chi phí và để ra quyết định.

Hệ thống kinh nghiệm vận dụng tổ chức kế toán QTCP của một số quốc gia trên thế giới. Từ đó rút ra bài học kinh nghiệm vận dụng tổ chức kế toán QTCP cho các doanh nghiệp sản xuất của Việt Nam.

Trên cơ sở nghiên cứu lý luận về tổ chức kế toán QTCP trong doanh nghiệp sản xuất kết hợp với thực trạng tổ kế toán QTCP tại các doanh nghiệp may Việt Nam nghiên cứu ở chương 2 sẽ làm cơ sở cho các giải pháp hoàn thiện tại chương 3 của luận án.

CHƯƠNG 2
THỰC TRẠNG TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP MAY VIỆT NAM

2.1. Tổng quan về các doanh nghiệp may Việt Nam

2.1.1. Lịch sử phát triển của các doanh nghiệp may Việt Nam

Công nghiệp dệt may đã có ở Việt Nam ít nhất từ hơn một thế kỷ nay, còn những hoạt động thủ công truyền thống thì đã tồn tại từ rất lâu đời. Theo một số tài liệu ghi chép thì sự phát triển chính thức của ngành công nghiệp này bắt đầu từ khu công nghiệp dệt Nam Định được thành lập vào năm 1889. Công nghiệp may là ngành có ý nghĩa quan trọng trong giai đoạn chuyển đổi của Việt Nam từ nền kế hoạch hoá tập trung sang nền kinh tế thị trường. Ngành may cũng là một phần cấu thành quan trọng trong chính sách định hướng xuất khẩu của đất nước. Sự thành công về xuất khẩu trong ngành này thường mở đường cho sự xuất hiện của một chiến lược phát triển định hướng sâu rộng.

Năm 1995, Tổng công ty dệt may Việt Nam (tiền thân của Tập đoàn Dệt may Việt Nam - Vinatex) được thành lập, cùng với sự ra đời của Luật Đầu tư nước ngoài vào Việt Nam đã tạo cho Ngành may động lực phát triển mạnh mẽ cả quy mô, trình độ công nghệ và mẫu mã sản phẩm. Trong năm này, kim ngạch xuất khẩu của ngành đạt 765,5 triệu USD.

Trong quá trình phát triển, Ngành may Việt Nam đã từng bước hội nhập với nền kinh tế thế giới. Ngày 11/01/2007, Việt Nam chính thức trở thành thành viên thứ 150 của tổ chức Thương mại thế giới (WTO), chế độ hạn ngạch cũng đồng thời bị bãi bỏ, đã mở ra những cơ hội lớn cho ngành tiếp tục phát triển. Trong mười năm qua, ngành may luôn giữ vị trí quan trọng trong nền kinh tế quốc dân, giải quyết việc làm cho nhiều lao động, đóng góp một lượng lớn ngoại tệ cho đất nước.

Tính đến cuối năm 2008 cả ngành may có khoảng 4.751 doanh nghiệp với số lượng lao động sử dụng khoảng 1 triệu người, chiếm gần 5% lực lượng lao động

toàn quốc và hơn 33% lao động trong công nghiệp chế biến; trong số đó tỷ lệ nữ chiếm gần 80%. Trước năm 2008, xuất khẩu hàng may mặc luôn đứng thứ hai sau xuất khẩu dầu thô nhưng trong năm 2008, 2009, 2010 vị trí này đã bị đảo ngược. Giá trị kim ngạch xuất khẩu hàng may mặc chiếm từ 13% đến 16% so với tổng kim ngạch xuất khẩu của cả nước.Vì ngành dệt chưa phát triển, sản phẩm dệt sản xuất ra chủ yếu được tiêu thụ ở thị trường nội địa, nên tổng kim ngạch xuất khẩu hàng hàng năm của dệt may trong đó doanh thu xuất khẩu hàng may mặc là chủ yếu (Bảng 2.1 và biểu đồ 2.1). Do các doanh nghiệp may Việt Nam phần lớn thực hiện sản xuất gia công sản phẩm để xuất khẩu nên doanh thu từ hàng gia công xuất khẩu chiếm khoảng 50% so với tổng doanh thu.(Số liệu tính đến năm 2015 theo báo cáo tổng kết của Hiệp hội dệt may Việt Nam)

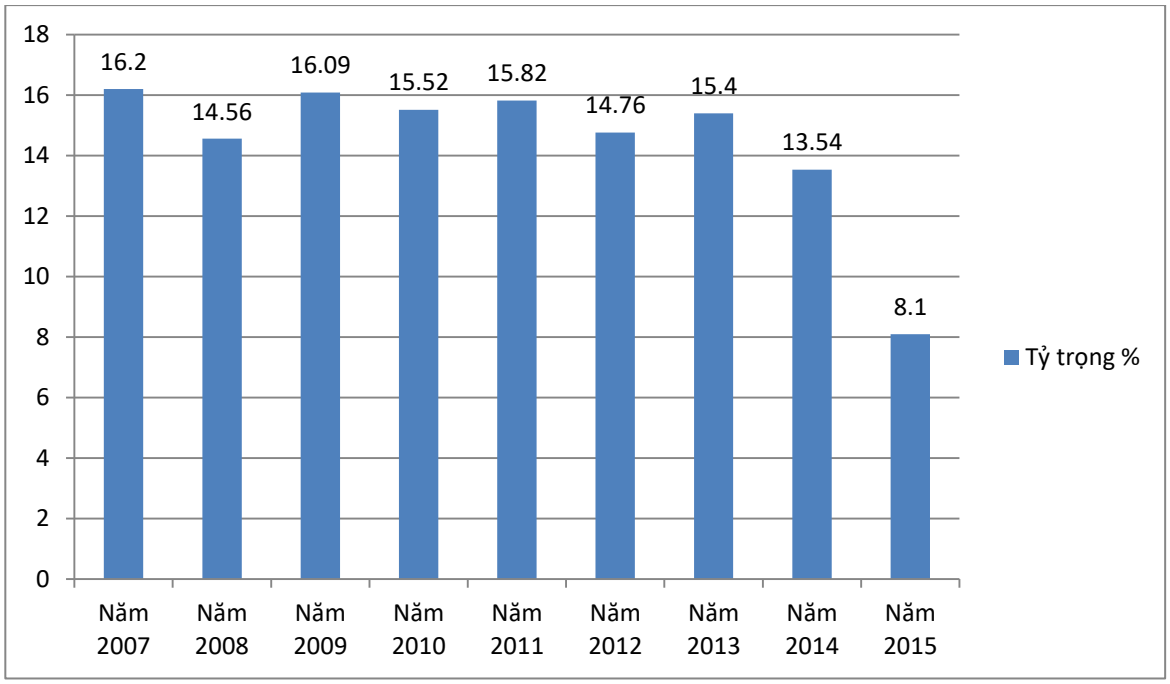
Bảng 2.1. Kim ngạch xuất khẩu của dệt và may Việt Nam trong tổng kim ngạch xuất khẩu của cả nước từ 2007 đến 2015

Đơn vị tính: Triệu USD

Chỉ tiêu	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
KNXK cả nước	48.561	62.700	56.600	72.192	87.360	116.153	132.13	154.4	327,76
KNXK dệt, May	7.780	9.130	9.108	11.209	13.825	17.180	20.4	20,91	26,5
Tỷ trọng (%)	16,02	14,56	16,09	15,52	15,82	14,76	15,4	13,54	8,1

(Nguồn: Tổng cục Thống kê)

Ngành dệt may không chỉ góp phần quan trọng trong nền kinh tế quốc dân mà còn có ý nghĩa phát triển các ngành công nghiệp phụ trợ khác như ngành thiết kế mẫu, ngành hoá dầu… đồng là phương tiện chuyển dịch cơ cầu kinh tế từ nông nghiệp sang công nghiệp.



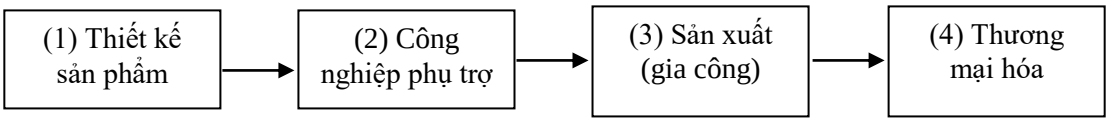
Biểu đồ 2.1: Tỷ trọng kim ngạch xuất khẩu của dệt và may Việt Nam trong tổng kim ngạch xuất khẩu của cả nước từ 2007 đến 2015

Các thị trường xuất khẩu của hàng dệt may Việt Nam chủ yếu là Mỹ, EU và Nhật, trong đó thị phần của hàng gia công may mặc của Việt Nam sang Mỹ và EU chỉ đứng sau Trung Quốc. Trong ba thị phần này, kim ngạch xuất khẩu của hàng may Việt Nam chủ yếu được đóng góp bởi thị trường Mỹ, sau đó đến EU và Nhật.

Tập đoàn dệt may Việt Nam (VINATEX) được thành lập từ tháng 12/2005 trên cơ sở kế thừa từ Tổng Công ty Dệt May Việt Nam. Vinatex là tổng hợp các công ty đa sở hữu gồm có công ty mẹ là Tập đoàn dệt May Việt Nam, 2 đơn vị truyền thông, 9 đơn vị nghiên cứu đào tạo và gần 3000 công ty con, công ty liên kết…Các hoạt động của Vinatex rất đa dạng từ đầu tư sản xuất, cung cấp nguyên liệu phụ đến kinh doanh tiêu thụ sản phẩm. Vinatex là doanh nghiệp lớn nhất trong ngành dệt may Việt Nam theo đuổi mục tiêu trở thành một tập đoàn đa sở hữu trong tốp 10 các tập đoàn dệt may thế giới đến năm 2030. Các doanh nghiệp may thuộc tập đoàn dệt may Việt Nam là các doanh nghiệp chủ lực, tiên phong trong ngành sản xuất may trong việc phát triển công nghệ và các sản

phẩm mới, thay đổi cơ cấu, đầu tư vào máy móc thiết bị, đổi mới tư duy và phương thức quản lý góp phần nâng cao năng lực cạnh tranh của ngành may trên thế giới.

Trong hơn mười năm qua, các doanh nghiệp may mặc luôn giữ vị trí quan trọng trong nền kinh tế quốc dân, có ý nghĩa phát triển các ngành công nghiệp phụ trợ khác, đồng thời là phương tiện chuyển dịch cơ cấu kinh tế từ nông nghiệp sang công nghiệp. Các doanh nghiệp may gia công xuất khẩu có sự đóng góp đáng kể vào quá trình hình thành và phát triển của ngành may mặc. Ngành dệt may Việt Nam đang đứng trước sức ép phải thay đổi để tồn tại và phát triển, do đó việc thâm nhập sâu rộng vào chuỗi giá trị toàn cầu là hết sức cần thiết. Vị trí của ngành dệt may hiện nay trong chuỗi giá trị dệt may toàn cầu ngày càng được nâng cao nhằm mục đích nâng cao giá trị xuất khẩu. Chuỗi giá trị của các sản phẩm dệt may được thể hiện qua sơ đồ 2.1.



Sơ đồ 2.1: Chuỗi giá trị sản phẩm may

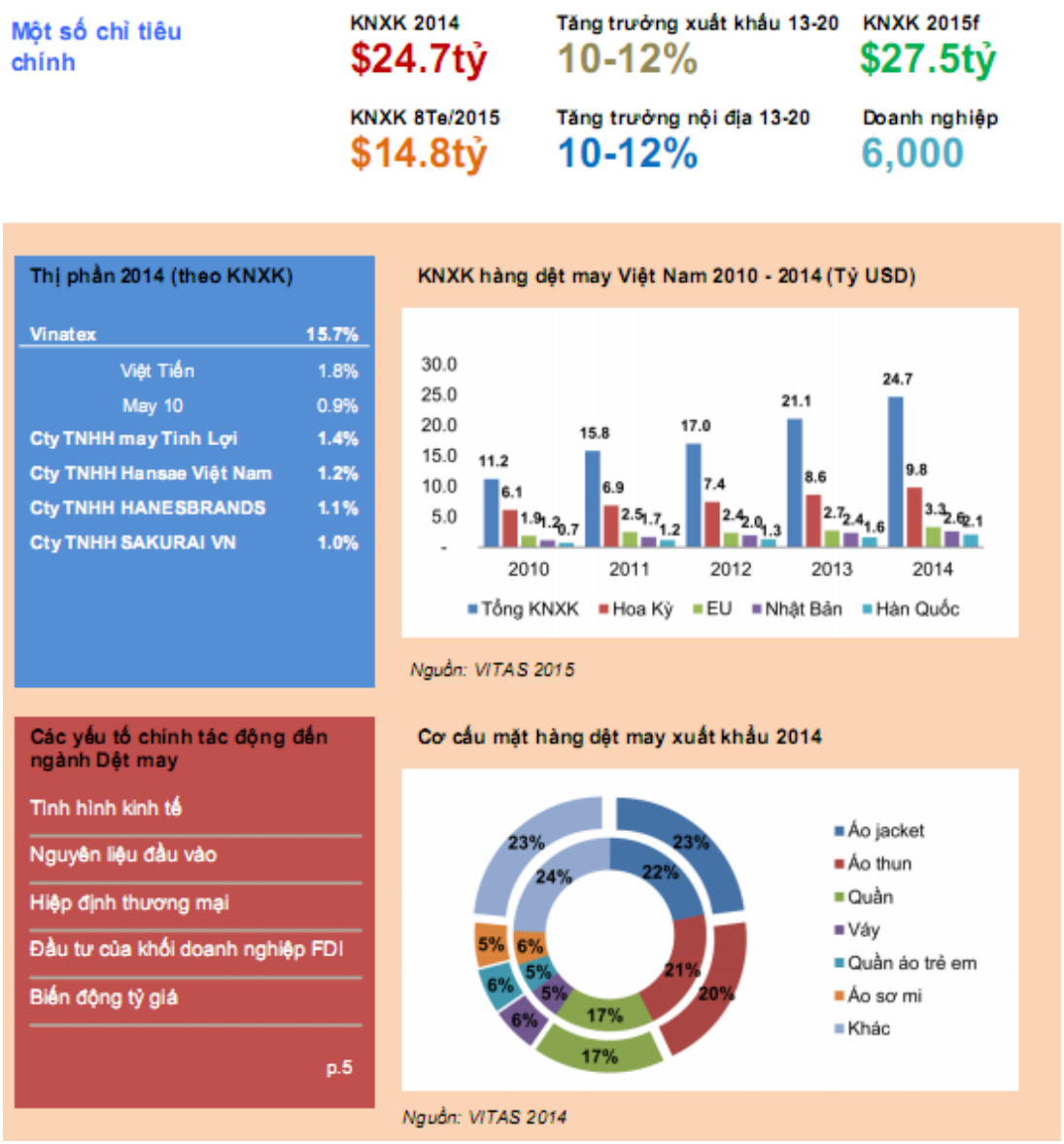
Các doanh nghiệp may Việt Nam hiện nay đang nằm ở khâu thứ ba trong chuỗi giá trị và chỉ bán sản phẩm với giá khoảng 25% giá đến tay người tiêu dùng. Đây cũng là khâu có tỷ suất lợi nhuận thấp nhất chỉ chiếm 5-10% nhưng lại là khâu lợi thế của các doanh nghiệp may Việt Nam với nguồn nhân công rẻ, dồi dào. Vị trí này rất quan trọng nhưng cũng sẽ bị thay thế bởi các nhà sản xuất khác nếu chất lượng sản phẩm không tốt hoặc giá cao hơn các nhà sản xuất khác.

2.1.2. Đặc điểm của ngành may Việt Nam ảnh hưởng tới tổ chức kế toán quản trị chi phí

2.1.2.1. Đặc điểm chung của ngành may

Ngành may là một trong những ngành chủ đạo của công nghiệp sản xuất hàng tiêu dùng, liên quan đến việc thiết kế sản phẩm, hoàn tất hàng may mặc và

cuối cùng là phân phối hàng may mặc đến tay người tiêu dùng, cần thiết cho hầu hết các ngành nghề và sinh hoạt; là một ngành đem lại thặng dư xuất khẩu cho nền kinh tế (thể hiện qua một số chỉ tiêu chính dưới biểu đồ 2.2) góp phần giải quyết việc làm; tăng phúc lợi xã hội.



Biểu đồ 2.2. Kim ngạch xuất khẩu hàng dệt may Việt Nam 2010 -2014 và Cơ cấu mặt hàng dệt may xuất khẩu 2014

Lĩnh vực hoạt động: Hoạt động chính là sản xuất kinh doanh các sản phẩm may mặc; xuất nhập khẩu và kinh doanh thương mại ngành may.

Đặc điểm sản phẩm ngành may: Sản phẩm ngành may có những đặc điểm sau:

- Giá trị sử dụng được xác định bằng việc thỏa mãn những yêu cầu của từng cá nhân. Hàng may mặc ngoài các tác dụng cơ bản về bảo vệ thân thể còn phải thể hiện tính thẩm mỹ, hợp vệ sinh, đảm bảo cho cơ thể hoạt động bình thường, bền, tiện dụng và đảm bảo tính dân tộc của trang phục, thể hiện trình độ văn hóa dân tộc.

- Đặc trưng của sản phẩm may là tính thời vụ và tính thời trang cao. Mẫu mã, kiểu dáng, màu sắc, chất liệu của sản phẩm phải thường xuyên được thay đổi để đáp ứng nhu cầu của người tiêu dùng. Tính thời vụ của sản phẩm chịu ảnh hưởng của thời tiết trong năm và thời tiết của các khu vực địa lý khác nhau.

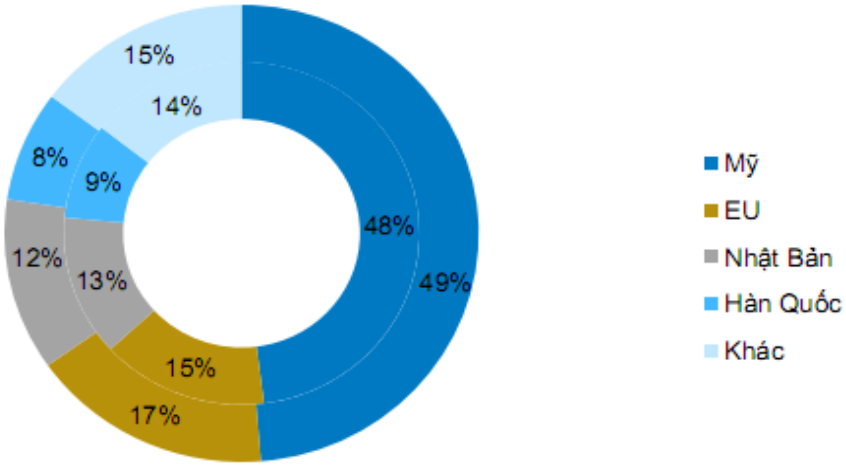
Đặc điểm sản phẩm ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các DN may là: Do tính thời trang và thời vụ cao nên các sản phẩm may có chu kỳ sống ngắn, vì vậy chủng loại và quy cách nguyên vật liệu trực tiếp tham gia vào quá trình sản xuất sản phẩm được thay đổi liên tục và thường xuyên. Sự biến động của các loại nguyên vật liệu này phụ thuộc rất lớn vào sự chủ động về nguồn cung cấp, giá cả trên thị trường trong nước và nước ngoài. Hiện nay, nguồn cung cấp nguyên phụ liệu may chủ yếu là từ nhập khẩu 60-77% (nguồn theo báo cáo của ngành dệt may Việt Nam 6 tháng cuối năm 2015). Giá nguyên phụ liệu may tăng lên trong những năm qua làm cho chi phí đầu vào tăng cao. Quản lý tốt vật liệu tồn kho, sử dụng tốt các loại nguyên vật liệu sẽ làm giảm đáng kể chi phí đầu vào của ngành may.

- Yêu cầu đối với sản phẩm rất phong phú, đa dạng, tùy thuộc vào đối tượng người tiêu dùng. Sự khác nhau về nhu cầu sản phẩm phụ thuộc vào văn hóa, phong tục tập quán, tôn giáo, khu vực địa lý, khí hậu, giới tính, tuổi tác, mức thu nhập bình quân, thói quên tiêu dùng, cơ cấu tỷ lệ chi tiêu cho ngành may mặc, xu hướng thay đổi cơ cấu chi tiêu dùng trong thu nhập…Các yếu tố này chi phối mạnh đến số lượng, kiểu dáng, mẫu mã và quan trọng hơn cả là chi phối tới giá cả của sản phẩm.

Đặc điểm về thị trường sản xuất: Công nghiệp may thế giới được chuyển dịch dần dần từ các nước phát triển sang các nước kém phát triển hơn. Xu hướng

của thế giới hiện nay của ngành may là chuyển dần sang thuê ngoài từ các nước công nghiệp sang nước phát triển, đặc biệt là các nước châu Á - là những nước có chi phí nhân công thấp, có thể có sẵn nguồn nguyên liệu thô, có thể cung cấp dịch vụ trọn gói, từ sản xuất vải đến cắt, may và đóng gói. Các nước châu Á đang chiếm ưu thế cạnh tranh trong lĩnh vực này là Trung Quốc, Ấn Độ, Pakistan và Việt Nam.

Đặc điểm về thị trường tiêu thụ: Thị trường xuất khẩu, hàng may Việt nam tăng trưởng tốt ở hầu hết các thị trường chính như Mỹ, Châu Âu, Nhật Bản và Hàn Quốc. Cụ thể, theo số liệu khảo sát trong năm 2013 và tính đến hết tháng 6/2015 xuất khẩu sang Mỹ đạt 5,6 tỷ USD, tăng 14,2%yoy; sang Châu Âu đạt 1,9 tỷ USD, tăng 26,5%yoy; sang Nhật Bản đạt 1,4 tỷ USD, tăng 12,3%yoy; sang Hàn Quốc đạt 0,9 tỷ USD, tăng 36,7%yoy thể hiện qua biểu đồ 2.3.



(Nguồn: BVSC)

Biểu đồ 2.3: Cơ cấu thị trường xuất khẩu dệt may của Việt Nam (2013-T7/2015)

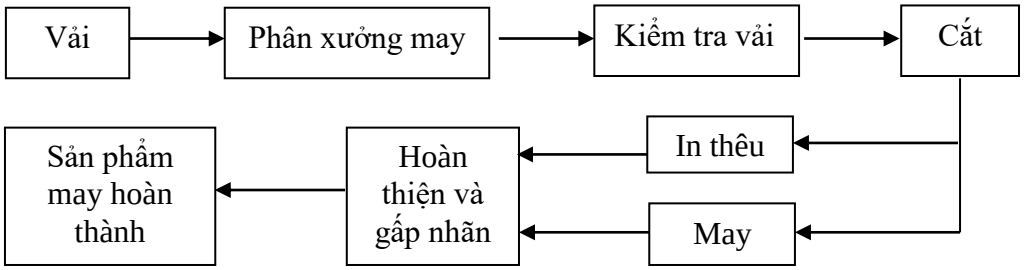
Tóm lại:Từ các đặc điểm chung của ngành may như đã trình bày ở trên là độ phức tạp ở số lượng thông tin khổng lồ về mã hàng, sản phẩm với quy trình sản xuất riêng, phức tạp. Tính phức tạp còn do bản chất của quá trình sản xuất đa dạng. Mỗi doanh nghiệp thường có yêu cầu khác biệt và đặc trưng riêng, mỗi doanh nghiệp gia công thì quy trình tổ chức kế toán quản trị chi phí khác hẳn với một doanh nghiệp tự sản xuất và tiêu thụ; mỗi doanh nghiệp sản xuất hàng xuất khẩu đến các quốc gia khác nhau lại có những yêu cầu khác nhau…Từ việc

phân tích các đặc điểm chung cuả ngành may nhằm cung cấp các thông tin cho việc thực hiện các chức năng của nhà quản trị trong các doanh nghiệp may như: lập kế hoạch, tổ chức thực hiện, kiểm soát chi phi, xây dựng các quyết định về giá bán sản phẩm, lựa chọn mặt hàng sản xuất, quy mô sản xuất, quyết định tiếp nhận hay từ chối đơn hàng….

2.1.2.2. Đặc điểm về quy trình, tổ chức sản xuấttrong các doanh nghiệp may ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị chi phí

**** Quy trình sản xuất***

Quy trình sản xuất sản phẩm may mặc trải qua nhiều công đoạn kế tiếp nhau và được mô tả qua sơ đồ 2.2. Trong giai đoạn chuẩn bị sản xuất, bộ phận kỹ thuật tiến hành chuẩn bị mẫu, chế thử sản phẩm, thiết kế quy trình, phân chuyền và giác sơ đồ. Sản phẩm của công đoạn này sẽ là bán thành thẩm của công đoạn sau và được tính hết vào chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, ở các công đoạn còn lại chi phí phát sinh chủ yếu là chi phí nguyên vật liệu chính (vải); được đưa hết vào khâu đầu tiên (cắt) .Tại công đoạn cắt, khi nhận vải, bộ phận cắt kiểm tra vải cắt bán thành phẩm, viết số và phối kiện. Công đoạn may nhận bán thành phẩm từ công đoạn cắt, tùy theo tính chất và yêu cầu của sản phẩm để bố trí, sắp xếp lao động sản xuất. Công đoạn may gồm các bước cụ thể như kẻ, vẽ, may túi, may chắp vá các chi tiết của sản phẩm, may cổ, tra khóa, thùy khuyết, đính cúc…sản phẩm may xong được chuyển đến công đoạn là, chi phí phát sinh là các chi phí nguyên vật liệu phụ, chi phí nhân công được phát sinh ở hầu hết các khâu của quá trình sản xuất, ngoài các chi phí trên là chi phí sản xuất chung như chi phí khấu hao, điện nước, …. Sau khi hoàn chỉnh, sản phẩm được kiểm tra lần cuối cùng, tại công đoạn kiểm tra chất lượng sản phẩm, nếu đủ tiêu chuẩn chất lượng sẽ chuyển vào kho hoàn thành và đóng gói.



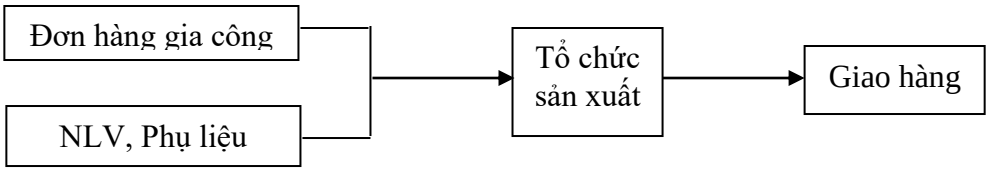
Sơ đồ 2.2. Quy trình công nghệ sản xuất trong các doanh nghiệp May

**** Tổ chức sản xuất***

Qua thực tế khảo sát tại các doanh nghiệp may có: 4 phương thức tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh: phương thức sản xuất CMT – may gia công theo theo thiết kế (nguyên liệu khách hàng cung cấp); phương thức sản xuất OEM/FOB – phương thức gia công mua mua nguyên liệu, bán thành phẩm, phương thức sản xuất ODM may theo thương hiệu thiết kế riêng và phương thức sản xuất OBM – phương thức sản xuất theo nguyên bản cả gói.

Phương thức sản xuất CMT (Cut – Make – Trim): Đây là phương thức xuất khẩu đơn giản nhất của ngành dệt may và mang lại giá trị gia tăng thấp nhất. Khi hợp tác theo phương thức này, khách hàng cung cấp cho doanh nghiệp gia công toàn bộ đầu vào để sản xuất sản phẩm bao gồm nguyên liệu, vận chuyển, mẫu thiết kế và các yêu cầu cụ thể; các nhà sản xuất chỉ thực hiện việc cắt, may và hoàn thiện sản phẩm. Doanh nghiệp thực hiện xuất khẩu theo phương thức CMT chỉ cần có khả năng sản xuất và hiểu cơ bản về thiết kế để thể hiện mẫu sản phẩm

Phương thức may gia công CMT được thể hiện qua sơ đồ 2.3.



Sơ đồ 2.3. Phương thức sản xuất CMT

Hình thức này rất phổ biến và chiếm tỷ trọng chủ yếu trong các doanh nghiệp may Việt Nam. Nhận gia công toàn bộ có ưu điểm là doanh nghiệp không phải chuẩn bị nguyên phụ liệu và tìm kiếm thị trường tiêu thụ. Tuy nhiên,

điểm hạn chế là doanh nghiệp không chủ động trong việc lập kế hoạch sản xuất, phụ thuộc vào đối tác và đặc biệt là lợi nhuận thấp.

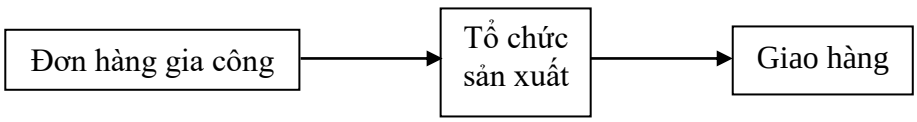
❖ **Phương thức sản xuất FOB /OEM** (Free On Board /Original Equipment Manufacturing)

FOB là phương thức xuất khẩu ở bậc cao hơn so với CMT; đây là hình thức sản xuất theo kiểu "mua nguyên liệu bán thành phẩm". Theo phương thức FOB, các doanh nghiệp chủ động tham gia vào quá trình sản xuất, từ việc mua nguyên liệu đến cho ra sản phẩm cuối cùng. Khác với CMT, các nhà sản xuất của FOB sẽ chủ động mua nguyên liệu đầu vào cần thiết thay vì được cung cấp trực tiếp từ khách hàng của họ. Các hoạt động theo phương thức FOB thay đổi đáng kể dựa theo các hình thức quan hệ hợp đồng thực tế giữa nhà cung cấp với các khách mua nước ngoài và được chia thành 2 loại:

FOB cấp I. Các doanh nghiệp thực hiện theo phương thức này sẽ mua nguyên vật liệu đầu vào từ một nhóm các nhà cung cấp do khách mua chỉ định. Phương thức xuất khẩu này đòi hỏi các doanh nghiệp may phải chịu trách nhiệm về tài chính để thu mua và vận chuyển nguyên liệu.

FOB cấp II. Các doanh nghiệp thực hiện theophương thức này sẽ nhận mẫu thiết kế sản phẩm từ khách mua nước ngoài và chịu trách nhiệm tìm nguồn nguyên liệu, sản xuất và vận chuyển nguyên liệu và thành phẩm tới cảng của khách mua. Điểm cốt yếu là các doanh nghiệp phải tìm được các nhà cung cấp nguyên liệu có khả năng cung cấp các nguyên liệu đặc biệt và phải tin cậy về chất lượng, thời gian giao hàng. Rủi ro từ phương thức này cao hơn nhưng giá trị gia tăng mang lại cho công ty sản xuất cũng cao hơn tương ứng.

Phương thức sản xuất FOB này được thể hiện qua sơ đồ 2.4

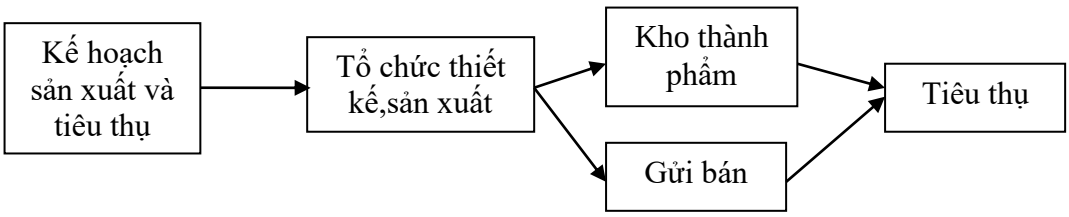


Sơ đồ 2.4. Phương thức sản xuất OEM/FOB

Theo hình thức này căn cứ vào hợp đồng cung cấp sản phẩm cho khách hàng, trên cơ sở thiết kế có sẵn của khách hàng, doanh nghiệp tự tổ chức sản xuất. Theo phương thức sản xuất này doanh nghiệp sẽ chủ động hơn trong việc tổ chức sản xuất nhưng hầu hết là khách hàng nước ngoài yêu cầu khắt khe nên đòi hỏi doanh nghiệp phải có quy trình sản xuất tiên tiến, chất lượng nguyên phụ liệu tốt mới đáp ứng được. Một thực tế là muốn sản phẩm may bán được thì tỷ lệ sử dụng vải nội là rất ít. Hầu như các doanh nghiệp may phải nhập nguyên phụ liệu từ nước ngoài với chi phí rất cao. Thị trường FOB truyền thống của các doanh nghiệp may Việt Nam là các nước Châu Âu như Pháp, Bỉ, Hà Lan,… và gần đây là Nhật Bản, Mỹ.

Trong 5 năm trở lại đây, nhờ việc tích cực quảng bá, giới thiệu sản phẩm và các hoạt động xúc tiến thương mại của các doanh nghiệp may Việt Nam mà nhiều doanh nghiệp lớn đã chuyển từ hình thức gia công CMT sang hình thức FOB, điểm hình như TCT Dệt May Hòa Thọ - một tổng công ty của tập đoàn khu vực miền Trung – Tây Nguyên. Hiện nay, trên 80% sản lượng may mặc của Tổng công ty làm theo hình thức FOB, lợi nhuận tăng cao, đời sống công nhân được cải thiện.

❖ **Phương thức sản xuất ODM (**Original designed Manufactoring**):** Đây làphương thức sản xuất mà các doanh nghiệp may tự tổ chức sản xuất bao gồm khâu thiết kế và cả quá trình sản xuất từ thu mua vải và nguyên phụ liệu, cắt, (may, hoàn tất, đóng gói, vận chuyển). Khả năng thiết kế thể hiện trình độ cao hơn về tri thức của nhà sản xuất và vì vậy sẽ mang lại giá trị gia tăng cao hơn rất nhiều cho sản phẩm. Các doanh nghiệp may theo phương thức ODM tạo ra những mẫu thiết kế, hoàn thiện sản phẩm và bán lại cho người mua, thường là chủ của các thương hiệu lớn trên thế giới. Phương thức này đã được thực hiện và từng bước thành công ở các doanh nghiệp may lớn như May 10, May Việt Tiến, May Nhà Bè… được thể hiện qua sơ đồ 2.5.



Sơ đồ 2.5. Phương thức sản xuất ODM

Hình thức này chịu sự cạnh tranh gay gắt với nhiều chủng loại hàng rẻ của Trung Quốc. Tuy nhiên, những thương hiệu có uy tín của các doanh nghiệp lớn như May 10, Việt Tiến, Nhà Bè… vẫn có uy tín trên thị trường và được người tiêu dùng ưa chuộng. Qua khảo sát cho thấy không có doanh nghiệp quy mô vừa và nhỏ nào có tổ chức sản xuất theo hình thức này trong khi có tới 70% doanh nghiệp có quy mô lớn trả lời phiếu điều tra là có tổ chức theo hình thức này.

Toàn bộ quá trình sản xuất được thực hiện tại các phân xưởng sản xuất. Tuỳ theo quy mô mà doanh nghiệp có thể tổ chức thành nhiều phân xưởng sản xuất. Các phân xưởng sản xuất đều có trình độ thiết bị công nghệ tương đương nhau và được tổ chức thành các dây chuyền đảm nhận toàn bộ quy trình sản xuất cho đến khi sản phẩm hoàn thành. Đối với các doanh nghiệp may có quy mô lớn xu hướng hiện nay là tiến tới thiết lập nhiều nhà máy ở các địa phương. Mỗi nhà máy có từ 10 đến 12 dây chuyền sản xuất. Ví dụ như công ty May Đức Giang có 3 nhà máy ở Hà Nam, Nam Định, Ninh Bình. Công ty May 10 có tới 10 xí nghiệp ở các địa phương như Thái Bình, Nam Định, Thanh Hoá, Hải Phòng, Bắc Ninh…

❖ **Phương thức sản xuất OBM (Original Brand Manufacturing):**

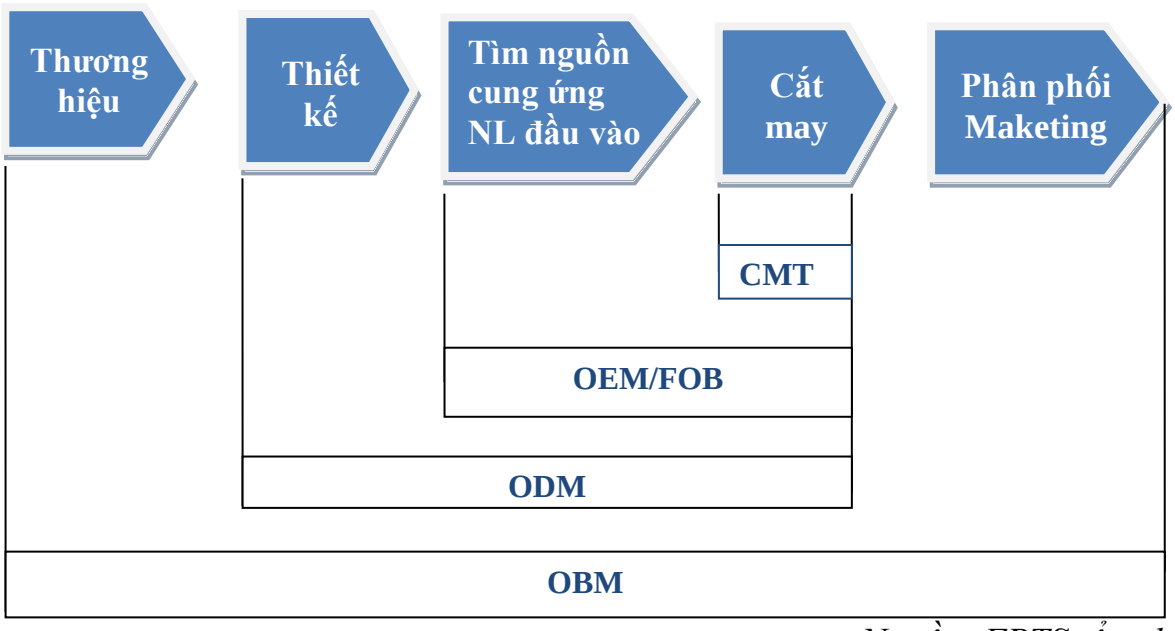
Đây là phương thức sản xuất được cải tiến dựa trên hình thức ODM, song ở phương thức này các hãng sản xuất tự thiết kế và ký hợp đồng cung cấp hàng hóa trong và ngoài nước cho thương hiệu của mình. Các nhà sản xuất tại các nền kinh tế đang phát triển tham gia vào vào phương thức OBM chủ yếu phân phối sản phẩm tại thị trường nội địa và thị trường các quốc gia lân cận.

Chuỗi cung ứng OBM của tập đoàn dệt may Việt Nam được mô tả như sau:

Năng lực sx : - 313 tấn bông Cty tiêu biểu - CTCP Bông VN	Năng lực sx : - 133.395 tấn Cty tiêu biểu - TCT Phong phú - CTCP Sợi Phú bài -TCT Dệt may NĐịnh - TCT Dệt may H Nội (Hano-simex) - TCT CP Dệt may Hòa Thọ	Năng lực sx : - Dệt thoi: 206 triệu m^2 vải - Dệt kim: 9289 tấn Cty tiêu biểu - TCT CP Phong Phú - TCT Việt Thắng - Dệt 8/3 - Dệt kim Đông Xuân - Dệt kim Đông Phương - Dệt kim Hà Nội - Dệt may NĐịnh	Năng lực sx : - 330 triệu sản phẩm Cty tiêu biểu - TCT CP May Việt Tiến - TCT CP May 10 - TCT Việt Thắng - CTCP May Nhà Bè - TCT CP May Đức Giang - CTCP May Hưng Yên	Quy mô: - Trên 50 siêu thị quy mô lớn tại 26 tỉnh thành phố. Cty tiêu biểu - Cty TNHH MTV thương mại thời trang Việt Nam

Tuy nhiên hiện nay ở Việt Nam chưa có doanh nghiệp nào có đủ khả năng và nguồn lực thực hiện theo phương thức OBM mà mới chỉ phát triển đến phương thức sản xuất ODM.

Có thể tóm tắt: Phương thức sản xuất của ngành may Việt Nam qua sơ đồ 2.6 như sau:



Nguồn: FPTS tổng hợp

Sơ đồ 2.6. Phương thức sản xuất của ngành may Việt Nam

Qua sơ đồ 2.6, ta thấy có bốn hình thức tổ chức sản xuất ở cấp độ phát triển tăng dần trong ngành may mặc. Phương thức sản xuất CMT - hình thức

hợp đồng gia công, các doanh nghiệp may chỉ thực hiện ghép nối các nguyên vật liệu đầu vào để tái xuất khẩu (*quy mô sản xuất của các DN này rất nhỏ* - không thể tổ chức kế toán quản trị chi phí). Phương thức OEM/FOB – Hàng hóa sẽ cung cấp ra thị trường với thương hiệu của bên mua. Phương thức ODM – doanh nghiệp bán sản phẩm với thương hiệu và mẫu mã riêng của doanh nghiệp. Phương thức OBM hiện nay ở Việt Nam chưa phát triển. Vì vậy, luận án đi sâu vào phân tích đặc điểm quy trình sản xuất của hai phương thức sản xuất OEM/FOB và ODM ảnh hưởng tới tổ chức kế toán quản trị chi phí.

**** Đặc điểm quy trình sản xuất và tổ chức sản xuất ảnh hưởng tới tổ chức kế toán quản trị chi phí***

Trước đây, hầu hết các doanh nghiệp may đều chưa chủ động trong việc tìm nguồn nguyên vật liệu cung ứng đầu vào nên các doanh nghiệp sẵn sàng nhận các đơn hàng gia công thuần tuý để tận dụng nhân công giá rẻ. Hiện nay,doanh nghiệp may (sản xuất theo phương thức FOB) muốn giành lấy quyền chủ động, muốn có hiệu quả cao thì doanh nghiệp may cần coi trọng việc kiểm soát chi phí cấu thành nên giá thành sản xuất sản phẩm ; bên cạnh đó vẫn có rất ít các doanh nghiệp lớn có thương hiệu riêng(phương thức sản xuất ODM) như Việt Tiến, May 10… Vì vậy, các DN may muốn tổ chức kế toán quản trị chi phí tốt trước hết phải quản trị tốt chi phí nguyên vật liệu đầu vào, xây dựng định mức nhân công một cách hợp lý và kiểm soát được chi phí sản xuất chung đặc biệt là chi phí năng lượng (điện, xăng, dầu).

*Thứ nhất,*Để quản trị tốt chi phí nguyên vật liệu đầu vào đối với các doanh nghiệp sản xuất theo phương thức FOB và ODM là việc quản lý vật liệu tồn kho, sử dụng tiết kiệm vật liệu, hạn chế hao hụt, hư hỏng sẽ làm giảm đáng kể chi phí đầu vào của ngành may. Vì khi xét tỷ trọng chi phí nguyên vật liệu trong giá thành sản xuất của sản phẩm may mặc thì thường chiếm khoảng 60%-70% tổng chi phí sản xuất. Nguyên vật liệu trong ngành may có số lượng rất lớn, đa dạng, số lượng chủng loại nguyên vật liệu trong một doanh nghiệp có thể

lên đến hàng trăm ngàn mã. Ngành may sử dụng nguyên vật liệu chủ yếu là vải và một lượng khá lớn các phụ kiện, phụ tùng thay thế cho các thiết bị. Sự biến động của các loại nguyên vật liệu này phụ thuộc rất lớn vào sự chủ động về nguồn cung cấp, giá cả trên thị trường trong nước và nước ngoài. Hiện nay, nguồn cung cấp nguyên phụ liệu may chủ yếu là từ nhập khẩu (60-77%). Giá nguyên phụ liệu may ngày càng tăng lên trong những năm qua đã làm cho chi phí đầu vào tăng cao.

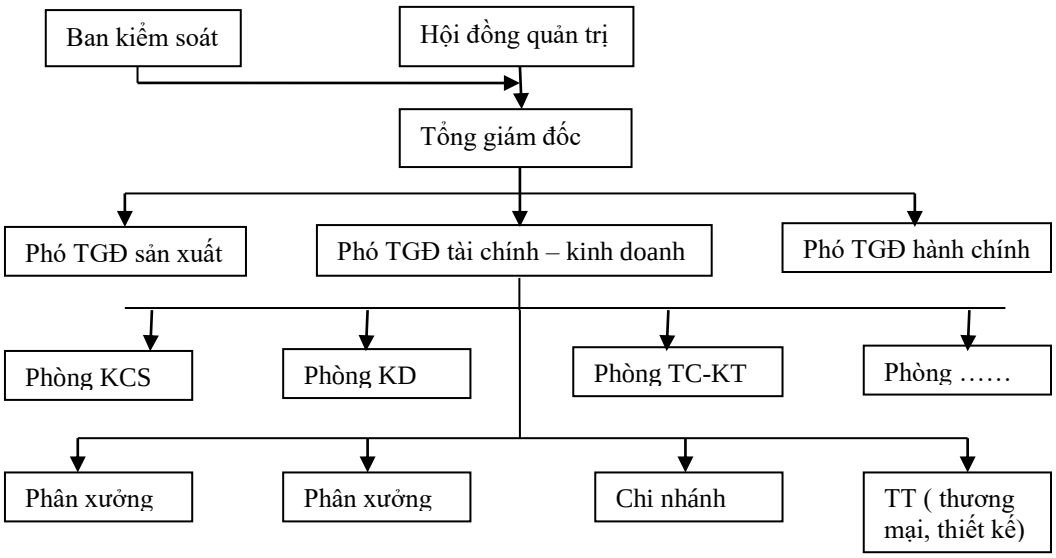
Thứ hai, Ngành may là một trong những ngành được chú trọng là ưu tiên phát triển trên cơ sở tận dụng nguồn nhân công dồi dào, giá rẻ trong nước để thực hiện các đơn hàng xuất khẩu của nước ngoài. Đi liền với nhân công giá rẻ là chất lượng lao động còn hạn chế cần phải đào tạo mới đáp ứng được yêu cầu công việc. Ngành may là cũng là ngành có cơ cấu chi phí nhân công cao đặc biệt là đối với hình thức tổ chức sản xuất FOB tính ổn định của nguồn lao động trong ngành lại không cao so với phương thức sản xuất ODM. Để đảm bảo tiến độ giao hàng, nhiều doanh nghiệp đã liên tục phải tăng ca trong những thời điểm thiếu lao động. Vì tính kém ổn định này mà khá nhiều doanh nghiệp phải tốn kém chi phí cho công tác tuyển mới và đào tạo lao động. Do đó, chi phí nhân công của các doanh nghiệp ngoài tiền lương trả cho người lao động theo sản phẩm hoặc theo ngày công, các khoản trích theo lương theo quy định còn phát sinh các chi phí tăng ca, bồi dưỡng độc hại, hỗ trợ đào tạo nâng cao tay nghề chuyên môn và các khoản chi phí tuyển dụng lao động mới. Để ổn định lao động, doanh nghiệp may cần có những thay đổi trong chính sách lương thưởng cho người lao động. Đồng thời tăng cường công tác quản trị chi phí nhân công như xây dựng định mức hao phí lao động hợp lý, theo dõi đánh giá kết quả công việc, gắn trách nhiệm với lợi ích kinh tế, phân tích biến động về giá lao động cũng như năng suất lao động để kịp thời có quyết định phù hợp.

Thứ ba, Khi quyết định nhận các đơn hàng, các doanh nghiệp may cần cân nhắc và có phương án tính toán về chi phí năng lượng để tránh phát sinh hao phí ngoài sản xuất. Mặc dù, chi phí năng lượng chỉ chiếm 10% chi phí sản xuất

nhưng hiện nay giá điện và xăng ngày càng tăng cao làm chi phí sản xuất chung tăng làm giá thành sản phẩm tăng trong khi sản lượng không thay đổi. Bên cạnh đó, tình trạng mất điện ở các địa phương diễn ra thường xuyên khiến chi phí năng lượng bị đẩy lên khá nhiều do phải chạy máy phát điện ảnh hưởng đến quá trình sản xuất của doanh nghiệp. Doanh nghiệp may chủ yếu ký đơn hàng FOB nên việc giao hàng đúng tiến độ là rất quan trọng vì nếu giao hàng không đúng hạn doanh nghiệp sẽ chịu cước phí cao. Vì vậy, các doanh nghiệp cần phải chủ động trong việc kiểm soát chi phí năng lượng.

2.1.2.3. Đặc điểm về tổ chức bộ máy quản lý

Theo kết quả khảo sát, các doanh nghiệp may Việt Nam đều tổ chức quản lý theo kiểu trực tuyến chức năng. Theo đó, bộ máy quản lý doanh nghiệp được chia thành các bộ phận chức năng chịu trách nhiệm chuyên môn độc lập. Các doanh nghiệp may chủ yếu là công ty cổ phần hoá. Bộ máy quản lý được tổ chức theo sơ đồ 2.7



Sơ đồ 2.7. Tổ chức bộ máy quản lý trong các doanh nghiệp may

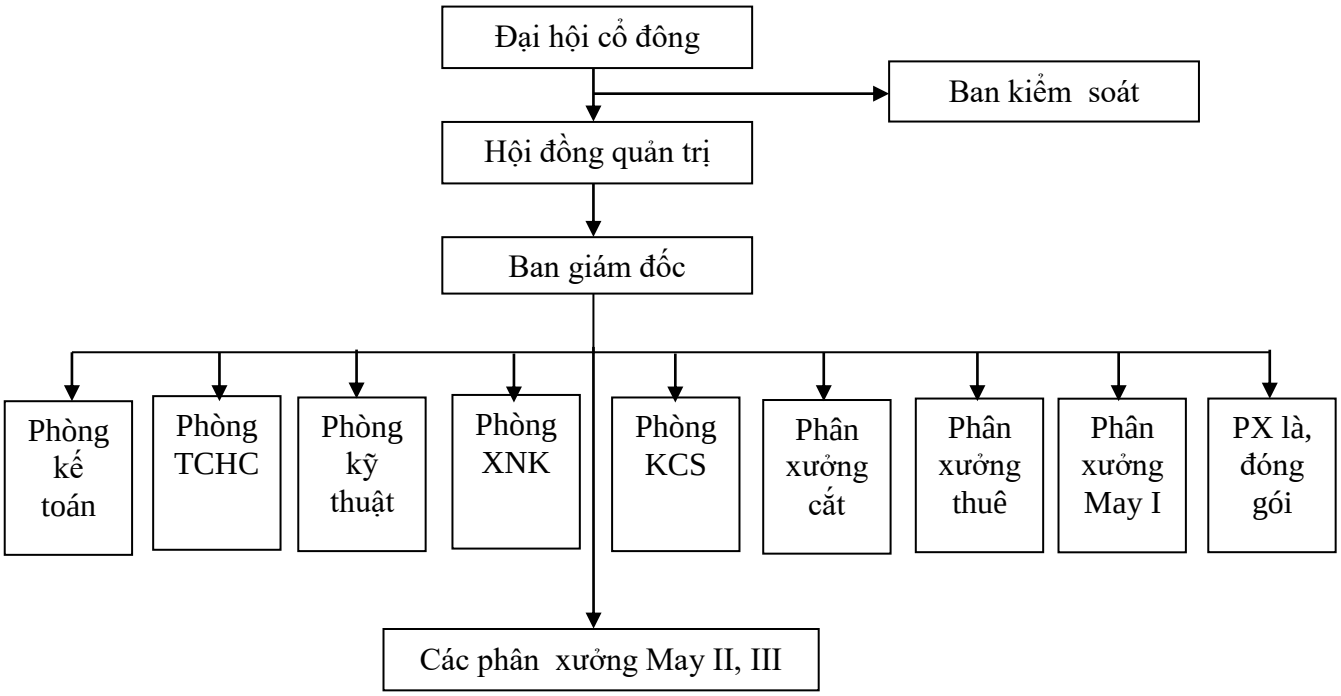
(Nguồn: tác giả tự tổng hợp)

Các doanh nghiệp lớn trong ngành, ngoài tổng công ty may 28 trực thuộc Tổng cục hậu cần – Bộ Quốc phòng, đều nằm trong cơ cấu tổ chức của Tập đoàn dệt may Việt Nam như Tổng công ty May 10, Tổng công ty cổ phần may Việt Tiến, Tổng công ty cổ phần may Nhà Bè, Tổng công ty cổ phần may Đức

Giang,….Những doanh nghiệp này được tổ chức theo mô hình công ty mẹ, công ty con. Chẳng hạn như, may Nhà Bè (NBC) có vốn điều lệ 140 tỷ đồng (phần vốn được nhà nước giao cho Tập đoàn dệt may Việt Nam đại diện chiếm 28,8% tương ứng 40,32 tỷ đồng), số lao động khoảng 17.000 người, với 34 đơn vị thành viên (Nguồn Báo dệt may Việt Nam). Đây là một công ty đại chúng đã làm thủ tục đăng ký với Uỷ ban chứng khoán nhà nước, tuy nhiên cổ phiếu của may Nhà Bè hiện chưa được lưu ký tập trung tại các cơ sở giao dịch.

Đặc điểm bộ máy quản lý ảnh hưởng đến tổ chức KTQTCP trong các DN may: Công tác tổ chức quản lý được đánh giá là vô cùng quan trọng đảm bảo cho hoạt động sản xuất kinh doanh và nâng cao chất lượng sản phẩm. Sản phẩm của các doanh nghiệp may Việt Nam chủ yếu là xuất khẩu đòi hỏi chất lượng cao nên công tác tổ chức quản lý được đặc biệt quan tâm. Nhìn chung, các doanh nghiệp lớn trong ngành đã xây dựng cơ cấu tổ chức tương đối phù hợp với chiến lược và đặc điểm hoạt động kinh doanh. Những doanh nghiệp này được coi là những nhà tiên phong của ngành trong thực hiện chuyển đổi dần từ mô hình sản xuất gia công đơn thuần sang mô hình OEM và OBM nhằm thâm nhập sâu hơn vào chuỗi giá trị dệt may toàn cầu với mục đích tìm kiếm mức lợi nhuận cao hơn.

Bên cạnh lĩnh vực kinh doanh xuất khẩu hàng may mặc, các doanh nghiệp lớn trong ngành còn thực hiện đầu tư sang các lĩnh vực khác như sản xuất nguyên vật liệu cho may mặc, kinh doanh thương mại…. Ở các doanh nghiệp có quy mô lớn, tổng số lao động từ 3000 trở lên, cơ cấu tổ chức được quan tâm xây dựng hợp lý. Dưới đây là cơ cấu tổ chức của công ty cổ phần Falcon Sông Hồng, được thành lập từ năm 1993, tiền thân là một doanh nghiệp nhà nước được cổ phần hoá, hiện có 4.000 lao động với doanh thu 2015 khoảng 50 tỷ đồng/ năm (sơ đồ 2.8).



Sơ đồ 2.8: Cơ cấu tổ chức của Công ty cổ phần may Falcon Sông Hồng

(Nguồn: Công ty cổ phần may Sông Hồng)

Theo sơ đồ này, các chức năng lập kế hoạch hoặc nhân sự được xác định rõ ràng . Chức năng nhân sự được kiêm nhiệm với chức năng hành chính tổng hợp, còn việc lập kế hoạch do ban giám đốc thực hiện trên cơ sở sự tham vấn của các bộ phận có liên quan. Việc lập kế hoạch tài chính chủ yếu tập trung vào việc lập kế hoạch sản xuất.

2.1.1.4. Đặc điểm cơ chế quản lý tài chính

Nghị định 59/2011/NĐ-CP ngày 18 tháng 7 năm 2011 của chính phủ về việc chuyển doanh nghiệp 100% vốn nhà nước thành công ty cổ phần, thay thế Nghị định 109/2009/NĐ-CP ngày 26/6/2007. Đây chính là điểm mới trong tiến trình cổ phần hoá một cách toàn diện các doanh nghiệp may thuộc sở hữu nhà nước. Trong quá khứ, các doanh nghiệp này từng bước tiến hành cổ phần hoá, tuy nhiên do nhiều lý do khác nhau khiến nhiều doanh nghiệp vẫn chưa thể tiến hành cổ phần hoá xong, việc này dẫn đến sự lúng túng trong quản lý khi mà tổ chức doanh nghiệp bị rơi vào tình trạng bán cổ phần như hiện nay. Như vậy, với việc ban hành các chính sách về quản lý doanh nghiệp cổ phần cũng như các chính sách kinh tế đồng bộ khác đã từng bước tạo ra một thị trường tương đối

hoàn chỉnh nhằm thúc đẩy sự cạnh tranh mạnh mẽ trong các doanh nghiệp nói chung và các doanh nghiệp may nói riêng.

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

Thứ nhất: Sự ổn định của nguồn cung các yếu tố đầu vào thông qua các chính sách vĩ mô của nhà nước. Ngành dệt với tư cách là ngành công nghiệp phụ trợ, chỉ tiêu nay xấp xỉ bằng 6 lần vốn đầu tư vào các ngành công nghiệp khác, do ngành dệt vốn đầu tư ban đầu thấp, thời gian thu hồi vốn trong ngành may thường ngắn, khoảng 5 đến 7 năm trong khi đó ngành dệt khoảng 12 đến 15 năm. Các doanh nghiệp may Việt Nam không có mối liên hệ chặt chẽ với các doanh nghiệp dệt nhiều vì lý do: chất lượng sản phẩm dệt chưa tốt, không đồng đều về màu sắc, kích thước; nghèo nàn về mẫu mã, chưa bắt kịp thị hiếu người tiêu dùng trong nước và quốc tế; giá thành cao. Nguyên liệu đáp ứng cho nhu cầu sản xuất trong doanh nghiệp may được nhập khẩu từ Trung Quốc, Hàn Quốc,…nên tỷ lệ nội địa hoá trong ngành may là tương đối thấp điều này được chứng minh rõ ràng trên cơ sở so sánh sản lượng vải và vật liệu phụ nhập khẩu từ nước ngoài với kim ngạch xuất khẩu của ngành dệt may Việt Nam từ năm 2010 đến năm 2014. Lượng nhập khẩu vải và vật liệu phụ luôn chiếm một tỷ

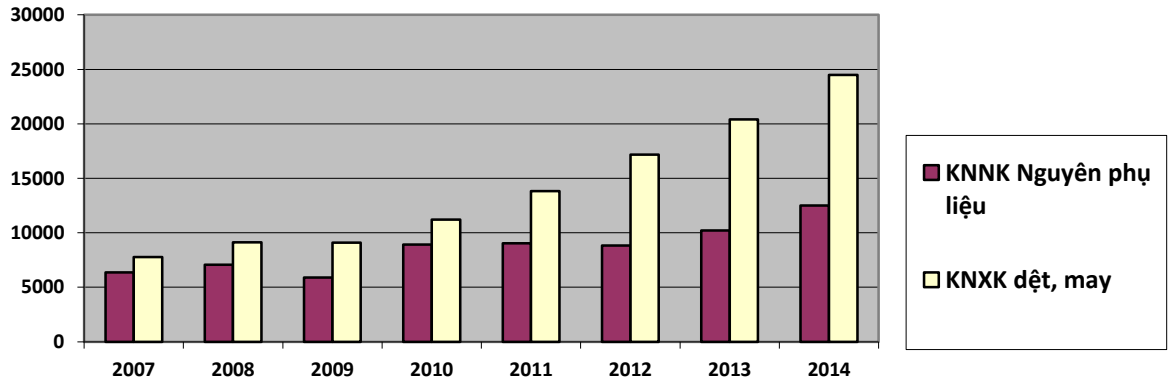
trọng lớn trong tổng kim ngạch xuất khẩu ngành dệt may. Hình thức thương mại bán sản phẩm chiếm tỷ trọng rất khiêm tốn và tỷ lệ nội địa hoá về nguyên phụ liệu là rất thấp (giá trị nguyên phụ liệu nhập khẩu chiếm tới 75 đến 85% kim ngạch xuất khẩu). Thể hiện qua bảng 2.2 và biểu đồ 2.4)

Bảng 2.2: Kim ngạch nhập khẩu nguyên vật liệu so với tổng kim ngạch xuất khẩu hàng dệt, may Việt Nam từ năm 2007 đến 2015

(Đơn vị tính: Triệu USD)

Chỉ tiêu	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
KNNK Nguyên phụ liệu	6356	706	5887	8912	9032	8845	10200	12500
KNXK dệt, May	7780	9130	9108	11209	13825	17180	20400	20910
Tỷ trọng(%)	81,7	77,3	64,6	79,5	65,3	51,6	50	51,02

(Nguồn: Tổng cục thống kê, hội Dệt, May Việt Nam)



Biểu đồ 2.4: Kim ngạch nhập khẩu nguyên vật liệu so với tổng kim ngạch xuất khẩu hàng dệt, May Việt Nam từ năm 2007 đến 2014

(Nguồn: Tổng cục thống kê, hội Dệt, May Việt Nam)

Các doanh nghiệp may không nhất thiết thoát ra khỏi vị trí gia công sản xuất nhưng cần có những chiến lược tập trung vào tăng tỷ lệ nội địa hoá bằng cách đầu tư sản xuất vải và nguyên phụ liệu trong nước, tránh tình trạng nhập khẩuquá nhiều dẫn đến lợi nhuận không cao.

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

Thứ ba: Các doanh nghiệp may đang từng bước tiến hành cổ phần hoá, tái cơ cấu theo hướng thoái dần vốn trong các doanh nghiệp nhà nước thuộc ngành may. Việc các doanh nghiệp được cổ phần hoá đã có tác động rất lớn tới tư duy và cách thức quản lý của ban lãnh đạo doanh nghiệp, bởi lẽ sức ép của các cổ đông về sự gia tăng lợi nhuận khiến các nhà quản trị ngoài việc thúc đẩy sự phát triển của doanh nghiệp nhằm tăng doanh thu thì việc quản lý chi tiêu hiệu quả là việc cần thiết.

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

Tóm lại: Việc khai thác và thực hiện các cơ chế quản lý tài chính đối với doanh nghiệp may trên cả hai khía cạnh vĩ mô và trong nội tại doanh nghiệp sẽ có ảnh hưởng lớn tới công tác tổ chức kế toán quản trị chi phí của doanh nghiệp, do vậy, việc tổ chức kế toán quản trị chi phí cần thường xuyên xem xét các yếu

tố này để điều chỉnh sao cho phù hợp nhất nhằm đảm bảo tính hiệu quả của doanh nghiệp trong hiện tại và tương lai.

2.2. Thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam

2.2.1.Thực trạng nhu cầuthông tin tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam

Ngành may là ngành xuất khẩu chủ lực của Việt Nam, đang tăng trưởng với tốc độ hai con số, CAGR kim ngạch xuất khẩu 2007 -2015 là 20%, đóng góp từ 12%-17%GDP hàng năm. Việt Nam hiện là một trong năm nhà xuất khẩu dệt may hàng đầu thế giới với thị phần 5%-6%, mục tiêu tăng trưởng xuất khẩu và tăng trưởng thị phần nội địa theo quy hoạch phát triển ngành công nghiệp ngành công nghiệp may đến năm 2020, tầm nhìn 2030 của Bộ Công thương sẽ đạt khoảng 10%-12%/năm giai đoạn 2015-2020. Với lợi thế ổn định chính trị - xã hội và nguồn lao động, đặc biệt khi các hiệp định thương mại đối tác xuyên châu Á - Thái Bình Dương (TTP), hiệp định thương mại tự do song phương Việt Nam – EU (EVFTA) được ký, ngành dệt may nhiều cơ hội gia tăng kim ngạch xuất khẩu, khả năng đạt tốc độ tăng trưởng có thể cao hơn so với mục tiêu đề tiêu đề ra. Tốc độ tăng trưởng của ngành may cao, tuy nhiên các doanh nghiệp may Việt Nam phải tập trung hơn nữa vào việc đổi mới cơ cấu, mẫu mã sản phẩm, phát triển các sản phẩm có hàm lượng giá trị tăng cao. Để ban hành và thực thi các quyết định kinh doanh đa dạng từ các quyết định dài hạn, trung hạn đến các quyết định chỉ đạo sản xuất kinh doanh hàng ngày, bộ máy quản trị kinh doanh cần có các thông tin cần thiết về tình hình thực trạng và dự báo tương lai các nhân tố bên ngoài và bên trong doanh nghiệp. Chính việc thiết lập thông tin kế toán quản trị chi phí nhằm cung cấp các thông tin thiết thực cho nhà quản trị, lượng hóa được quá trình kinh tế và đảm bảo yêu cầu cung cấp thông tin một cách thường xuyên cho bộ máy quản trị doanh nghiệp. Các nhà quản trị doanh nghiệp may trong giai đoạn này cần phải được cung cấp thông tin để trả lời các

câu hỏi: Lựa chọn mua hay sản xuất nguyên vật liệu đầu vào? Chấp nhận gia công theo đơn hàng hay tự sản xuất? Lựa chọn phương án quản lý chi phí nào tối ưu?Giải pháp nào tối thiểu hóa chi phí? Cần mở rộng hay thu hẹp thị trường tiêu thụ sản phẩm? …Phân tích trên khẳng định rõ nhu cầu hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may khác nhau (tùy thuộc vào quy mô, đặc điểm sản xuất của doanh nghiệp) để cung cấp thông tin phù hợp với yêu cầu cho việc ra các quyết định khác nhau trong kinh doanh.

Dựa trên mục tiêu và bảng câu hỏi nghiên cứu *(phụ lục 1B),* luận án tiến hành nghiên cứu đánh giá nhu cầu thông tin tổ chức kế toán quản trị chi phí của các nhà quản trị doanh nghiệp may trên hai khía cạnh: (1) nhu cầu thông tin của nhà quản trị về nội dung tổ chức kế toán quản trị chi phí; (2) Nhu cầu thông tin tổ chức kế toán quản trị chi phí cung cấp cho việc ra quyết định.

(1) Nhu cầu thông tin của nhà quản trị về nội dung tổ chức kế toán quản trị

Khi đánh giá nhu cầu của nhà quản trị về nội dung tổ chức kế toán quản trị chi phí tác giả nghiên cứu trên các nội dung (Tổng hợp phiếu khảo sát phụ lục 1E).

Khía cạnh “phân loại chi phí” được các nhà quản trị đánh giá cao, trong đó phân loại chi phí theo mối quan hệ chi phí với khối lượng hoạt động (Phiếu khảo sát câu 5 - tỷ lệ trả lời chiếm 90%). Điều này cho thấy nhà quản trị có xu hướng mong muốn thông tin chi phí được phân định thành biến phí và định phí nhằm phục vụ công tác quản lý. Khi lấy ý kiến của nhà quản trị về việc lập dự toán tại các doanh nghiệp, nhận thấy các nhà quản trị cho rằng bên cạnh việc xây dựng dự toán tĩnh thì các doanh nghiệp may cũng cần xây dựng cả dự toán linh hoạt (phiếu khảo sát câu 9). Với khía cạnh tài khoản, sổ kế toán quản trị chi phí. Các ý kiến đánh giá về mở tài khoản, sổ kế toán quản trị chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung theo phân xưởng (tỷ lệ trả lời 85%).

Tổng hợp kế quả khảo sát tại phụ lục 1E cho thấy ý kiến đánh giá của nhà quản trị về phương pháp xác định chi phí thì tập trung vào phương pháp xác định chi phí thực tế kết hợp với định mức và kết hợp với phương pháp xác định giá phí hiện đại (tỷ lệ trả lời chiếm 90%). Như vậy, các nhà quản trị trong các doanh nghiệp may quan tâm đến việc áp dụng chi phí hiện đại trong việc xác định chi phí. Các ý kiến đánh giá của nhà quản trị trong việc lập báo cáo kế toán quản trị chi phí tập trung vào các loại báo cáo về phân tích chênh lệch chi phí, báo cáo phân tích nguyên nhân biến động kết quả sản xuất, báo cáo trách nhiệm của từng bộ phận đều được các nhà quản trị quan tâm.

(2) Nhu cầu thông tin tổ chức kế toán quản trị chi phí cung cấp cho việc ra quyết định.

Nội dung cung cấp thông tin cho quyết định quản trị bao gồm: Quyết định chấp nhận hay từ chối đơn đặt hàng; quyết định tiếp tục sản xuất sản phẩm hay bán thành phẩm; quyết định tự sản xuất chi tiết sản phẩm hay mua ngoài…. Các ý kiến của nhà quản trị về nhu cầu thông tin cho quyết định rất cao, trong đó quyết định chấp nhận hay từ chối đơn hàng là quyết định quan trọng nhất đối với doanh nghiệp sản xuất theo phương thức FOB (tỷ lệ trả lời chiếm 90%), còn đối với doanh nghiệp sản xuất theo phương thức ODM thì quyết định tự sản xuất chi tiết sản phẩm hay mua ngoài là quan trọng nhất (tỷ lệ trả lời chiếm 85%).

Kết quả đánh giá nhu cầu thông tin tổ chức kế toán quản trị chi phí của các cấp quản trị trong doanh nghiệp may là cơ sở, tiền đề để luận án nghiên cứu và định hướng hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp may Việt Nam.

2.2.2. Thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí trong bộ máy kế toán tại các doanh nghiệp may Việt Nam

** Về tổ chức bộ máy kế toán*

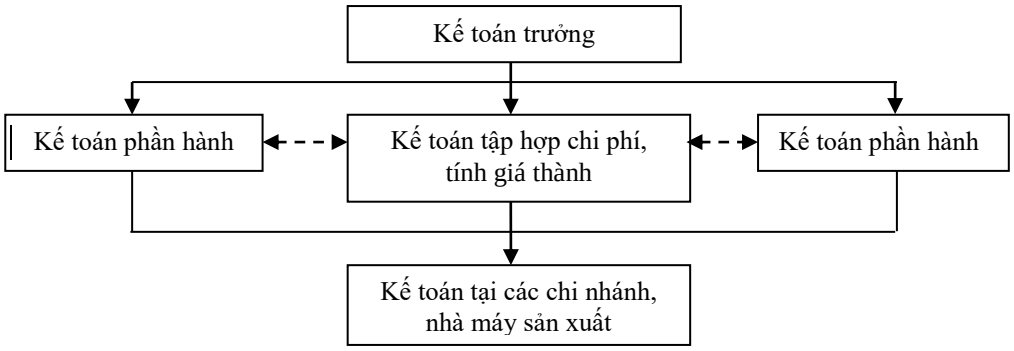
Kết quả khảo sát tại 30 doanh nghiệp may cho thấy việc tổ chức bộ máy kế toán trong các doanh nghiệp may thể hiện qua bảng 2.3 sau:

Bảng 2.3: Các mô hình tổ chức bộ máy kế toán tại các DN may

STT	Mô hình tổ chức bộ máy kế toán	Số lượng DN	Tỷ lệ %
1	Mô hình tập trung	5	16,67
2	Mô hình phân tán	10	33,33
3	Mô hình hỗn hợp (vừa tập trung vừa phân tán)	15	50
Tổng số DN		30	100

(Nguồn: Kết quả khảo sát phụ lục 1E)

Mô hình được sử dụng chủ yếu tại các doanh nghiệp may là mô hình hỗn hợp (phiếu khảo sát câu 8) như Tổng công ty May 10 có 02 công ty con, 14 xí nghiệp sản xuất đặt tại nhiều tỉnh thành phía Bắc và hai chi nhánh tại thành phố Hồ Chí Minh và Đà Nẵng. Các đơn vị hạch toán độc lập của tổng công ty May 10 gồm xí nghiệp Hà Quảng, xí nghiệp Bỉm Sơn, chi nhánh sản xuất công nghệ cao Hưng Hà….Do tính chất phức tạp và đa dạng của các loại nghiệp vụ trong ngành may nên hầu hết các doanh nghiệp may đều có số lượng cán bộ kế toán rất đông đảo. Cũng do phải quản lý nhiều đơn vị phụ thuộc nên số lượng cán bộ kế toán bình quân tại trụ sở là khá lớn như Tổng công ty may 10 có 22 người, Tổng công ty may Việt Tiến có 20 người. Do mô hình tổ chức bộ máy kế toán hỗn hợp nên bộ phận kế toán tại các tổng công ty thường được chia theo nhóm cán bộ thực hiện các mảng phần hành công việc gần nhau (Phiếu khảo sát câu14). Cách thức tổ chức bộ máy kế toán tại các đơn vị thực hiện theo phương thức trực tuyến chức năng. Mỗi nhân viên kế toán được phân công và chịu trách nhiệm mỗi phần hành cụ thể qua sơ đồ 2.9.



Sơ đồ 2.9: Tổ chức bộ máy kế toán trong các doanh nghiệp may

Ghi chú:

——→ Quan hệ trực tiếp

←- - - -→ Quan hệ đối chiếu

(Nguồn: Báo cáo ngành dệt may Việt Nam)

Tuy nhiên hiện nay các doanh nghiệp may áp dụng phần mền kế toán doanh nghiệp và phần mềm kế toán thuế trong công tác kế toán,việc ứng dụng công nghệ thông tin sử dụng các phần mền kế toán vừa tiết kiệm thời gian, tinh giảm được đội ngũ nhân viên kế toán đồng thời cung cấp thông tin nhanh chóng, kịp thời và chi tiết theo yêu cầu quản lý.

** Về tổ chức kế toán quản trị chi phí trong bộ máy kế toán tại các doanh nghiệp may hiện nay*

Qua số liệu khảo sát cho thấy chỉ 50% các doanh nghiệp may được khảo sát tổ chức nhân sự kế toán quản trị riêng (phiếu khảo sát câu 9). Các doanh nghiệp còn lại tổ chức kế toán theo mô hình kết hợp, nhân viên kế toán chi phí vừa đảm nhiệm nhiệm vụ ghi chép của kế toán tài chính vừa kiêm nhiệm một số công việc cụ thể của kế toán quản trị chi phí. Ví dụ như tại Tổng công ty May 10: bộ phận kế toán chi phí giá thành sản phẩm có trách nhiệm ghi chép các chi phí phát sinh theo từng yếu tố chi phí, từng đối tượng chịu chi phí và giá thành sản phẩm đồng thời tiến hành phân tích chi phí thành biến phí và định phí giúp cho nhà quản trị quản lý được chi phí theo mức độ hoạt động của phân xưởng sản xuất. Kế toán tổng hợp có nhiệm vụ liên kết các bộ phận kế hoạch -kỹ thuật, bộ phận tiêu thụ,… đồng thời dựa vào số liệu của báo cáo chi phí do bộ phận kế

toán chi phí cung cấp để xây dựng định mức chi phí sản xuất, trên cơ sở đó lập một hệ thống dự toán cho công ty.

Qua số liệu khảo sát cho thấy chưa có doanh nghiệp may nào xây dựng nguồn nhân lực để hạch toán chi phí theo mô hình hoạt động ABC. Kết quả khảo sát với các doanh nghiệp với cùng một câu hỏi: "Vì sao doanh nghiệp không tổ chức nhân sự để hạch toán chi phí theo mô hình hoạt động ABC?" (phiếu khảo sát câu 12) . Kết quả tổng hợp cho thấy nguyên nhân doanh nghiệp không tổ chức nhân sự theo mô hình ABC phần lớn là do lãnh đạo doanh nghiệp chưa nhận thức được ưu điểm của hệ thống ABC so với việc tổ chức nhân sự theo phương phương pháp truyền thống, còn về trình độ của các bộ phận trong công ty thì đều có khả năng áp dụng phương pháp hạch toán theo ABC.

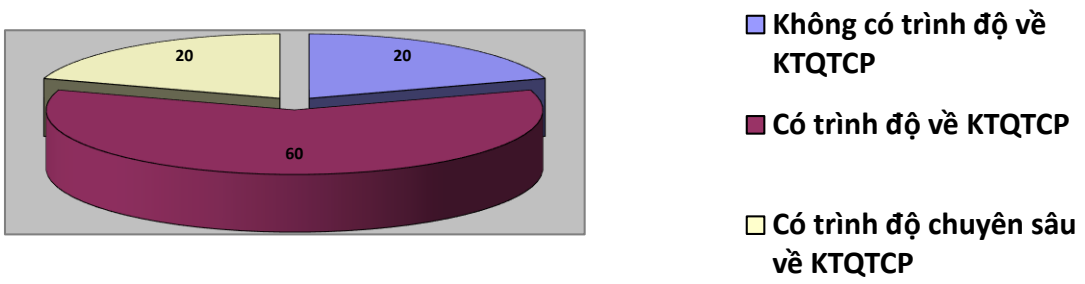
** Về trình độ của cán bộ kế toán làm công tác kế toán quản trị chi phí*

Kết quả khảo sát tại phụ lục 1F cho thấy có tới 20% các nhân viên kế toán tại các doanh nghiệp may theo phương thức sản xuất FOB không có trình độ am hiểu về tổ chức kế toán quản trị chi phí tại doanh nghiệp mình, 60% có trình độ hiểu biết nhưng không sâu về kế toán quản trị chi phí (phiếu khảo sát câu 10). Còn các doanh nghiệp lớn sản xuất theo phương thức ODM thì đòi hỏi nhân viên kế toán phải có trình độ hiểu biết sâu rộng về kế toán quản trị hoặc có chuyên môn riêng về kế toán quản trị chi phí được thể hiện qua bảng 2.4 và biểu đồ 2.5 sau:

Bảng 2.4. Trình độ của 50 cán bộ được phân công làm công tác kế toán tại tổng công ty may 10

TT	Chỉ tiêu	Số lựa chọn	Tỷ lệ (%)
1	Không có trình độ về KTQT CP	10/50	20
2	Có trình độ về KTQT CP	30/50	60
3	Có trình độ chuyên sâu về KTQTCP	10/50	20
	Tổng cộng	50/50	100

(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp)



Biểu đồ 2.5: Trình độ của 50 cán bộ được phân công làm công tác kế toán tai tổng công ty may 10

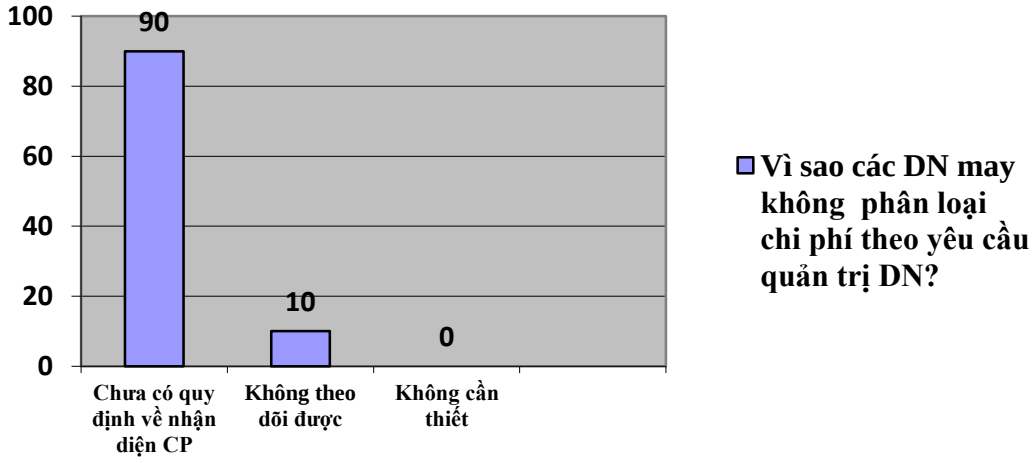
Trình độ kế toán tại các công ty lớn như tổng công ty may 10 do các nghiệp vụ kinh tế đa dạng phong phú, phức tạp, liên quan đến nhiều đối tượng nên phần lớn cán bộ kế toán tại các tổng công ty đều có trình độ đại học, một số ít có trình độ cao đẳng được phân công đảm nhiệm các phần hành kế toán không quá phức tạp, một số tổng công ty có cán bộ trình độ trung học chuyên nghiệp thường đảm nhiệm vị trí thủ quỹ. Các tổng công ty trong doanh nghiệp may Việt Nam, kế toán trưởng và phó phòng kế toán có trình độ sau đại học, tỷ lệ trình độ chuyên môn của cán bộ phòng kế toán là sau đại học 10%, đại học 76,67%, cao đẳng 10% và trung học chuyên nghiệp 3,33% (Phiếu khảo sát câu 11 - Phụ lục 1F). Tại các doanh nghiệp này không có cán bộ nào chưa qua đào tạo về chuyên môn nghiệp vụ kế toán. Tại các đơn vị không có tư cách pháp nhân (như các xí nghiệp và chi nhánh hạch toán phụ thuộc) do công tác kế toán như một doanh nghiệp độc lập nên cán bộ kế toán cần có cán bộ chuyên môn vững vàng, có tính tổng hợp và tính khái quát cao nên cán bộ ở đây thường có trình độ đại học. Các đơn vị hạch toán phụ thuộc, do chỉ thực hiện nhiệm vụ thu thập chứng từ kế toán và hạch toán ban đầu, không thực hiện toàn bộ quy trình kế toán nên trình độ đòi hỏi không cao, nhân viên kế toán có thể có trình độ cao đẳng hoặc trung học chuyên nghiệp.

2.2.3. Thực trạng tổ chức phân loại chi phí, xây dựng hệ thống định mức chi phí và lập dự toán chi phí trong doanh nghiệp may Việt Nam

2.2.3.1. Thực trạng tổ chức phân loại chi phí trong các doanh nghiệp may.

Qua thực tế khảo sát tại các doanh nghiệp may cho thấy, việc tổ chức phân loại chi phí mới chỉ nhằm mục đích tạo điều kiện thuận lợi cho kế toán tài chính mà chưa có giá trị trong công tác kế toán quản trị doanh nghiệp (Phiếu khảo sát câu 15). Kết quả khảo sát phụ lục 01F cho thấy 16,67% doanh nghiệp được khảo sát, phân loại chi phí theo nội dung kinh tế của chi phí như công ty may Phương Nam, Công ty cổ phần X20…; 83,33% phân loại theo chi phí theo khoản mục chi phí như công ty may Bắc Giang, Công ty cổ phần may Hữu Nghị, Công ty cổ phần dệt may Thắng Lợi; Tổng công ty may Nhà Bè, Tổng công ty cổ phần dệt may Hòa Thọ, Công ty cổ phần may Sông Hồng, Tổng công ty may 10…..

Trả lời câu hỏi vì sao doanh nghiệp may không phân loại chi phí theo yêu cầu quản trị doanh nghiệp? Tác giả đã tìm hiểu những khó khăn mà doanh nghiệp gặp phải khi phân loại chi phí theo yêu cầu quản trị doanh nghiệp. Có sự khác biệt giữa các doanh nghiệp sản xuất theo phương thức ODM và các doanh nghiệp sản xuất theo phương thức FOB. Theo ý kiến của doanh nghiệp ODM, rất cần thiết phân loại chi phí theo tiêu thức phục vụ yêu cầu quản trị doanh nghiệp, tuy nhiên 90% doanh nghiệp được hỏi rằng việc doanh nghiệp chưa có quy định về phân loại chi phí phục vụ yêu cầu quản trị chi phí là khó khăn lớn nhất (Biểu đồ 2.6). Đối với các doanh nghiệp FOB rào cản lớn nhất trong quá trình phân loại chi phí là quan điểm không cần thiết phải phân loại chi phí theo các tiêu thức phục vụ yêu cầu quản trị doanh nghiệp (Phiếu khảo sát câu 16). Điều này phản ánh một thực tế đó là việc ra các quyết định quản lý nhiều khi vẫn dựa vào đánh giá chủ quan của các nhà quản lý doanh nghiệp, đặc biệt là tại các doanh nghiệp có quy mô vừa.



Biểu đồ 2.6. Vì sao doanh nghiệp may không phân loại chi phí theo yêu cầu quản trị doanh nghiệp?

(Nguồn: Tổng hợp kết quả điều tra)

2.2.3.2. Tổ chức vận dụng hệ thống định mức chi phí trong kế toán quản trị chi phí

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

Qua khảo sát thực tế tại các doanh nghiệp may cho thấy công tác xây dựng định mức chi phí được thực hiện ở các doanh nghiệp đã triển khai hệ thống phần mềm ERP trên cơ sở tận dụng khả năng tính toán của phần mềm để xây dựng hệ thống định mức (May Việt Tiến, May 10, May Nhà Bè…). Trong khi với các doanh nghiệp có quy mô nhỏ hơn, việc ứng dụng phần mềm còn hạn chế thì việc xây dựng hệ thống định mức mới chỉ dừng lại ở định mức kỹ thuật mà chưa tiến hành triển khai định mức chi phí.

Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: Đối với các doanh nghiệp sản xuất theo đơn hàng FOB hoặc ODM, việc định mức chi phí NVL trực tiếp được xây dựng theo thông số sản phẩm mẫu (Bảng 2.5)

Bảng 2.5. Định mức nguyên phụ liệu

Sản phẩm : Áo sơ mi

STT	Tên NPL	ĐVT	SL/1SPQC	Đơn giá (đ)	ĐMCP Thành tiền
1	Vải	Mét	1,5	100.000	150.000
2	Cúc	Chiếc	10	800	8.000
3	Mex	Mét	0,2	25.000	5.000
4	Chỉ	Mét	100	12	1.200
5	Nhãn mác	Chiếc	1	5.000	5.000
	Tổng				**169.200**

(Nguồn: Công ty May Nhà Bè)

Hệ thống định mức hao phí chủ yếu được các doanh nghiệp sử dụng cho mục đích tính giá thành định mức của sản phẩm. 100 % doanh nghiệp được hỏi đều cho biết họ có tính định mức chi phí từ hệ thống định mức hao phí và họ cho rằng định mức chi phí là một trong những thông tin để quyết định việc có nhận đơn đặt hàng hay không. Đối với lô sản phẩm sản xuất theo phương thức ODM, định mức chi phí được sử dụng để tính chi phí thức tế của các sản phẩm hoàn thành. 20% doanh nghiệp sử dụng định mức hao phí như một tiêu chuẩn để doanh nghiệp kích thích người lao động tiết kiệm chi phí bằng cách so sánh hao phí định mức với hao phí thực tế. Tuy nhiên, mục tiêu sử dụng định mức hao phí cho việc lập dự toán thì ít được doanh nghiệp sử dụng, nguyên nhân là do ít các doanh nghiệp lập dự toán chi phí sản xuất kinh doanh

Định mức chi phí nhân công trực tiếp: Qua số liệu khảo sát tại tất cả các doanh nghiệp may khác nhau (gia công và không gia công) định mức chi phí nhân công trực tiếp được xây dựng trên cơ sở định mức thời gian lao động của nhân công trực tiếp sản xuất một đơn vị sản phẩm và đơn giá một giờ công lao động. Định mức nhân công trực tiếp tại các doanh nghiệp sản xuất theo phương thức CMT được xây dựng theo từng đơn đặt hàng chi tiết cho từng sản phẩm. Căn cứ theo đơn đặt hàng về các loại sản phẩm, kích thước, phòng kỹ thuật sẽ

lập ra bảng các công việc cần làm cho các công đoạn từ đó đưa ra định mức kỹ thuật nhân công trực tiếp cho một sản phẩm *(Phụ lục 2.2b)*.

Định mức chi phí sản xuất chung: về bản chất đây là loại chi phí hỗn hợp gồm cả chi phí cố định và chi phí biến đổi. Chi phí sản xuất chung biến đổi trong các doanh nghiệp may thường là các chi phí giặt, thêu, in…Chi phí sản xuất chung cố định bao gồm chi phí khấu hao TSCĐ phục vụ sản xuất, điện nước, than…*(Phụ lục 2.2c)*.

Hệ thống định mức hao phí chủ yếu trong doanh nghiệp sử dụng cho mục đích tính giá thành định mức của sản phẩm. 100% doanh nghiệp được hỏi đều cho biết họ có tính giá thành định mức từ hệ thống định mức hao phí và họ cho rằng giá thành định mức là một trong những thông tin có tính quyết định việc có nhận đơn đặt hàng không. Đối với các lô sản phẩm theo phương thức ODM, giá thành định mức được sử dụng để tính giá thành thực tế của sản phẩm hoàn thành. Một số doanh nghiệp có xây dựng định mức chi phí như: Công ty cổ phần may 10, tổng công ty cổ phần dệt may Nam Định, công ty cổ phần may Đức Giang thì vẫn chưa lập đầy đủ các định mức trong hệ thống định mức chi phí.

Định mức chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp: Trong các doanh nghiệp may hiện nay chỉ có chi phí NVL và chi phí NCTT được xây dựng định mức tiêu hao sử dụng, các chi phí còn lại không có định mức, khi phát sinh sẽ tập hợp trực tiếp cho từng công đoạn (CP SXC) hoặc toàn công ty (với chi phí bán hàng , chi phí quản lý doanh nghiệp) sau đó phân bổ cho từng sản phẩm.

2.2.3.3. Lập dự toán chi phí

May mặc là một ngành sản xuất tương đối phức tạp với nhiều công đoạn. Mỗi công đoạn lại có một quy trình sản xuất riêng, phức tạp và có nhiều quy trình sản xuất con. Bên cạnh đó, việc sản xuất theo các phương thức như: lắp ráp/gia công, sản xuất theo đơn đặt hàng hoặc sản xuất và tự tiêu thụ…Mỗi phương thức lại có sự khác biệt về việc cung ứng nguyên phụ liệu, xắp xếp lao động cũng như các phân tích quản trị khác liên quan đến điều độ sản xuất. Chính

vì vậy đặc trưng của ngành may là các sản phẩm phải tuân thủ các định mức vật tư, kỹ thuật một cách chặt chẽ.

Dự toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm được thực hiện trước tiên là một trong những nội dung cơ bản của lập kế hoạch sản xuất. Nhà quản lý doanh nghiệp cần có thông tin về giá thành sản xuất ước tính (bao gồm các khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung) của một đơn vị sản phẩm phục vụ cho việc ra quyết định chấp nhận hoặc từ chối yêu cầu sản xuất đơn hàng từ phía khách hàng. Để có lãi, giá gia công phải bù đắp và vượt trội so với các chi phí sản xuất sản phẩm và các chi phí hoạt động khác. Nếu việc dự toán giá thành sản xuất không chính xác, mục tiêu lợi nhuận trên một đơn hàng của doanh nghiệp khó thành hiện thực.

Qua khảo sát cho thấy, nhìn chung các nhà quản lý doanh nghiệp may rất coi trọng dự toán chi phí sản xuất trong gia công làm cơ sở cho việc ra quyết định kinh doanh và đánh giá hiệu quả hoạt động sản xuất (chủ yếu là các doanh nghiệp sản xuất theo phương thức ODM). Tuỳ thuộc từng doanh nghiệp, việc ước tính được nhân công thực hiện bởi các bộ phận khác nhau, tuy nhiên, phổ biến nhất là bộ phận lập kế hoạch kết hợp với bộ phận kỹ thuật. Qua phỏng vấn, tác giả nhận thấy kể cả các doanh nghiệp lớn nhất trong ngành, việc dự toán được thực hiện bán thủ công hoặc thủ công, chưa có phần mềm riêng để dự toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm. Các bảng tính trong Excel được sử dụng nhiều nhất để tính toán giá thành ước tính theo định mức tiêu hao nguyên vật liệu và thời gian gia công đối với từng chi tiết sản phẩm. Cuối cùng, số liệu dự toán được nhà quản lý phê chuẩn nhằm ban hành khung giá cơ bản hoặc được điều chỉnh, phê duyệt trong một số trường hợp đặc biệt. Cụ thể:

Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: xuất phát từ đặc thù may gia công của phần lớn doanh nghiệp may Việt Nam, việc dự toán các loại chi phí này không được thực hiện tại các doanh nghiệp gia công theo phương thức CMT vì nguyên vật liệu chủ yếu do khách hàng cung cấp và chịu trách nhiệm thanh toán.

Ở các doanh nghiệp lớn đã có thương hiệu riêng (sản xuất theo phương thức ODM) có tiêu thụ sản phẩm tại thị trường nội địa như May 10, May Việt Tiến, May Nhà Bè,… hoặc doanh nghiệp sản xuất hàng giá FOB/OEM, việc dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp trong giá thành sản xuất mới được thực hiện. Định mức tiêu hao vật liệu trực tiếp (bao gồm nguyên vật liệu chính là vải và các vật liệu phụ: chỉ, cúc, khoá, nhãn mác…) được xây dựng dựa theo thông số của sản phẩm mẫu *(phụ lục 2.3a)*.

Dự toán chi phí nhân công trực tiếp: do đặc thù may gia công ở phần lớn doanh nghiệp gia công theo phương thức CMT, loại chi phí này chiếm tỷ trọng đáng kể (lớn hơn 50%) trong giá thành sản xuất không có hoặc có rất ít giá trị nguyên vật liệu. Việc dự toán chi phí nhân công trực tiếp có vai trò rất quan trọng. Trong mối quan hệ giữa doanh nghiệp với khách hàng, chi phí nhân công trực tiếp được ước tính là số liệu cơ bản để quyết định chấp nhận đơn đặt hàng. Trong mối quan hệ giữa doanh nghiệp với người lao động, số liệu ước tính là cơ sở để đảm bảo quyền lợi và mức thu nhập cho công nhân, tạo mối quan hệ hài hoà giữa người sử dụng lao động với người lao động. Những số liệu này được sử dụng để tính lương cho công nhân theo hình thức trả lương theo sản phẩm vì vậy được công khai cho người lao động trước khi thực hiện đơn hàng. Tác dụng của nó không chỉ giúp doanh nghiệp kiểm soát được chi phí mà còn giúp người lao động biết được thu nhập của mình khi đơn hàng thực hiện xong, tránh các tranh chấp có thể xảy ra giữa doanh nghiệp và người lao động.

Qua phỏng vấn các nhân viên phụ trách bộ phận kế toán ở các doanh nghiệp sản xuất theo phương thức OEM và ODM cho thấy, việc ước tính chi phí nhân công trực tiếp chi tiết và hợp lý là cơ sở đảm bảo công bằng và thúc đẩy năng suất của người lao động, đồng thời giúp phân loại dễ dàng bậc thợ, kinh nghiệm và kỹ năng của người lao động hơn. Mức độ phức tạp của sản phẩm mẫu là cơ sở để xác định số lượng các chi tiết, công đoạn sản xuất sản phẩm, từ đó lên định mức về giá công nhân trực tiếp phải trả cho người lao động, đồng thời là cơ sở dự kiến (hoặc lên kế hoạch) bố trí các thiết bị sản xuất

cần thiết cho sản xuất đơn hàng. Các chi tiết (hoặc tiểu tiết) may khó có đơn giá cao hơn nên khuyến khích người lao động nâng cao tay nghề. Nếu việc thống kê sản lượng theo từng lao động chính xác, lương của người lao động sẽ được tính toán chính xác theo hình thức trả lương theo sản phẩm.

Dưới đây là số liệu dự toán chi phí nhân công trực tiếp đối với áo sơ mi của công ty cổ phần may 10- sản xuất theo phương thức OEM (Bảng 2.6)

Bảng 2.6: Dự toán chi phí nhân công trực tiếp sản xuất sản phẩm tại công ty cổ phần may 10

Công ty cổ phần may 10

Phòng Kế hoạch – Kỹ thuật

BẢNG HƯỚNG DẪN TÍNH GIÁ GIA CÔNG HÀNG SƠ MI

TT	Chi tiết	Thời gian (giây)	Giá trị (USD)	Ghi chú
1	Cổ thường diễu xung quanh một đường	204	0,20	
2	Nẹp khuyết hai lần gấp	128	0,15	
3	Túi đáy tròn, đáy nhọn, vắt góc, May mí	92	0,05	
4	Thân trước (một bên)	50	0,04	
5	Thân sau có ly hộp	20	0,01	
6	Cầu vai rời hai lớp May kê mí hoặc chắp lộn	79	0,03	
7	Tra tay kề (hai tay)	68	0,03	
8	Sườn cuốn ống	80	0,04	
9	Tay dài May mí (hai tay)	80	0,04	
10	Thép tay sói nhọn	122	0,07	
11	Bác tay tròn diễu xung quanh một đường	180	0,08	
12	Gấu đuôi tôm	62	0,03	
13	Cúc đính 12 -14 chiếc	90	0,04	
14	Khuyết 12 – 14 chiếc	80	0,04	
	Tổng cộng	**1.335**	0,85	

(Nguồn: Phòng Kế hoạch Kỹ thuật – Công ty cổ phần may 10)

Ghi chú:

1. Giá cơ bản: Áo nam dài tay – cộc tay: 0,85USD/cái – 0,80USD/cái

Áo nữ dài tay – cộc tay: 0,890USD/cái – 0,85USD/cái

2. Trong trường hợp sản phẩm có kết cấu đặc biệt ngoài những phát sinh đã thống kê ở trên do lãnh đạo công ty quyết định giá gia công.

Bảng tính giá gia công đối với áo sơ mi cho thấy, tại công ty cổ phần may 10 đã thiết kế khung chi phi nhân công trực tiếp đối với một sản phẩm cụ thể, làm cơ sở hướng dẫn việc xác định đơn giá gia công cũng như tính lương cho người lao động, đồng thời là định mức để kiểm soát chi phí nhân công trực tiếp phát sinh trong sản xuất sản phẩm. Bảng này được lập dưới sự phối hợp của bộ phận lập kế hoạch và kỹ thuật nhằm đảm bảo tính hợp lý về định mức thời gian tiêu hao và đơn giá gia công tính cho một tiểu tác của sản phẩm, đồng thời thể hiện sự kiểm soát và phê chuẩn của nhà quản lý doanh nghiệp (bao gồm phê chuẩn chung - thể hiện giá gia công chung và phê chuẩn cụ thể - nếu sản phẩm có kết cấu đặc biệt). Đây là ưu điểm tại một số các doanh nghiệp may khi nhà quản lý coi trọng thiết kế và vận hành các thủ tục kiểm soát cần thiết, hợp lý đối với chi phí nhân công trực tiếp. Đánh giá chung, việc xây dựng đốn giá gia công để sản xuất trong các doanh nghiệp may tương đối tốt.

Dự toán chi phí sản xuất chung: tại các doanh nghiệp sản xuất theo các phương thức khác nhau đều bao gồm chi phí nguyên vật liệu dùng chung tại phân xưởng như dầu máy, mỡ,…chi phí công cụ dụng cụ, chi phí nhân viên phân xưởng (lương cho quản đốc phân xưởng, nhân viên kỹ thuật tại phân xưởng…), chi phí khấu hao tài sản cố định dùng cho sản xuất, chi phí dịch vụ mua ngoài như tiền điện, nước, than và các chi phí bằng tiền khác cho sản xuất.

Về bản chất, chi phí chung là loại chi phí hỗn hợp bao gồm cả chi phí cố định và chi phí biến đổi. Tuy nhiên, trong doanh nghiệp may không phân chia cụ thể thành biến phí và định phí mà thường là chi phí giặt, thêu, in,… tính vào chi phí sản xuất chung (kể cả tự làm hoặc thuê ngoài). Dự toán các chi phí này dựa trên cơ sở số lượng sản phẩm sản xuất với đơn giá định mức thêu, giặt hoặc

in,… Dưới đây là bảng tính đơn giá giặt, thêu và đóng hộp tại công ty cổ phần may 10.

Bảng 2.7: Bảng tính giá giặt, thêu, đóng hộp sản phẩm tại công ty cổ phần may 10

Công ty cổ phần may 10

Phòng Kế hoạch – Kỹ thuật

BẢNG HƯỚNG DẪN TÍNH GIÁ THUÊ NGOÀI

ĐỐI VỚI GIẶT, THÊU, ĐÓNG HỘP SẢN PHẨM ÁO SƠ MI

TT	Chi tiết	Đơn giá theo USD	Ghi chú bổ xung
I	Đơn giá giặt		
1	Giá giặt thường	0,10	
2	Giá giặt mềm	0,20	
3	Giá giặt có enzym	0,25	
II	**Đơn giá thêu**		
1	Giá thêu dưới 2000 mũi	0,01/100 mũi	
2	Giá thêu dưới 2000 - 5000 mũi	0,01/200 mũi	
3	Giá thêu trên 5000 mũi	0,01/400 mũi	
III	**Đơn giá hộp và đóng hộp**		
1	Đóng hàng có hộp (1 áo 1 hộp)	0,01	

(Nguồn: Phòng Kế hoạch Kỹ thuật – công ty cổ phần may 10)

Chi phí sản xuất chung bao gồm chi phí khấu hao tài sản cố định dùng trong sản xuất, chi phí điện, nước, than,… và các dịnh vụ mua ngoài khác bằng tiền, trong đó đáng kể nhất là chi phí khấu hao tài sản cố định. Tài sản cố định phục vụ trong sản xuất trong các doanh nghiệp may thường là nhà xưởng, hệ thống máy may công nghiệp, các máy chuyên dụng, hệ thống lò hơi, hệ thống làm mát nhà xưởng,…Nhìn chung, các tài sản này được trích khấu hao theo phương pháp đường thẳng với thời gian trung bình từ 5 đến 7 năm. Trong các số liệu dự toán về chi phí khấu hao tài sản cố định và các chi phí chung cố định khác trong cơ cấu giá thành sản phẩm thực tế khi kế toán phân bổ các chi phí chung, trong đó tiêu thức phân bổ được sử dụng để phân bổ theo doanh thu của đơn hàng gia công hoặc theo chi phí nhân công trực tiếp. Như vậy, việc ước tính

chưa bao hàm đầy đủ các yếu tố chi phí cấu thành nên giá thành sản phẩm, gây khó khăn trong việc xác định và đánh giá hiệu quả các đơn hàng chính xác.

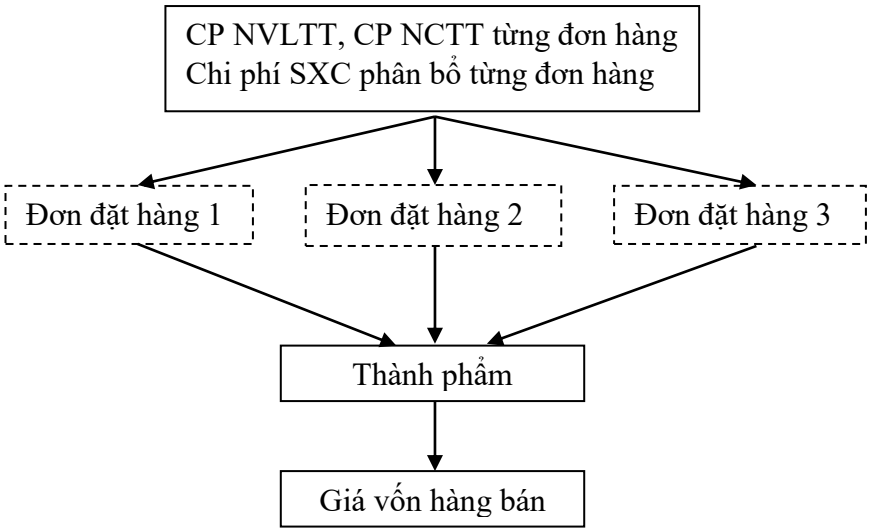
2.2.4. Thực trạng tổ chức vận dụng các phương pháp xác địnhchi phí cho đối tượng chịu chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam

Kết quả khảo sát (phụ lục 1F)cho thấy tất cả các doanh nghiệp may hiện nay đều tổ chức xác định chi phí sản xuất theo phương pháp truyền thống là phương pháp xác định chi phí sản xuất theo đơn đặt hàng và phương pháp xác định chi phí sản xuất theo quá trình sản xuất.

Chi phí sản xuất thực tế được tập hợp trên các tài khoản chi phí. Kết quả tổng hợp trên các phiếu điều tra cũng như các doanh nghiệp được phỏng vấn trực tiếp cho thấy các doanh nghiệp may đều áp dụng chế độ kế toán theo thông tư 200/2014. Theo đó các tài khoản chi phí được theo dõi tách biệt theo các khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp, Các khoản này được mở riêng cho từng đối tượng tập hợp chi phí thể hiện trên sổ chi tiết chi phí sản xuất. Điều này cho thấy việc tập hợp chi phí thực tế ở các doanh nghiệp may được thực hiện khá rõ ràng theo khoản mục.

Đối tượng tập hợp chi phí trong các doanh nghiệp may là sản phẩm cụ thể: đối với doanh nghiệp sản xuất theo phương thức FOB là các đơn đặt hàng; đối với các doanh nghiệp sản xuất theo phương thức ODM là quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm.

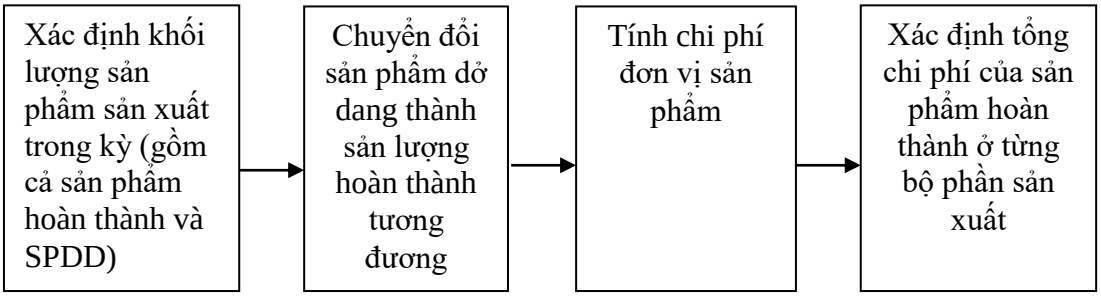
Phương pháp xác định chi phí theo các đơn đặt hàng: được các doanh nghiệp áp dụng đối với các đơn hàng FOB. Minh hoạ quy trình xác định chi phí theo đơn hàng theo sơ đồ 2.10 sau:



Sơ đồ 2.10. Quy trình hạch toán chi phí theo đơn hàng tại công ty may Hồ Gươm (phương thức sản xuất FOB)

Theo sơ đồ ta thấy các đơn hàng sẽ được giao cho một hoặc nhiều phân xưởng sản xuất và thực hiện từ công đoạn đầu tiên (cắt) qua quá trình sản xuất đến công đoạn cuối cùng (đóng gói). Vì vậy chi phí sẽ được tập hợp theo từng đơn hàng trên các tài khoản chi phí được mở chi tiết cho các đơn hàng. Cuối tháng không đánh giá sản phẩm dở dang. Chi phí cho sản phẩm dở dang được hạch toán luỹ kế trên tài khoản chi phí sản xuất kinh doanh dở dang áp dụng tại các doanh nghiệp như công ty cổ phần may Hồ Gươm, Công ty cổ phần may xuất khẩu Ninh Bình, Công ty may Phương Nam……

Phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất : được áp dụng ở các doanh nghiệp lớn có tổ chức sản xuất theo hình thức ODM tức là doanh nghiệp tự thiết kế, sản xuất và tiêu thụ(như hàng cao cấp Viettien, Mahattan của tổng công ty may Việt Tiến, Mattana của tổng công ty may Nhà Bè….). Minh hoạ quy trình xác định theo sơ đồ 2.11 sau:



Sơ đồ 2.11: Quy trình hạch toán chi phí theo quá trình sản xuất tại công ty may Việt Tiến (phương thức sản xuất ODM)

Mỗi phân xưởng sản xuất gồm một hoặc hai dây chuyền sản xuất. Mỗi nhãn hàng được tổ chức sản xuất trên một dây chuyền sản xuất. Các doanh nghiệp áp dụng phương pháp tập hợp chi phí theo quá trình sản xuất, đối tượng tập hợp chi phí là phân xưởng, đối tượng tính giá thành là các lô sản phẩm của phân xưởng đó. Theo đó, chi phí được tập hợp theo từng khoản mục trên các tài khoản chi phí phát sinh tại từng phân xưởng sản xuất. Cuối tháng tiến hành đánh giá sản phẩm dở dang. Với lý do sản phẩm may có tỷ trọng chi phí nguyên vật liệu cao (70-80%) nên hầu hết các doanh nghiệp được hỏi đều lựa chọn phương pháp đánh giá sản phẩn dở dang theo phương pháp chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

** Tổ chức hạch toán chi phí sản xuất*

Đối với các chi phí trực tiếp bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp được tập hợp chi tiết cho từng đối tượng tập hợp chi phí là các đơn hàng, lô sản xuất. Tuy nhiên, trong một số trường hợp như các loại phụ liệu trong may mặc phải tiến hành phân bổ chi phí cho từng đối tượng trước khi vào sổ chi tiết.

Đối chi phí sản xuất chung tập hợp theo từng phân xưởng, cuối kỳ sẽ phân bổ cho từng đối tượng chịu chi phí theo các tiêu thức phân bổ phù hợp. Tiêu thức phân bổ chi phí sản xuất chung cho đối tượng chịu chi phí được các doanh nghiệp may hiện nay lựa chọn phổ biến là theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (60%),còn lại một số doanh nghiệp khác như Tổng công ty CP dệt may Nam Định, công ty CP dệt may Hưng Yên, Công ty CP dệt may Hoà Bình… việc phân bổ chi phí chung chỉ mang tính tương đối dựa theo tỷ lệ cơ cấu của giá thành định mức. Trên thực tế việc theo dõi tách biệt chi phí sản xuất chung biến đổi hầu như không được thực hiện. Bảng 2.8 minh hoạ việc phân bổ chi phí sản xuất chung cho đơn hàng số 3, đơn hàng được hoàn thành tháng 10/2015 tại công ty cổ phần dệt may Nam Định.

Bảng 2.8: Bảng phân bổ chi phí sản xuất chung (Đơn đặt hàng số 3)

(Đơn vị tính: đồng)

TT	Chi phí SXC	Mức phân bổ	Chi phí phân bổ cho các đối tượng		
			QD&G10	QCK57	…
1	NVL gián tiếp	0.052	55.574.500	13.117.130	
2	Sửa chữa	0.021	24.700.162	5.829.800	
3	CP nhân viên PX	0.0432	73.236.400	17.285.558	
4	CP khấu hao	0.162	164.142.000	38.741.600	
5	Chi phí khác	0.096	108.450.000	25.597.000	
	Tổng		426.103.062	100.571.088	

(Nguồn: Tổng công ty cổ phần dệt may Nam Định)

Thông tin về chi phí sản xuất được cung cấp hàng tháng theo các yếu tố chi phí như chi phí nguyên vật liệu, chi phí nhân công thông qua báo cáo theo yếu tố chi phí và phạm vi báo cáo là theo từng phân xưởng sản xuất. Đối tượng tính giá thành được các doanh nghiệp xác định là các sản phẩm hoàn thành. Phương pháp tính giá thành được các doanh nghiệp sử dung là phương pháp tổng hợp chi phí.

**** Tính giá thành sản phẩm***

Đối với doanh nghiệp sản xuất theo phương thức FOB: do mỗi đơn hàng, mỗi lô hàng có những tiêu chuẩn riêng về thiết kế, màu sắc, chất liệu nên nguyên vật liệu đầu vào không phải là bán thành phẩm. Vì vậy doanh nghiệp không tính giá thành cho bán thành phẩm. Đối tượng tính giá thành là các sản phẩm hoàn thành. Phương pháp tính giá thành được các doanh nghiệp sử dụng là phương pháp tổng hợp chi phí của từng đơn hàng. Do vậy, giá thành đơn vị của từng đơn hàng sẽ được tính theo công thức sau:

$$\text{Giá thành đơn vị} = \frac{\text{Tổng chi phí sản xuất theo đơn hàng}}{\text{Số lượng sản phẩm của đơn hàng}}$$

Đối với doanh nghiệp sản xuất theo phương thức ODM: Căn cứ vào tổng chi phí phát sinh thực tế trong tháng và giá thành định mức của từng loại sản phẩm, kế toán tiến hành xác định giá thành thực tế của sản phẩm theo trình tự sau:

Tổng giá thành thực tế của tất cả các lô SP hoàn thành = Giá trị SPDD đầu kỳ + Tổng CPSX phát sinh trong kỳ - Giá trị SPĐ cuối kỳ

Giá thành thực tế từng lô SP = $\frac{\text{Tổng giá thành thực tế của tất cả các lô SP hoàn thành}}{\text{Tổng GT định mức của tất cả các lô SP hoàn thành}}$ X GT định mức từng lô SP

Trong đó:

Giá thành định mức lô từng sản phẩm = Giá thành định mức của sản phẩm x Số lượng sản phẩm hoàn thành từng lô

Mỗi loại sản phẩm được lập một thẻ tính giá thành, sau đó giá thành của tất cả các loại sản phẩm hoàn thành trong tháng được báo cáo trên một bảng tổng hợp.

** Tổ chức hạch toán chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp*

Trong các doanh nghiệp may, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp chiếm tỷ trọng không lớn trong tổng chi phí sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp (khoảng 8-10% tổng chi phí sản xuất kinh doanh) do doanh nghiệp chủ yếu là sản xuất gia công cho các đơn hàng nước ngoài theo các hợp đồng FOB. Tuy nhiên nếu doanh nghiệp có sản xuất hàng tiêu thụ nội địa như Tổng công ty May 10, Tổng công ty May Việt Tiến, Tổng công ty May Nhà Bè cần phải tổ chức hệ thống bán hàng tại các đại lý bán lẻ nên chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp thường chiếm tỷ trọng lớn (30%) tổng chi phí sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

2.2.5. Thực trạng tổ chức thu nhận, hệ thống hóa và cung cấp thông tin kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam

2.2.5.1. Thực trạng tổ chức thu nhận thông tin kế toán quản chi phí

Các doanh nghiệp thuộc diện điều tra đều đang áp dụng chế độ kế toán theo thông tư 200/2014/TT-BTC ngày 22 tháng 12 năm 2014 thay thế cho quyết định số 15/2006/QĐ-BTC của Bộ trưởng Bộ tài chính ban hành ngày 20/3/2006 và thông tư 244/2009/TT-BTC ngày 31/12/2009 của Bộ tài chính . Vì vậy, việc vận dụng hệ thống chứng từ, tài khoản, sổ và báo cáo kế toán tại các doanh nghiệp đều tuân thủ theo quyết định này.

Tổ chức chứng từ kế toán quản trị chi phí: Hệ thống chứng từ áp dụng trong các doanh nghiệp may thể hiện đầy đủ năm chỉ tiêu bao gồm: lao động tiền lương, hàng tồn kho, bán hàng, tiền tệ, tài sản cố định. Một trong những đặc thù của ngành may là sử dụng nhiều lao động, chủ yếu là lao động nữ trong quá trình sản xuất kinh doanh vì vậy các chứng từ thuộc chỉ tiêu lao động tiền lương luôn được các nhà quản lý yêu cầu lập đầy đủ, chuẩn xác như: bảng chấm công, bảng chấm công làm thêm giờ, bảng thanh toán tiền lương, bảng thanh toán tiền lương, tiền thưởng, bảng phân bổ tiền lương và bảo hiểm xã hội. Các loại chứng từ phản ánh chi phí bao gồm:

- Chứng từ phản ánh nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ: Phiếu xuất kho (Mẫu 01-VT)*(phụ lục 2.4);* bảng kê chi tiết vật tư *(phụ lục 2.5)*;biên bản kiểm nghiệm vật tư, công cụ, sản phẩm, hàng hóa (Mẫu 03-VT); biên bản kiểm kê vật tư, công cụ, sản phẩm , hàng hóa (Mẫu 05-VT); hoá đơn các loại, bảng phân bổ chi phí CCDC (trong trường hợp phân bổ nhiều lần), bảng phân bổ vật liệu – CCDC*(phụ lục 2.6).*

- Chứng từ phản ánh chi phí nhân công: Hợp đồng giao khoán và biên bản nghiệm thu khối lượng công việc hoàn thành, bảng phân bổ tiền lương. Do đặc thù của phần lớn các doanh nghiệp may là sử nhiều lao động, chủ yếu là lao động nữ nên các chứng từ về chỉ tiêu lao động tiền lương được các doanh nghiệp rất chú trọng. Các chứng từ lao động tiền lương được sử dụng là: bảng

chấm công (Mẫu 01a- LĐTL); bảng chấm công làm thêm giờ (Mẫu 01b-LĐTL); Bảng thanh toán tiền lương và các khoản trích theo lương; bảng thành toán tiền thưởng (Mẫu 03-LĐTL); Giấy đi đường (Mẫu 04-LĐTL); bảng kê các khoản trích nộp theo lương (Mẫu 10-LĐTL); giấy chứng nhận nghỉ ốm hưởng bảo hiểm xã hội, bảng phân bổ tiền lương và các khoản trích theo lương *(phụ lục 2.7)*…

- Chứng từ phản ánh chi phí TSCĐ: Bảng phân bổ khấu hao tài sản cố định, bảng kê chi phí sửa chữa TSCĐ kèm theo các chứng từ liên quan (biên bản nghiệm thu, giấy đề nghị thanh toán…), bảng phân bổ chi phí sửa chữa lớn tài sản cố định.

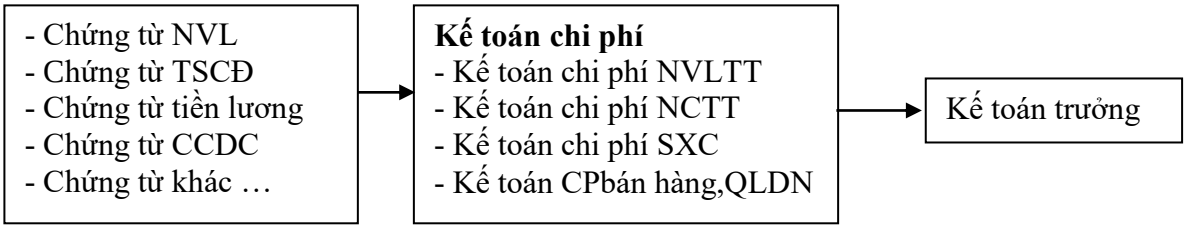
- Chứng từ phản ánh chi phí dịch vụ mua ngoài: hoá đơn các loại, biên lai thu thuế, phí, lệ phí…

- Chứng từ phản ánh các chi phí bằng tiền khác: Phiếu chi, séc chuyển tiền, giấy báo Nợ.

- Chứng từ phản ánh kết quả sản xuất: bảng kê số lượng sản phẩm dở dang, bảng kê số lượng sản phẩm hoàn thành.

Ngoài các chứng từ theo thông tư 200/2014/TT-BTC, các doanh nghiệp may còn sử dụng một số chứng từ liên quan đến mối quan hệ kinh tế giữa doanh nghiệp với các đối tác nước ngoài. Chẳng hạn đối với các hoạt động xuất nhập khẩu các chứng từ cần thiết được lập và sử dụng trong quá trình thực hiện là Hoá đơn thương mại (Invoice), vận đơn (B/L), tờ khai hải quan, chứng từ bảo hiểm…các chứng từ này được sử dụng phù hợp với tập quán thương mại quốc tế

Trong các doanh nghiệp có quy trình sản xuất theo phương thức FOB hay các doanh nghiệp có quy trình sản xuất cao hơn là ODM thì việc xác định loại chứng từ cần lập đều thuộc loại chứng từ hướng dẫn. Quy trình lập và luân chuyển chứng từ được quy định rõ ràng tạo điều kiện xác định rõ công việc trách nhiệm của từng cá nhân và bộ phận liên quan ở từng giai đoạn thực hiện nghiệp vụ thể hiện qua sơ đồ 2.12



Sơ đồ 2.12: Quy trình tổ chức thu thập chứng từ kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp may

(Nguồn: tác giả tự tổng hợp)

Qua khảo sát cho thấy có tới 70% các doanh nghiệp luân chuyển chứng từ theo đơn đặt hàng *(phục lục 2.1)*.

2.2.5.2. Thực trạng tổ chức hệ thống hóa thông tin kế toán quản trị chi phí

** Tổ chức hệ thống tài khoản kế toán quản trị chi phí*

Trong các doanh nghiệp may, các tài khoản kế toán được sử dụng bao gồm cả tài khoản tổng hợp và chi tiết. Căn cứ vận dụng và chi tiết hệ thống hoá tài khoản kế toán trong các doanh nghiệp bước đầu đã phù hợp với đặc điểm sản xuất kinh doanh và yêu cầu quản lý của từng đơn vị. Bên cạnh các tài khoản tổng hợp theo thông tư 200/2014, các doanh nghiệp xây dựng các tài khoản chi tiết nhằm đáp ứng nhu cầu thu thập phân loại, ghi nhận và báo cáo thông tin về các đối tượng hạch toán chi phí. Các tài khoản chi tiết được quan tâm xây dựng nhất là các tài khoản chi phí sản xuất, chủ yếu là tài khoản 621, 622, 627 (được mở chi tiết đến từngđối tượng hạch toán chi phí sản xuất hoặc đối tượng tính giá thành sản phẩm theo đơn đặt hàng).

Trong doanh nghiệp may gia công theo phương thức FOB chỉ thực hiện các đơn hàng bán gia công, nguyên vật liệu chủ yếu thuộc sở hữu của khách hàng, thuộc loại tạm nhập - tái xuất. Thay vì phản ánh trên tài khoản 621 "Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp", số lượng nguyên vật liệu được theo dõi trên tài khoản 152 "Vật tư hàng hoá nhận giữ hộ, nhận gia công". Trên tài khoản 621 chỉtheo dõi cả chi phí vận chuyển nguyên vật liệu được khách hàng giao từ cửa khẩu hoặc cảng nhập về đến doanh nghiệp. Riêng đối với tài khoản 622 "chi phí nhân công trực tiếp" và tài khoản 627 "chi phí sản xuất chung được mở chi tiết đến

từng đối tượng hạch toán chi phí sản xuất hoặc đối tượng tính giá thành, hoặc chi tiết cho các đơn hàng. Minh họa tài khoản chi tiết tại công ty cổ phần may Nam Hà:

TK621 – Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

TK621101 – Chi phí nguyên vật liệu hàng FOB xuất khẩu

TK621102 – Chi phí nguyên vật liệu hàng FOB nội địa

TK621104 – Chi phí nguyên vật liệu hàng FOB đưa ngoài gia công

TK621105 – Chi phí nguyên vật liệu hàng FOB xuất khẩu

Trong một số doanh nghiệp hoạt động sản xuất theo phương thức gia công đơn thuần (ví dụ công ty cổ phần dệt may Thắng Lợi) hệ thống tài khoản chi tiết về chi phí tại công ty mở còn sơ sài, chưa chi tiết hết được tới từng đơn hàng hoặc từng phân xưởng sản xuất *(Phụ lục 2.8.)*. Thực tế này cho thấy doanh nghiệp không thể biết chính xác tính hiệu quả của từng đơn hàng, vì vậy kiểm soát chi phí sản xuất không mang lại tác dụng thiết thực cho nhà quản lý.

Trong các doanh nghiệp có phương thức sản xuất theo ODM được tổ chức theo mô hình công ty mẹ công ty con như May Việt Tiến, May Nhà Bè, May 10…, loại tài khoản tổng hợp và tài khoản chi tiết được sử dụng tương đối đầy đủ. Hệ thống các tài khoản cấp 2, cấp 3 trong các doanh nghiệp này được quan tâm xây dựng rõ ràng và hợp lý, nhất quán nhằm đáp ứng yêu cầu quản lý và đặc điểm của đối tượng hạch toán đa dạng và phong phú*(Phụ lục 2.9)*.

** Tổ chức hệ thống sổ kế toán:*

*Các chi phí trực tiếp (CP NCLTT, CP NCTT):*được mở chi tiết theo từng đơn hàng, đối với các loại phụ liệu phân bổ cho các đối tượng trước khi vào các sổ chi tiết*(Phụ lục 2.10,2.11,2,12,2,13)*.

Chi phí sản xuất chung: được tập hợp theo từng phân xưởng trên sổ chi tiết chi phí sau đó đến cuối kỳ sẽ phân bổ chi từng đối tượng chịu chi phí theo tiêu thức phù hợp. Nhìn chung, chi phí sản xuất chung ở các doanh nghiệp may thường được tập hợp theo từng phân xưởng theo định kỳ hàng tháng, sau đó

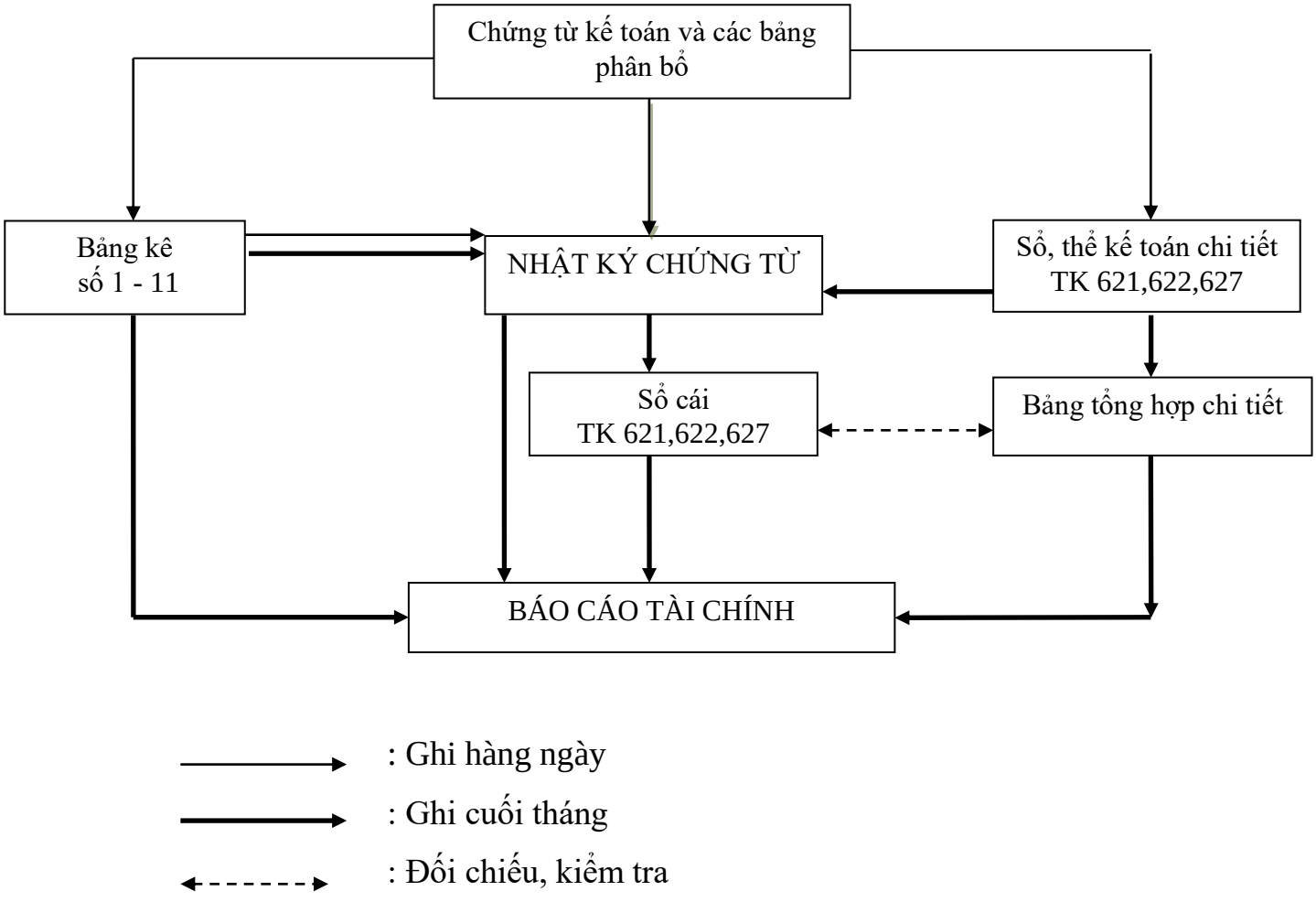
tổng chi phí sản xuất chung tập hợp được sẽ tiến hành phân bổ cho các đơn hàng, sản phẩm trong phân xưởng đó*(Phụ lục 2.14; 2.15).*

Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp

Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp được theo dõi chi tiết trên các sổ chi tiết chi phí trên toàn doanh nghiệp. Sổ chi tiết chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp được mở theo mẫu S36-DN với các cột chi tiết cho từng yếu tố chi phí hoặc mở chi tiết cho các tài khoản đối ứng có thể đối chiếu với số liệu có liên quan của các phần hành kế toán khác. Chi phí tập hợp chung trên Tk 641 và Tk 642 và được kết chuyển về tài khoản 911 để xác định kết quả kinh doanh. Báo cáo chi phí được cung cấp hàng tháng ở các doanh nghiệp may được khảo sát là các báo cáo theo yếu tố chi phí và phạm vi báo cáo là toàn doanh nghiệp.

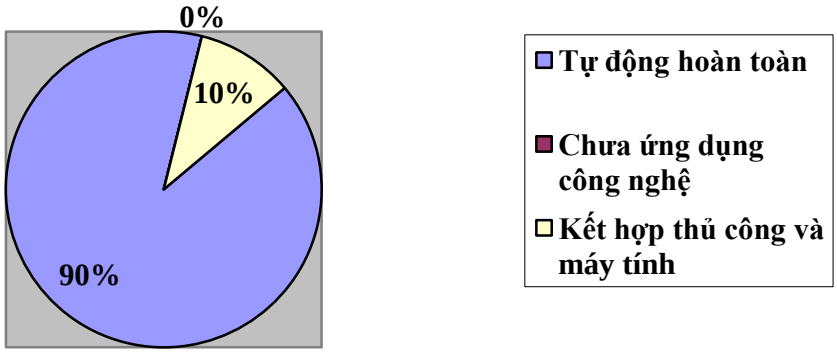
Hình thức kế toán được áp dụng chủ yếu trong các doanh nghiệp may là "Nhật ký chứng từ". Đặc thù này do yếu tố lịch sử để lại từ các doanh nghiệp nhà nước trong ngành Dệt May trước đây như Công ty may 10, Công ty may Việt Tiến, Công ty may Đức Giang,…Hình thức Nhật ký chứng từ bao gồm nhiều loại nhật ký và bảng kê khác nhau (Nhật ký chứng từ số 1 đến số 10, bảng kê số 1 đến số 11). Mặc dù bị đánh giá là phức tạp, khó sử dụng nhưng nhiều doanh nghiệp trong ngành vẫn lựa chọn áp dụng do ưu điểm nổi bật của hình thức này. Những ưu điểm này thể hiện ở khả năng kết hợp chặt chẽ việc ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong quá trình từ thời gian với việc hệ thống hoá các nghiệp vụ theo nội dung kinh tế, kết hợp chặt chẽ giữa hạch toán tổng hợp với hạch toán chi tiết trên cùng một sổ kế toán và trong cùng quá trình ghi chép. Sổ kế toán theo hình thức Nhật ký chứng từ được tổ chức và sử dụng gắn liền với hệ thống tài khoản kế toán giúp doanh nghiệp có thể kiểm soát chi tiết đến từng đối tượng kế toán như vốn bằng tiền; hàng tồn kho; các khoản công nợ, tài sản cố định,…Ưu điểm nổi bật nhất của hình thức Nhật ký chứng từ phù hợp với doanh nghiệp sản xuất nói chung và doanh nghiệp may nói riêng là khả năng theo dõi và kiểm soát chi tiết chi phí sản xuất theo đối tượng hạch toán chi

phí (theo từng phân xưởng, từng dây chuyền sản xuất hoặc theo từng đơn hàng…). Khi sử dụng phần mềm kế toán trên máy vi tính, những hạn chế của hình thức Nhật ký chứng từ như phức tạp, mất nhiều thời gian được loại bỏ. Bên cạnh đó, việc sử dụng phần mềm kế toán có tác dụng đối chiếu tự động số liệu tổng hợp và số liệu chi tiết nhanh chóng chính xác tạo thuận lợi cho công tác kiểm tra kế toán. Như vậy, đặc điểm chung về áp dụng hình thức kế toán tại các doanh nghiệp may có quy mô lớn trong ngành là lựa chọn, vận dụng hình thức Nhật ký chứng từ theo phần mềm kê toán trên máy ví tính. (Sơ đồ 2.13 và Biểu đồ 2.7).



Sơ đồ 2.13: Trình tự ghi sổ kế toán theo hình thức Nhật ký chứng từ áp dụng trong Công ty may Việt Tiến (Theo báo cáo của Công ty may Việt Tiến)

Máy tính là công cụ hỗ trợ đắc lực cho công việc tại các bộ phận khác nhau và cho bộ phận kế toán nói riêng trong các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay. Với thời đại công nghệ thông tin phát triển nhanh chóng, 100% các doanh nghiệp thuộc tập đoàn dệt may Việt Nam trong phòng kế toán, mỗi cán bộ kế toán được trang bị một máy tính độc lập. Toàn bộ hệ thống kế toán được kết nối với máy chủ và kết nối internet. Tất cả các doanh nghiệp thuộc tập đoàn đều sử dụng phần mềm kế toán làm công cụ hỗ trợ cho công tác kế toán. Phần mềm kế toán được ưa chuộng nhất là Fast Accounting bởi tính đơn giản, dễ hiểu, dễ sử dụng (Tổng công ty dệt may Hà Nội, Công ty cổ phần may Nam Định…). Ngoài ra còn nhiều phần mền khác sử dụng ổn định trong nhiều năm tại các doanh nghiệp thuộc tập đoàn dệt may Việt Nam như Effect (Tổng công ty may Việt Tiến), Bravo (Công ty cổ phần dệt may Huế), Ttsoft (tổng công ty may 10)…Các phần mềm này đều đã được các doanh nghiệp sử dụng lâu dài (từ các năm 2006, 2008…, điển hình có tổng công ty may 10 sử dụng phần mềm Ttsoft từ năm 1994) và qua khảo sát các doanh nghiệp hầu hết chưa có ý định thay đổi các phần mềm kế toán, vì tính tiện lợi và đáp ứng được nhu cầu sử dụng của doanh nghiệp (phiếu khảo sát câu 34).



Biểu đồ 2.7: Công việc kế toán của đơn vị đang được thực hiện

Nhìn chung, việc xử lý nghiệp vụ và hệ thống hóa thông tin kế toán trên phần mềm kế toán được thực hiện theo một quy trình chung như sau:

- Xử lý thông tin đầu vào đối với các nghiệp vụ kinh tế ngoại sinh: hàng ngày, khi có nghiệp vụ kinh tế phát sinh, kế toán nhập dữ liệu từ các chứng từ kế toán vào phần mềm tự động hạch toán toàn bộ hoặc một vế của định khoản kế toán. Đối với việc tự động hạch toán một vế, người sử dụng chỉ cần lựa chọn tài khoản đối ứng từ danh mục đã được xây dựng sẵn trong phần mềm.

- Đối với các nghiệp vụ kinh tế nội sinh: kế toán thực hiện các bút toán điều chỉnh cuối kỳ bằng cách sử dụng chức năng tự động đã được cài đặt sẵn trong chương trình.

- Kết xuất các thông tin đầu ra: Các thông tin có thể được in ra từ phần mềm kế toán trên các sổ hoặc báo cáo kế toán được thiết kế theo hình thức kế toán doanh nghiệp đã lựa chọn.

** Thực trạng tổ chức báo cáo kế toán quản trị chi phí*

Để quản trị doanh nghiệp, nhà quản trị thường phải sử dụng các thông tin từ hệ thống báo cáo dự toán chi phí (thông tin kế hoạch), từ hệ thống báo cáo chi phí thực hiện (thông tin phản ánh kết quả thực hiện) và từ hệ thống báo cáo phân tích chi phí (thông tin đánh giá). Như vậy mức độ đáp ứng thông tin chi phí phục vụ quản trị được xác định bởi mức độ của 3 loại báo cáo trên. Thống kê các loại báo cáo chi phí thực hiện được lập tại các doanh nghiệp may Việt Nam trong mẫu khảo sát cho thấy hiện tại các doanh nghiệp may Việt Nam chỉ lập báo cáo chi phí sản xuất sản phẩm và báo cáo chi phí bộ phận.

Kết quả điều tra khảo sát *(phụ lục 1F)*cho thấy hệ thống báo cáo chi phí sản phẩm nhìn chung đã đáp ứng được nhu cầu thông tin về chi phí đối với các doanh nghiệp may sản xuất theo phương thức FOB; còn đối với các doanh nghiệp sản xuất theo phương thức ODM thì mức độ đáp ứng là tương đối tốt. Kết quả thống kê cũng cho thấy 100% doanh nghiệp may lập báo cáo chi phí sản phẩm; 60% lập báo cáo chi phí theo đơn đặt hàng *(Phiếu khảo sát câu 38)* đây là những báo cáo mà nhà quản trị đều có nhu cầu thông tin về chi phí này. Ngoài ra báo cáo chi phí tại các bộ phận như bộ phận bán hàng; phòng ban chức năng, bộ

phận dự án không được lập báo cáo riêng mà được tổng hợp chung cho toàn doanh nghiệp. Tại một số doanh nghiệp như: công ty cổ phần may 10 và tổng công ty may Việt Tiến lập báo cáo chi phí tại các chi nhánh bán hàng. Điều này cho thấy hệ thống báo cáo bộ phận chỉ được thực sự quan tâm tại các doanh nghiệp sản xuất theo phương thức ODM(chiếm tỷ lệ 40% doanh nghiệp khảo sát).

Hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí được kế toán các phần hành chi phí, giá thành lập vào điểm cuối kỳ và báo cáo cho kế toán trưởng. Khi giám đốc doanh nghiệp cần thông tin về chi phí sẽ yêu cầu kế toán trưởng cung cấp. Hiện nay, quá trình cung cấp thông tin cho các cấp lãnh đạo doanh nghiệp tại các doanh nghiệp như: Tổng công ty cổ phần dệt may Hòa Thọ; Tổng công ty may Việt Thắng; Công ty cổ phần may Sông Hồng; Công ty cổ phần may Hồ Gươm…phục vụ công tác phân tích chi phí và ra quyết định của nhà quản trị. Cụ thể là các báo cáo sau: Báo cáo chi phí sản xuất kinh doanh theo yếu tố chi phí; Báo cáo chi phí nguyên vật liệu theo phân xưởng sản xuất *(phụ lục 2.17);*Báo cáo chi phí sản xuất kinh doanh theo khoản mục*(phục lục 2.18);*Báo cáo chi tiết giá thành sản phẩm*(phục lục 2.16).*

Ngoài ra, kế toán tập hợp thông tin lập báo cáo theo theo yêu cầu của giám đốc doanh nghiệp.

2.2.6. Thực trạng tổ chức phân tích chi phí để kiểm soát chi phí và ra quyết định kinh doanh trong các doanh nghiệp may Việt Nam

2.2.6.1 Thực trạng phân tích chi phí để kiểm soát chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam

** Phân tíchchi phí nguyên vật liệu chính (chi phí biến đổi)*

Qua số liệu khảo sát cho thấy, việc kiểm soát chi phí trong các doanh nghiệp may hiện nay nguyên vật liệu chính sử dụng vượt quá định mức chiếm tỷ lệ 20% và thực hiện đúng định mức chiếm tỷ lệ 80%. Nhà quản lý căn cứ vào báo cáo tình hình sử dụng nguyên vật liệu chính theo từng sản phẩm và báo cáo tình hình sử dụng nguyên vật liệu chính của tất cả các sản phẩm (Bảng 2.9).

Thông qua báo cáo tình hình sử dụng nguyên vật liệu nhà quản lý có thể biết được phân xưởng sản xuất nào đã tiết kiệm hay lãng phí chi phí nguyên vật liệu chính dựa trên số liệu thực tế tiêu hao so với định mức, không xem xét tới sự biến động giá cả NVL chính mua vào (chi phí định mức được xác định trên cơ sở giá NVL chính thực tế và số lượng tiêu hao định mức). Phòng kế toán có trách nhiệm cảnh báo tới các bộ phận về việc tiêu hao quá định mức hay tiết kiệm so với định mức. Việc tiết kiệm hay lãng phí về các yếu tố đầu vào của quá trình sản xuất là căn cứ để thưởng hay phạt cho bộ phận sản xuất vì công nhân sản xuất hưởng lương theo số lượng và chất lượng sản phẩm họ làm ra trong kỳ. Phần tiết kiệm hay lãng phí sẽ tính thêm hoặc trừ vào lương công nhân sản xuất theo tỷ lệ phần trăm quy định của từng công ty.

Nếu chênh lệch giữa định mức và thực tế quá lớn thì ngoài việc xem xét nguyên nhân là do bộ phận sản xuất sử dụng tiết kiệm hay lãng phí vật tư, phòng kế toán còn có trách nhiệm thông báo cho bộ phận kỹ thuật biết để điều chỉnh lại định mức cho phù hợp, chính xác so với thực tế hơn trong kỳ sản xuất sau. Để từ đó có thể đánh giá chính xác hơn về việc thực hiện sử dụng tiết kiệm hay lãng phí ở bộ phận sản xuất.

Bảng 2.9. Báo cáo tình hình sử dụng NVL chính cho sản xuất sản phẩm áo sơ mi ngắn tay

Công ty cổ phần may 10

Phòng Tài chính – Kế toán

BÁO CÁO TÌNH HÌNH SỬ DỤNG NVL CHÍNH CHO SẢN XUẤT SẢN PHẨM ÁO SƠ MI NGẮN TAY

Tháng 1 năm 2014

Đơn vị tính: Đồng

STT	Vật tư chính sử dụng	Thực tế sử dụng			Định mức			Chênh lệch
		Khối lượng	Đơn giá	Thành tiền	Khối lượng	Đơn giá	Thành tiền	
1	Vải	1.730	45.200	78.150.800	1.728	45.200	78.105.600	45.200
2	Cúc	9.650	200	1.930.000	9.600	200	1.920.000	10.000
3	Nhãn	4.800	250	1.200.000	4.800	250	1.200.000	
4	Chỉ may	112.272	100	11.227.200	112.000	100	11.200.000	27.200
5	Thẻ bài	1.600	300	480.000	1.600	300	480.000	
6	Đạn nhựa	1.600	600	960.000	1.600	600	960.000	
7	Vắt sổ	112.080	100	11.208.000	112.000	100	11.200.000	8.000
	Tổng			**105.156.000**			**105.065.600**	**90.400**

(Nguồn: Phòng Kế toán – công ty cổ phần may 10)

** Phân tích biến động chi phí nhân công trực tiếp:* Qua số liệu khảo sát cho thấy hiện nay các doanh nghiệp may chỉ dừng lại ở việc cung cấp thông tin để tính lương, chưa đi sâu vào phân tích và đánh giá nguyên nhân của những biến động về chi phí nhân công theo hướng có lợi hay bất lợi. Hiện tại, các doanh nghiệp may không lập báo cáo phân tích tình hình biến động chi phí nhân công trực tiếp thực tế/dự toán.

***** *Phân tích biến động chi phí SXC, chi phí bán hàng, chi phí quản lý:*100% các doanh nghiệp khảo sát đều không phân tích các loại chi phí này. Vì vậy, chi phí kế hoạch cho các kỳ được kế toán xây dựng dựa trên chi phí phát sinh thực tế tại kỳ. Báo cáo sự biến động chi phí thực tế và chi phí kế hoạch do KTQT cung cấp không được sử dụng nhiều cho mục đích quản lý.

2.2.6.2. Thực trạngtổ chức phân tích chi phí để ra quyết định

** Phân tích mối quan hệ chi phí, sản lượng và lợi nhuận*

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

Khảo sát hệ thống báo cáo phân tích chi phí các doanh nghiệp may cho thấy chỉ các doanh nghiệp may sản xuất theo phương thức ODM đã chú trọng đến việc lập báo cáo phân tích CVP. Trong thực tế chưa doanh nghiệp nào thực hiện phân loại chi phí theo biến phí và định phí. Vì vậy, muốn phân tích được CVP thì phải tách chi phí hỗn hợp thành biến phí và định phí.

Tuy nhiên, do hệ thống kế toán hiện nay của doanh nghiệp mới chỉ đơn giản là hệ thống kế toán tài chính. Vì vậy, thông tin cung cấp chỉ đủ để lập báo cáo tài chính mang nặng tính phản ánh thông tin quá khứ, trong khi, muốn phân tích được CVP thì lại phải cần những thông tin của kế toán quản trị cung cấp.

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

** Thực trạng tổ chức đánh giá hiệu quả và đưa ra quyết định*

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

Theo nghiên cứu, các báo cáo chi phí sản xuất tại các doanh nghiệp may đã đáp ứng được việc cung cấp thông tin chi phí theo từng sản phẩm, từng phân xưởng. Các báo cáo về chi phí ngoài sản xuất cung cấp thông tin chi phí theo yếu tố trên phạm vi toàn doanh nghiệp. Như vậy, thông tin chi phí đã hoàn toàn đáp ứng yêu cầu của việc lập các báo cáo tài chính.

Ra quyết định là một trong những chức năng quan trọng của nhà quản trị. Ra quyết định đúng đắn có thể mang lại lợi nhuận cho doanh nghiệp và ngược lại có thể dẫn đến phá sản. Các quyết định chủ yếu xoay quanh vấn đề thực hiện mục tiêu tối đa hóa lợi nhuận của doanh nghiệp như quyết định mở rộng hay thu hẹp sản

xuất, quyết định tự sản xuất hay thuê ngoài gia công các chi tiết,….Tất cả các quyết định này về cơ bản đều dựa trên đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận, ngành hàng.

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

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

Trong các quyết định của doanh nghiệp may sản xuất theo phương thức FOB, phổ biến thường gặp là những quyết định trong sản xuất kinh doanh như từ chối hay chấp nhận một đơn đặt hàng, thuê ngoài hay tự mình sản xuất. Còn đối với các doanh nghiệp may sản xuất theo phương thức ODM đưa ra các quyết định mang tính chiến lược dài hạn như có nên mở rộng sản xuất kinh doanh tại các địa bàn khác trên cả nước và nước ngoài hay không. Tại Tổng công ty cổ phần dệt may Hòa Thọ, trong tháng 7/2015 công ty ký hợp đồng với đối tác nước ngoài nhận xuất khẩu 2.000 áo sơ mi, công ty đang đứng trước quyết định là nên mua ngoài thị trường hay tự sản xuất vải. Bộ phận kế toán của công ty báo cáo về số liệu chi phí sản xuất 2500m vải trong công ty hàng năm qua bảng 2.10 như sau:

Bảng 2.10. BÁO CÁO VỀ SỐ LIỆU CHI PHÍ SẢN XUẤT 2.500M VẢI

	Tính trên 1m vải	**2.500m vải**
Nguyên vật liệu trực tiếp	$7	$17.500
Lao động trực tiếp	5	12.500
Chi phí SXC biến đổi	1	2.500
Chi phí lương quản lý	4	10.000
Khấu hao thiết bị đặc biệt	2	5.000

Chi phí sản xuất chung phân bổ	6	15.000
Tổng chi phí	25	62.500

(Nguồn: Phòng kế toán - Tổng công ty cổ phần dệt may Hòa Thọ)

Một nhà cung cấp bên ngoài chào giá cung cấp 2.500m vải cho tổng công ty với mức giá $23/m. Liệu công ty có nên ngừng sản xuất và mua hàng từ nhà cung cấp? Như thường lệ công ty sẽ tập trung vào chi phí phù hợp - các chi phí chênh lệch giữa các phương án khác nhau. Các chi phí chênh lệch giữa các phương án lựa chọn khác nhau gồm chi phí có thể tránh được bằng việc mua vải từ nhà cung cấp bên ngoài. Nếu chi phí có thể tránh được bằng việc mua từ nhà cung cấp nhỏ hơn $23, công ty nên tiếp tục sản xuất và từ chối đề nghị từ phía nhà cung cấp. Mặt khác, nếu chi phí có thể tránh được bằng việc mua từ nhà cung cấp lơn hơn $23, công ty nên được chấp nhận. Bảng 2.11 bao gồm chi phí phù hợp trong việc phân tích quyết định mua hay tự sản xuất với giả định rằng lương người quản lý là chi phí có thể tránh được.

Bảng 2.11. Bảng phân tích chi phí phù hợp trong việc mua hay tự sản xuất vải

	Tổng chi phí phù hợp 2.500m vải	
	Tự sản xuất	**Mua**
Nguyên vật liệu trực tiếp (2.500m x $7)	$17.500	
Lao động trực tiếp (2.500m x $5)	12.500	
Chi phí SXC biến đổi (2.500m x $1)	2.500	
Chi phí lương quản lý	10.000	
Khấu hao thiết bị đặc biệt (không phù hợp)		
Chi phí sản xuất chung phân bổ (không phù hợp)		
Chi phí mua từ nhà cung cấp		57.500
Tổng chi phí	42.500	57.500
Chênh lệch về chi phí khi tự sản xuất		15.000

(Nguồn: Phòng kế toán - Tổng công ty cổ phần dệt may Hòa Thọ)

Do chi phí tự sản xuất vải thấp hơn 15.000 so với chi phí của việc mua vải từ nhà cung cấp bên ngoài, tổng công ty dệt may Hòa Thọ nên từ chối đề xuất từ phía nhà cung cấp.

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

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

2.3. Đánh giá thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam

Để có được những thông tin về thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí của các doanh nghiệp may, tác giả đã tiến hành khảo sát thông qua hình thức phiếu điều tra kết hợp với phỏng vấn trực tiếp và phỏng vấn qua điện thoại những nhà quản trị, những người điều hành và những người trực tiếp làm công tác kế toán tại các doanh nghiệp may Việt Nam. Trên cơ sở những thông tin thu thập được tác giả tổng hợp lại kết quả khảo sát *(phụ lục 01E, 01F)*.

Tổ chức kế toán quản trị chi phí có ý nghĩa hết sức quan trọng đối với việc ra các quyết định kinh doanh của nhà quản trị doanh nghiệp. Qua những thông tin kế toán quản trị chi phí cung cấp giúp nhà quản trị có các quyết định kịp thời trong việc kiểm soát, tiết kiệm chi phí, từ đó hạ thấp giá thành, góp phần tăng lợi nhuận cho doanh nghiệp. Qua tìm hiểu công tác tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may, tác giả nhận thấy có những kết quả, hạn chế và nguyên nhân của những hạn chế như sau:

2.3.1. Những kết quả đạt được

Về nhu cầu thông tin về tổ chức kế toán quản trị chi phí của nhà quản trị: Qua nghiên cứu thực trạng về nhu cầu thông tin của nhà quản trị doanh nghiệp may Việt Nam cho thấy các doanh nghiệp phần nào nhận thức được vai trò của thông tin tổ chức kế toán quản trị chi phí trong kiểm soát chi phí và ra quyết định quản lý. Nhà quản trị đã quan tâm đến các nội dung của tổ chức kế toán quản trị chi phí như phân loại chi phí, lập dự toán chi phí, vận dụng hệ thống định mức chi phí, xác định giá phí, phân tích chi phí, báo cáo kế toán quản trị chi phí. Như vậy, nhu cầu thông tin về tổ chức kế toán quản trị chi phí của nhà quản trị đã bước đầu có định hướng.

Về tổ chức Bộ máy kế toán tại các doanh nghiệp may được tổ chức theo cấu trúc trực tuyến chức năng. Theo cấu trúc này, kế toán trưởng là người đứng đầu bộ máy kế toán giữ quyền quyết định trong phạm vi tổ chức của mình và chỉ đạo trực tiếp đến các phần hành kế toán. Nhân viên kế toán được sắp xếp chuyên môn hoá theo các phần hành. Đây là một cấu trúc hợp lý tăng cường trách nhiệm các nhân, tránh được tình trạng người thừa hành phải thi hành nhiều mệnh lệnh khác nhau của nhiều người phụ trách đồng thời tăng cường chuyên môn hoá công việc, giảm thiểu tối đa việc bố trí trùng lắp nhân viên tăng cường hiệu quả công việc.

Về phân loại chi phí: các doanh nghiệp may đã phân loại chi phí một cách khoa học. Hầu hết các doanh nghiệp đều thực hiện phân loại chi phí theo khoản mục chi phí. Đây là cách phân loại chi phí phù hợp với việc xây dựng định mức và lập dự toán chi phí đồng thời đáp ứng được thông tin của kế toán về các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính. Điều này có ý nghĩa rất lớn trong việc tập trung quản lý

từng khoản mục chi phí, tìm ra nguyên nhân làm tăng, giảm từng khoản mục chi phí trong từng thời kỳ, tập trung quản trị tốt các loại chi phí cơ bản, phát sinh nhiều từ đó có biện pháp điều chỉnh cho phù hợp.

Về tổ chức vận dụng hệ thống định mức và lập dự toán chi phí: Kết quả khảo sát cho thấy các doanh nghiệp may đã xây dựng định mức sát với thực tế công việc, khoa học và phù hợp với điều kiện sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Hầu hết các doanh nghiệp đều xây dựng định mức chi phí, từ đó giúp các nhà quản trị kiểm soát được chi phí phát sinh. Trong công tác xây dựng định mức chi phí, nhất là chi phí nguyên phụ liệu, hầu hết các doanh nghiệp đã xây dựng khá chi tiết và cụ thể vì chi phí nguyên vật liệu chiếm tỷ trọng lớn trong giá thành sản phẩm may mặc. Trên cơ sở định mức đã được xây dựng các doanh nghiệp may đã thiết lập hệ thống dự toán khá phù hợp và khoa học đáp ứng phần nào trong công tác quản trị doanh nghiệp.

Về tổ chức thu nhận, hệ thống hóa và cung cấp thông tin chi phí: Nhìn chung, hệ thống chứng từ, hệ thống tài khoản và hệ thống báo cáo tài chính đều được tổ chức khá hợp lý, đầy đủ và có tính chấtđồng bộ, thống nhất.Cụ thể, hệ thống chứng từ ban đầu đều được lập theo chế độ nhà nước quy định. Bên cạnh đó, do đặc thù của ngành, một số doanh nghiệp cũng lập chứng từ đặc thù những vẫn theo sự hướng dẫn của nhà nước. Chứng từ hạch toán đều được kiểm tra trước khi ghi sổ về tính pháp lý, quy mô nghiệp vụ…, Cùng với hệ thống chứng từ trong doanh nghiệp, các chứng từ về chi phí và giá thành đều được thu thập, quản lý phục vụ cho công tác kế toán quản trị chi phí trong việc cung cấp thông tin kịp thời, chính xác. Từ hệ thống chứng từ ban đầu, kế toán ghi vào sổ chi tiết và sổ tổng hợp các tài khoản tương ứng. Hệ thống tài khoản, nhất là các tài khoản phản ánh chi phí được các doanh nghiệp may mở chi tiết theo từng đối tượng tập hợp chi phí. Số lượng tài khoản vừa đủ để hạch toán, từ đó giúp cho tổ chức kế toán quản trị chi phí theo từng đối tượng được thuận lợi.

Về phân tích chi phí để kiểm soát chi phí và ra quyết định kinh doanh: Hầu hết các doanh nghiệp may đều không tiến hành phân tích chi phí để ra quyết định kinh doanh. Tuy nhiên, có một vài doanh nghiệp tiến hành phân tích chi phí, nhưng

việc phân tích chi phí để ra quyết định kinh doanh trong các doanh nghiệp này chỉ ở mức độ sử dụng giá thành sản xuất thực tế so sánh với giá bán sản phẩm để xác định tỷ lệ lợi nhuận gộp của từng loại sản phẩm.

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

2.3.2. Những hạn chế và nguyên nhân

2.3.2.1. Những hạn chế

**** Tổ chức kế toán quản trị chi phí trong bộ máy kế toán***

Qua nghiên cứu thực trạng tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp may có thể thấy kế toán quản trị mới hình thành ở giai đoạn sơ khai và chưa đủ điều kiện để tách riêng thành một bộ phận độc lập và chuyên sâu.

Bên cạnh đó trình độ quản lý, năng lực cán bộ kế toán còn nhiều hạn chế, đặc biệt là những nhận thức về kế toán quản trị còn chưa đầy đủ. Việc phân tích, thiết kế cũng như đánh giá quá trình thiết lập hệ thống thông tin kế toán quản trị

chi phí ở các doanh nghiệp may chưa được phân nhiệm rõ ràng. Thực tế là các doanh nghiệp gặp rất nhiều khó khăn trong việc triển khai bộ phận thông tin kế toán quản trị chi phí do nhận thức chưa đầy đủ về vai trò của thông tin kế toán quản trị chi phí đối với việc ra quyết định trong nền kinh tế thị trường và chưa thực sự thấu hiểu mục đích, nguyên tắc, nội dung, phương pháp tổ chức hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp và đặc biệt đang thiếu sự hướng dẫn của các cơ quan chức năng.

Như vậy, có thể nói việc tổ chức kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp may Việt Nam chưa được thực hiện một cách đồng bộ, nếu có thì chỉ là những công việc rời rạc, chưa có hệ thống.

**** Tổ chức phân loại chi phí, vận dụng hệ thống định mức và lập dự toán chi phí trong kế toán quản trị***

Về tổ chức phân loại chi phí: các doanh nghiệp may hiện nay phân loại chi phí theo yếu tố chi phí và theo khoản mục chi phí chưa đáp ứng được yêu cầu phân tích đánh giá hoạt động của doanh nghiệp. Cách phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động thành biến phí và định phí rất có ích cho nhà quản lý trong việc lập dự toán, phân tích kiểm soát chi phí, làm cơ sở xem xét mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận. Tuy nhiên, hầu hết các doanh nghiệp may chưa phân loại chi phí theo cách này, từ đó khiến công tác quản trị chi phí đạt hiệu quả chưa cao. Đặc biệt là việc không tách chi phí sản xuất chung thành chi phí cố định và biến đổi dẫn đến không có doanh nghiệp nào tính giá thành sản phẩm sản xuất theo phương pháp chi phí trực tiếp. Tác giả cho rằng: phương pháp chi phí trực tiếp sẽ có ích hơn trong việc đánh giá trách nhiệm của nhà quản lý vì lợi nhuận trên báo cáo phản ánh đúng đắn hơn thực chất kết quả kinh doanh của doanh nghiệp.

Qua việc nghiên cứu tại các doanh nghiệp may cho thấy các doanh nghiệp không thực hiện việc theo dõi tách biệt chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp theo chi phí cố định và chi phí biến đổi dẫn đến nhiều khó khăn trong việc lập báo cáo bộ phận, khó khăn trong phân tích C-V-P. Bên cạnh đó việc phân loại chi phí theo mức độ kiểm soát được và không kiểm soát được, chi phí chìm, chi phí cơ hội… tạo tiền đề cho việc phân tích chi phí để ra quyết định.

Tổ chức xây dựng định mức chi phí trong kế toán quản trị: các doanh nghiệp may đều có xây dựng định mức hao phí tuy rằng hệ thống định mức chưa thực sự bao phủ hết các yếu tố chi phí; có một số doanh nghiệp đã có lập dự toán chi phí sản xuất nhưng không có doanh nghiệp nào sử dụng phương pháp ước tính, phương pháp định mức để tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành. Như vậy, tính ưu việt của phương pháp chi phí ước tính, chi phí định mức trong cung cấp thông tin cho nhà quản trị chi phí chưa được các doanh nghiệp quan tâm. Tất các các doanh nghiệp may đòi hỏi đều xác định giá thành sản phẩm theo phương pháp xác định chi phí thực tế.Thực tế này xuất phát từ thói quen thực hiện công tác kế toán hiện nay trong hầu hết các doanh nghiệp may Việt Nam chỉ là cố gắng cung cấp thông tin phục vụ lập báo cáo tài chính, chưa quan tâm đến tính kịp thời của thông tin kế toán phục vụ quản trị và ra quyết định.

Việc không tách chi phí sản xuất chung thành chi phí cố định và biến đổi dẫn đến không có doanh nghiệp nào tính giá thành sản phẩm sản xuất theo phương pháp chi phí trực tiếp. Tác giả cho rằng, phương pháp chi phí trực tiếp sẽ có ích hơn trong việc đánh giá trách nhiệm của người quản lý vì lợi nhuận báo cáo theo phương pháp này phản ánh đúng đắn hơn thực chất kết quả kinh doanh của doanh nghiệp. Các nhà quản lý sẽ phải năng động hơn trong khâu tìm thị trường tiêu thụ đồng thời phải tính toán tối thiểu số lượng tồn kho vì tồn kho càng nhiều, chi phí chung cố định trong hàng tồn kho sẽ lớn dẫn đến lợi nhuận càng thấp.

Tổ chức xây dựng hệ thống dự toán chi phí: Trong các doanh nghiệp dệt may hiện nay việc xây dựng hệ thống dự toán chi phí được thực hiện tương đối tốt. Tuy nhiên việc điều chỉnh định mức chưa được kịp thời và còn có nhiều yếu tố chi phí trong sản xuất chưa được lập định mức như chi phí kiểm tra chất lượng sản phẩm, điện thoại quản lý phân xưởng, thiệt hại trong sản xuất, thiệt hại trong sản phẩm hỏng. Hơn nữa, việc sử dụng và phát huy tính hiệu quả của hệ thống định mức cũng chưa được triệt để. Các doanh nghiệp chỉ sử dụng định mức để tính toán giá thành định mức trong từng trường hợp cụ thể và là một trong những căn cứ để quyết định nhận đơn đặt hàng. Về công tác lập dự toán chi phí, kết quả điều tra cho thấy hiện nay rất ít doanh nghiệp may tiến hành lập dự toán chi phí sản xuất kinh

doanh và chuyển đổi các định mức vật tư - kỹ thuật đang được thực hiện một cách chặt chẽ trong đơn vị thành dự toán chi phí. Điều này là do chỉ có một số doanh nghiệp có thể chủ động được kế hoạch sản xuất của cả năm, số còn lại gần như phụ thuộc vào đơn đặt hàng từ bên ngoài. Bên cạnh đó, cũng chưa có doanh nghiệp nào dựa vào số liệu thống kê về chi phí của doanh nghiệp mình để tìm hiểu về cách ứng xử của chi phí đối với mức độ hoạt động của sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

**** Tổ chức xác định chi phí cho đối tượng chịu chi phí***

Kết quả khảo sát cho thấy các doanh nghiệp may đều áp dung phương pháp xác định chi phí truyền thống, không có doanh nghiệp nào áp dụng phương pháp chi phí hoạt động hay phương pháp chi phí mục tiêu để xác định chi phí theo mô hình quản trị chi phí hiện đại. Tuy nhiên phương pháp xác định chi phí truyền thống có những nhược điểm nhất định:

Một là, số lượng tiêu thức phân bổ và nội dung tiêu thức phân bổ: Phương pháp xác định chi phí truyền thống sử dụng một tiêu thức để phân bổ chi phí sản xuất chung cho các sản phẩm. Thực tế chi phí sản xuất chung là chi phí được hình thành từ nhiều loại chi phí có tính chất và nguồn gốc phát sinh khác nhau. Vậy, nếu các phương pháp xác định chi phí truyền thống chỉ sử dụng một tiêu thức để phân bổ sẽ không chính xác. Bên cạnh đó, việc phân bổ chi phí sản xuất chung theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp đồng nghĩa với tất cả chi phí sản xuất chung phát sinh đều liên quan đến số lượng sản phẩm sản xuất. Thực tế có những khoản chi phí sản xuất chung không liên quan đến số lượng sản phẩm sản xuất nghĩa là tiêu thức phân bổ không có mối quan hệ đến đối tượng chịu chi phí, do vậy việc tính giá thành sẽ không chính xác.

Hai là, phạm vi tính giá thành: Các yếu tố cấu thành nên giá thành chỉ bao gồm: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung. Các chi phí còn lại không được tính vào giá thành hoặc có tính vào giá thành toàn bộ cũng dựa trên một tiêu chuẩn như doanh thu hoặc khối lượng sản phẩm tiêu thụ… cũng không thể phản ánh các khoản chi phí để có thể sản xuất hay tiêu thụ. Do vậy, việc tính giá thành tiêu thụ không chính xác ảnh hưởng đến việc ra quyết định của doanh nghiệp.

Ba là, xác định chi phí cho hoạt động: Các phương pháp xác định chi phí truyền thống thường chỉ xác định chi phí cho sản phẩm mà chưa tính chi phí cho hoạt động để có thể xác định chi phí theo hoạt động.

Ngoài ra, tại các doanh nghiệp may hiện may không thực hiện việc theo dõi tách biệt chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp theo chi phí có định và chi phí biến đổi dẫn đến nhiều khó khăn trong việc báo cáo bộ phận, khó khăn trong việc phân tích CPV, phân tích điểm hòa vốn. Trên thực tế cũng không có doanh nghiệp nào tiến hành phân bổ cho từng đơn hàng, loại sản phẩm để xác định lợi nhuận cho từng bộ phận.

Điều này cho thấy việc tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may chưa được quan tâm đúng mức. Thông tin kế toán quản trị chủ yếu phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính. Trong thực tế việc áp dụng kế toán quản trị chi phí và vai trò của kế toán quản trị chi phí còn rất mờ nhạt. Việc phân tích thiết kế cũng như đánh giá quá trình tổ chức kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp may Việt Nam còn hết sức mới mẻ.

**** Tổ chức thu nhận, hệ thống hóa và cung cấp thông tin cho kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam***

Tổ chức thu nhận thông tin ban đầu: hệ thống chứng từ kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may, như tác giả đã trình bày ở trên, bên cạnh việc vận dụng hệ thống chứng từ theo quy định của nhà nước, các doanh nghiệp may còn sử dụng một số chứng từ không theo mẫu quy định như giấy biên nhận về giao nhận hàng hoá, giấy biên nhận trong thanh toán…, một số yếu tố trên chứng từ còn thiếu, vì vậy chưa phản ánh thực chất nội dung kinh tế, ảnh hưởng không nhỏ đến công tác hạch toán và ghi sổ kế toán. Hệ thống chứng từ sử dụng cho kế toán quản trị chi phí chưa đầy đủ, dẫn đến chưa đáp ứng được nhu cầu cung cấp thông tin cho nhà quản trị.

Tổ chức hệ thống hóa thông tin kế toán quản trị chi phí

- *Về xây dựng tài khoản chi tiết cho kế toán chi phí* : tại các doanh nghiệp may hiện nay còn nhiều doanh nghiệp chưa thực hiện hoặc có thực hiện cũng chưa rõ ràng cụ thể, vì vậy ảnh hưởng đến việc cung cấp thông tin cho kế toán quản trị chi

phí. Nhiều doanh nghiệp chưa cập nhật thông tin chi phí để phân tích kết quả chi phí thực tế so với dự toán để có điều chỉnh kịp thời.

- *Hệ thống sổ kế toán quản trị chi phí:* chưa được quan tâm nên còn thiếu cả về số lượng và các chỉ tiêu trên sổ, không đáp ứng được yêu cầu cung cấp thông tin về chi phí cho nhà quản trị. Nghiên cứu nhu cầu thông tin chi phí của nhà quản trị cho thấy có sự khác nhau rõ về quan điển cũng như thực tế tổ chức hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may có quy mô lớn và các doanh nghiệp may có quy mô vừa và nhỏ. Hầu như nhu cầu thông tin của nhà quản trị doanh nghiệp vừa và nhỏ chỉ dừng lại ở thông tin chi phí thực hiện trong khi các doanh nghiệp lớn, các nhà quản trị đã nhận thấy tác dụng của dự toán chi phí cũng như cần phải xác định trách nhiệm của các bộ phận liên quan đến chi phí.

Về hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí: các báo cáo được lập đơn giản. Báo cáo kế toán quản trị vừa thể hiện thông tin quá khứ vừa chứa đựng những thông tin hiện tại và tương lai giúp nhà quản trị có những quyết định đúng đắn trong việc điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Tuy nhiên, hiện nay báo cáo kế toán quản trị trong các doanh nghiệp may hiện nay chưa được thiết lập một cách đầy đủ để phục vụ cho yêu cầu quản trị, thông tin thể hiện trên báo cáo cũng chưa toàn diện, nhìn chung còn sơ sài. Hơn nữa, các báo cáo này cũng chưa được lập thường xuyên, chưa đáp ứng được yêu cầu kịp thời của thông tin cần cung cấp cho nhà quản trị doanh nghiệp

**** Tổ chức phân tích chi phí trong việc đưa ra các quyết định.***

Từ việc không thực hiện phân loại chi phí theo mức độ hoạt động nên các doanh nghiệp may cũng không thực hiện việc phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận trong việc ra quyết định sản xuất kinh doanh của mình. Việc phân tích chi phí của doanh nghiệp đã giải quyết việc xác định lợi nhuận gộp của sản phẩn cung cấp.

Qua khảo sát cho thấy rất ít các doanh nghiệp được hỏi về vai trò của kế toán quản trị chi phí trong việc đưa ra các quyết định phục vụ công tác quản trị doanh nghiệp. Đặc biệt trong công tác phân tích chi phí ở các doanh nghiệp may còn rất yếu và chỉ mang tính hình thức. Chẳng hạn như nhà quản trị mới chỉ đánh

giá theo các chỉ tiêu về chi phí phát sinh theo dự toán hay theo tỷ trọng chi phí trong tổng chi phí. Các phương pháp phân tích chi phí như phân tích C-V-P, phân tích thông tin thích hợp hầu như không được sử dụng.

2.3.2.2. Nguyên nhân

❖ Nguyên nhân của việc hệ thống sổ kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may hiện nay chưa được quan tâm là do: trong quá trình nghiên cứu các nhà quản trị doanh nghiệp may đã có sự chuyển biến nhận thức đáng kể về thu thập thông tin kế toán quản trị chi phí cho quá trình ra quyết định nhưng trong thực tế môi trường kinh doanh của nước ta hiện nay hiệu quả hoạt động của các doanh nghiệp vẫn phụ thuộc chủ yếu vào các quyết định, chính sách vĩ mô của nhà nước mà ít phụ thuộc vào trình độ quản trị cụ thể của từng doanh nghiệp. Bên cạnh đó, khó khăn nhất đối với các doanh nghiệp hiện nay trong việc tổ chức hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí là vấn đề về tài chính. 90% doanh nghiệp được khảo sát băn khăn về chi phí tổ chức hệ thống kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp là quá cao. Việc bỏ ra một số tiền lớn để đầu tư vào việc tổ chức kế toán quản trị chi phí trong môi trường cạnh tranh chưa thực sự lành mạnh để cho các nhà quản tri doanh nghiệp May có thể tự tin đưa ra quyết định kinh doanh dựa trên tiềm lực của bản thân với sự hỗ trợ của hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí đang thực sự là một trở ngại lớn trong các doanh nghiệp may.

❖ Nguyên nhân của việc hệ thống báo cáo quản trị lập quá đơn giản là do các doanh nghiệp may chưa đánh giá hết được vai trò của việc phân tích thông tin kế toán quản trị chi phí trong việc ra quyết định, các thức tổ chức thông tin hiện tại của doanh nghiệp chưa đáp ứng được yêu cầu của phân tích chi phí. Chính vì không phân loại chi phí theo mối quan hệ với hoạt động, không lập dự toán chi phí sản xuất kinh doanh, không áp dụng các phương pháp tính giá phí hợp lý nên thông tin chi phí thu được để lập báo cáo chưa có giá trị trong việc ra các quyết định kinh doanh của các doanh nghiệp.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Chương 2 tác giả đã đi sâu vào nghiên cứu thực trạng tổ chức kế toán QTCP trong các doanh nghiệp may Việt Nam.

Trong chương này luận án đã nghiên cứu khái quát quá trình hình thành và phát triển, đặc điểm chung của ngành may Việt Nam; đặc điểm về quy trình sản xuất và tổ chức sản xuất; đặc điểm về tổ chức bộ quản lý, đặc điểm cơ chế tài chính ảnh hưởng đến kế toán QTCP trong các doanh nghiệp may Việt Nam.

Trước khi nghiên cứu sâu vào thực trạng tổ chức kế toán QTCP, tác giả tiến hành nghiên cứu nhu cầu thông tin kế toán QTCP của nhà quản trị trong các doanh nghiệp may Việt Nam.

Nghiên cứu thực trạng tổ chức kế toán QTCP trong các doanh nghiệp may Việt Nam theo các nội dung:

Thực trạng nhu cầu thông tin chi phí phục vụ tổ chức kế toán quản trị chi phí;

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

Thực trạng phân loại chi phí, xây dựng hệ thống định mức và lập dự toán chi phí;

Thực trạng tổ chức vận dụng các phương pháp xác định chi phí cho đối tượng chịu chi phí ;

Thực trạng thu thập, hệ thống hóa và cung cấp thông tin kế toán quản trị chi phí;

Thực trạng tổ chức phân tích thông tin chi phí để kiểm soát chi phí và ra quyết định kinh doanh.

Qua nghiên cứu thực trạng đồng thời đối chiếu với lý luận, tác giả thực hiện việc đánh giá những kết quả đạt được, những mặt còn tồn tại và nguyên nhân của những tồn tại trong tổ chức kế toán QTCP tại các doanh nghiệp may Việt Nam. Đây là cơ sở cho việc đề ra các giải pháp hoàn thiện tổ chức kế toán QTCP ở chương 3, góp phần tốt hơn nữa trong công tác quản trị trong các doanh nghiệp may Việt Nam.

CHƯƠNG 3
HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP MAY VIỆT NAM

3.1. Định hướng phát triển của các doanh nghiệp may trong thời gian tới

Việt Nam đang tiến hành hội nhập kinh tế quốc tế với thế giới. Việt Nam đã gia nhập ASEAN, AFTA, WTO và xóa bỏ dần hàng dần hàng rào thuế quan, do vậy doanh nghiệp Việt Nam buộc phải đương đầu cạnh tranh với các nước trong khu vực. Chúng ta có ưu thế về nhân công nhưng lại yếu về công nghệ, vốn kinh doanh nên năng suất thấp, các loại sản phẩm không đồng đều. Cùng với thời gian và sự phát triển của đất nước, nền kinh tế Việt Nam đã bước vào thời kỳ phát triển mới. Cơ chế thị trường đã tạo điều kiện thuận lợi cho sự xuất hiện của hàng loạt của các doanh nghiệp mới với sự đa dạng và phong phú của các sản phẩm. Đây chính là các nhân tố làm cho nền kinh tế thị trường ở Việt Nam trở nên cạnh tranh quyết liệt, vì lẽ đó để tồn tại và phát triển không phải là một điều dễ dàng đối với bất kỳ doanh nghiệp nào, các doanh May cũng không nằm ngoài quy luật khắc nghiệp đó. Do vậy, để tồn tại trong điều kiện kinh tế thị trường thì việc giữ vững và phát triển thị phần của mình là một nhiệm vụ vô cùng quan trọng đối với các doanh nghiệp May trong thời gian tới.

Thứ nhất, Trong bối cảnh khó khăn, đơn hàng dệt may sụt giảm ở ba thị trường lớn Mỹ, EU, Nhật Bản, nếu như năm 2012 xuất khẩu nở rộ, đơn hàng xuất khẩu nhiều, lúc đó doanh nghiệp có điều kiện nâng giá đơn hàng xuất khẩu và chủ yếu nhà nhập khẩu đi tìm nhà xuất khẩu thì năm nay, doanh thu đã giảm 10%, đơn hàng thời điểm này chỉ ký hết đến tháng 10 năm 2015. Quý IV/2015 thiếu hàng một cách rõ rệt do nhu cầu của thị trường chính như Mỹ, Eu đã giảm mạnh nên các doanh nghiệp lao đao tìm kiếm đơn hàng mới.

Các doanh nghiệp may đẩy mạnh thị trường xuất khẩu bằng cách mở rộng thị trường xuất khẩu, tìm thêm các thị trường mới, thị trường ngách để tìm nguồn thu. Việc tìm kiếm thị trường xuất khẩu mới không phải dễ dàng, hiện nay tập đoàn dệt may Việt Nam đang hỗ trợ các doanh nghiệp may bằng cách tổ chức các

chương trình hội thảo, xúc tiến thương mại, chuẩn bị thông tin cần thiết của các doanh nghiệp để tiếp cận thị trường đạt hiệu quả cao.

Thứ hai, Việc chủ động sản xuất một phần nguyên liệu cung ứng cho nhu cầu sản xuất toàn ngành đang là tham vọng của Tập đoàn dệt may Việt Nam trong chiến lược vươn tới tốp đầu xuất khẩu trên cả nước. Trong vòng hai năm gần đây, để đảm bảo sự chủ động với nguồn nguyên phục liệu đòi hỏi các doanh nghiệp phải có một mối liên kết chặt chẽ chỉ có thể có được nếu chính phủ và ngành dệt may Việt Nam làm được các vấn đề sau:

- Cần thiết phải xây dựng mạng lưới thông tin sẵn về các nhà cung cấp nguyên phụ liệu để các doanh nghiệp dễ dàng tiếp cận với nhà cung cấp và có khả năng cung cấp các loại nguyên liệu đặc biệt và phải tin cậy về chất lượng, thời gian giao hàng.

- Cần có sự liên kết chặt chẽ giữa các doanh nghiệp để nâng cao vị thể của từng doanh nghiệp trong mối quan hệ với nhà cung cấp. Điều này đòi hỏi vai trò quan trọng của hiệp hội dệt may trong việc đại diện tiêng nói của doanh nghiệp

- Chính phủ đóng vai trò quan trọng trong việc thúc đẩy mối liên kết giữa các doanh nghiệp với các nhà cung cấp thông qua các hiệp định hợp tác và xúc tiến thương mại với các nước của nhà cung cấp.

Thứ ba, Đẩy mạnh áp dụng công nghệ mới nhằm rút ngắn quá trình sản xuất đang là ưu tiên trong chiến lược phát triển của Tập đoàn dệt may Việt Nam. Bên cạnh đó việc chuyển từ hình thức chỉ làm gia công như trước đây là CMT sang sản xuất ODM (tự thiết kế sản xuất) nhằm mang lại giá trị cao hơn cho ngành may đòi hỏi phải chủ động về công nghệ và nguyên phụ liệu. Ngành dệt may với số lượng lao động trong ngành là rất lớn và việc cạnh tranh còn diễn ra gay gắt, việc thay đổi về cơ cấu và chất lượng sản phẩm thông qua hình thức đổi mới công nghệ cần được tính đến nhằm giúp ngành dệt may phát triển bền vững. Vai trò của chính phủ trong việc hỗ trợ các doanh nghiệp dịch chuyển sản xuất theo hướng FOB, ODM có thể được thể hiện trong các khía cạnh sau:

- Tạo điều kiện cho doanh nghiệp tiếp cận được các nguồn tín dụng ưu đãi với lãi suất hợp lý.

- Hỗ trợ và phân phối với các doanh nghiệp trong việc đào tạo nguồn nhân lực trong ngành may để nâng cao khả năng của đội ngũ kỹ thuật và quản lý.

- Hỗ trợ phát triển các khâu thượng nguồn trong chuỗi giá trị để các doanh nghiệp tiếp cận dễ dàng hơn với nguồn nguyên liệu đầu vào cho sản xuất qua chính sách phát triển tốt cụm ngành dệt may.

3.2. Nguyên tắc và yêu cầu hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam.

3.2.1. Nguyên tắc hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam.

Nguyên tắc phù hợp: Ngành may nói riêng trong các ngành sản xuất sản nói chung, về cơ bản, quá trình sản xuất là giống nhau, đó là căn cứ vào nhu cầu thị trường, doanh nghiệp tiến hành các trình tự như dự toán, mua các yếu tố đầu vào và tiến hành sản xuất. Tuy nhiên, xét về góc độ đặc tính sản phẩm thì may là một lĩnh vực có đặc thù rất riêng như sản phẩm có sự kết hợp từ thị hiếu của người tiêu dùng, sản phẩm có quy trình sản xuất phức tạp, nguyên liệu đầu vào cũng có thế là sản phẩm nhỏ, lẻ… do vậy, khi tổ chức kế toán quản trị chi phí phải phù hợp với đặc điểm quy trình sản xuất, phù hợp với trình độ và yêu cầu của quản lý cũng như cơ sở vật chất của doanh nghiệp.

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

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

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

3.2.2. Yêu cầu hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam.

Thứ nhất, phải phù hợp với đặc điểm tổ chức sản xuất của ngành may

Ngành may Việt Nam hiện nay có khoảng 45.000 doanh nghiệp lớn và nhỏ cung cấp các sản phẩm may mặc cho trị thường trong nước và xuất khẩu. Tuy nhiên, trong các doanh nghiệp may thì các doanh nghiệp chuyên gia công hàng may mặc chiếm hơn 60% trong toàn ngành. Ngành may đang cố gắng giảm tỷ lệ gia công, tăng tỷ lệ FOB nhưng FOB hiện nay của các doanh nghiệp chưa tự thiết kế được mẫu mã, tự mua nguyên vật liệu mà đang được nhà nhập khẩu chỉ định mua nguyên phụ liệu, may theo mẫu họ đưa ra và được hưởng 5-10% trên giá trị của sản phẩm. Các hình thức tổ chức sản xuất hiện nay đều mang tính bị động từ kế hoạch sản xuất đến cung ứng nguyên phụ liệu, phụ thuộc vào việc đặt hàng của nước ngoài. Các đơn hàng sản xuất hầu hết có giá trị gia tăng thấp dẫn đến lợi nhuận không cao. Vì vậy, để có thể chủ động nguồn đơn hàng đồng thời cải thiện lợi nhuận, hệ thống tổ chức KTQT chi phí trong các doanh nghiệp may phải không ngừng nâng cao khả năng quản lý và kiểm soát tốt chi phí, tránh để thất thoát lãng phí và từng bước chuyển dịch sang hình thức tổ chức sản xuất mang lại giá trị gia tăng cao.

Đặc điểm của hoạt động sản xuất kinh doanh trong ngành may là việc mỗi công ty cổ phần may niêm yết sản xuất nhiều loại sản phẩm với quy cách, phẩm

chất khác nhau để đáp ứng các nhu cầu đa dạng của thị trường. Chính vì vậy, tổ chức kế toán quản trị chi phí tại các công ty may cần phải được xây dựng phù hợp với quá trình sản xuất cũng như tiêu thụ sản phẩm trong ngành cũng như tại từng doanh nghiệp. Chỉ có như vậy tổ chức kế toán quản trị chi phí mới đóng vai trò thúc đẩy việc tổ chức và nâng cao hiệu quả sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp may.

Thứ hai, đáp ứng nhu cầu thông tin đa dạng, phục vụ việc ra nhiều loại quyết định khác nhau, từ việc điều tiết các hoạt động kinh doanh hàng ngày đến việc hoạch định các chiến lược cho doanh nghiệp. Điều này đòi hỏi hệ thống tổ chức kế toán quản trị chi phí vừa phải cung cấp được các thông tin mang lại tính tổng hợp phục vụ mục đích phân tích và đánh giá

Do đặc thù của các doanh nghiệp may có trình độ sản xuất tương đối tiên tiến, sản xuất nhiều dòng sản phẩm và trong từng dòng sản phẩm lại có các mặt hàng với quy cách, phẩm chất đa dạng theo nhu cầu của khách hàng. Đặc điểm này đòi hỏi kế toán quản trị chi phí của công ty may phải có khả năng cung cấp các thông tin chi tiết về từng mặt hoạt động, từng dòng sản phẩm, từng đơn đặt hàng của công ty để thông qua đó, các nhà quản lý có thể xác định chính xác giá thành và giá bán của từng mặt hàng, đánh giá hiệu quả hoạt động để từ đó xác định danh mục sản phẩm, khách hàng hay hoạt động mang lại lợi nhuận cao nhất cho công ty. Đồng thời, hệ thống này phải cung cấp những thông tin mang tính khái quát, toàn diện về tổng thể hoạt động chung của doanh nghiệp để phục vụ cho quá trình ra những quyết định mang tính chiến lược, ảnh hưởng đến khả năng cạnh tranh dài hạn của doanh nghiệp.

Thứ ba, đáp ứng nhu cầu thông tin kiểm soát chi phí phục vụ việc ra quyết định cho doanh nghiệp.

Các doanh nghiệp may nếu kiểm soát tốt được chi phí để hạ giá thành sản xuất, kiểm soát tốt chi phí để hạ giá thành sản xuất, tránh lãng phí chi phí. Hiện nay, tỷ suất lợi nhuận trong ngành may là tương đối thấp so với nhiều ngành khác(năm

2014 đạt 6-8%). Vì vậy, nếu không kiểm soát tốt chi phí mục tiêu nâng cao khả năng cạnh tranh của doanh nghiệp sẽ khó đạt được.

Kết quả khảo sát cho thấy tổ chức kế toán quản trị chi phí tại đa số các doanh nghiệp may hiện nay còn khá sơ khai, công tác kế toán chủ yếu phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính, các doanh nghiệp chưa đầu tư hệ thống phần mềm kế toán quản trị chi phí. Phân tích ở trên cho thấy việc đầu tư xây dựng hệ thống kế toán quản trị chi phí đối với các công ty cổ phần may là một đòi hỏi cấp thiết. Tuy nhiên, việc đầu tư để thiết lập hệ thống kế toán quản trị chi phí đòi hỏi khoản kinh phí không nhỏ, từ công tác mua sắm thiết bị, hệ thống phần mềm cho đến việc tuyển dụng, đào tạo lao động có trình độ chuyên môn phù hợp. Bên cạnh đó, tại nhiều doanh nghiệp, việc đầu tư vào một hệ thống quá tiên tiến và phức tạp, không phù hợp với thực tế kinh doanh tại doanh nghiệp một mặt sẽ làm phát sinh những phí tổn đầu tư rất lớn, mặt khác lại không hiệu quả cho việc cung cấp các thông tin cần thiết cho nhà quản lý. Do đó, việc xây dựng hệ thống kế toán quản trị chi phí tại doanh nghiệp cần phải được dựa trên cơ sở đánh giá giữa lợi ích mang lại và phí tổn bỏ ra để từ đó xác định và xây dựng được hệ thống phù hợp với doanh nghiệp

Để đáp ứng được yêu cầu này, trước hết tổ chức KTQT chi phí cần hỗ trợ đánh giá quá trình thực hiện chi phí so với dự toán nhằm đánh giá biến động chi phí và hoàn thiện các định mức chi phí. Đối với các doanh nghiệp may việc kiểm soát sự biến động về định mức chi phí nguyên liệu để có biện pháp điều chỉnh kịp thời là vô cùng quan trọng bởi vì nó chiếm tỷ trọng cao trong giá thành sản phẩm và liên quan đến chất lượng nguyên liệu đầu vào, tay nghề công nhân, trách nhiệm của bộ phận cung ứng nguyên liệu và bộ phận sản xuất. Phân tích thông tin chi phí phục vụ quá trình ra quyết định của nhà quản trị bao gồm: xác định điểm hòa vốn, phân tích mối quan hệ giữa doanh thu-chi phí-lợi nhuận giúp các nhà quản trị lựa chọn các quyết định về giá bán sản phẩm, khối lượng sản phẩm sản xuất, kết cấu mặt hàng… nhằm đạt được mức lợi nhuận mong muốn và phân tích thông tin chi phí thích hợp giúp cho việc ra quyết định lựa chọn các phương án sản xuất kinh doanh.

Đồng thời thông qua thông tin chi phí cung cấp để đánh giá trách nhiệm của các bộ phận trong doanh nghiệp.

3.3. Một số giải pháp hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam

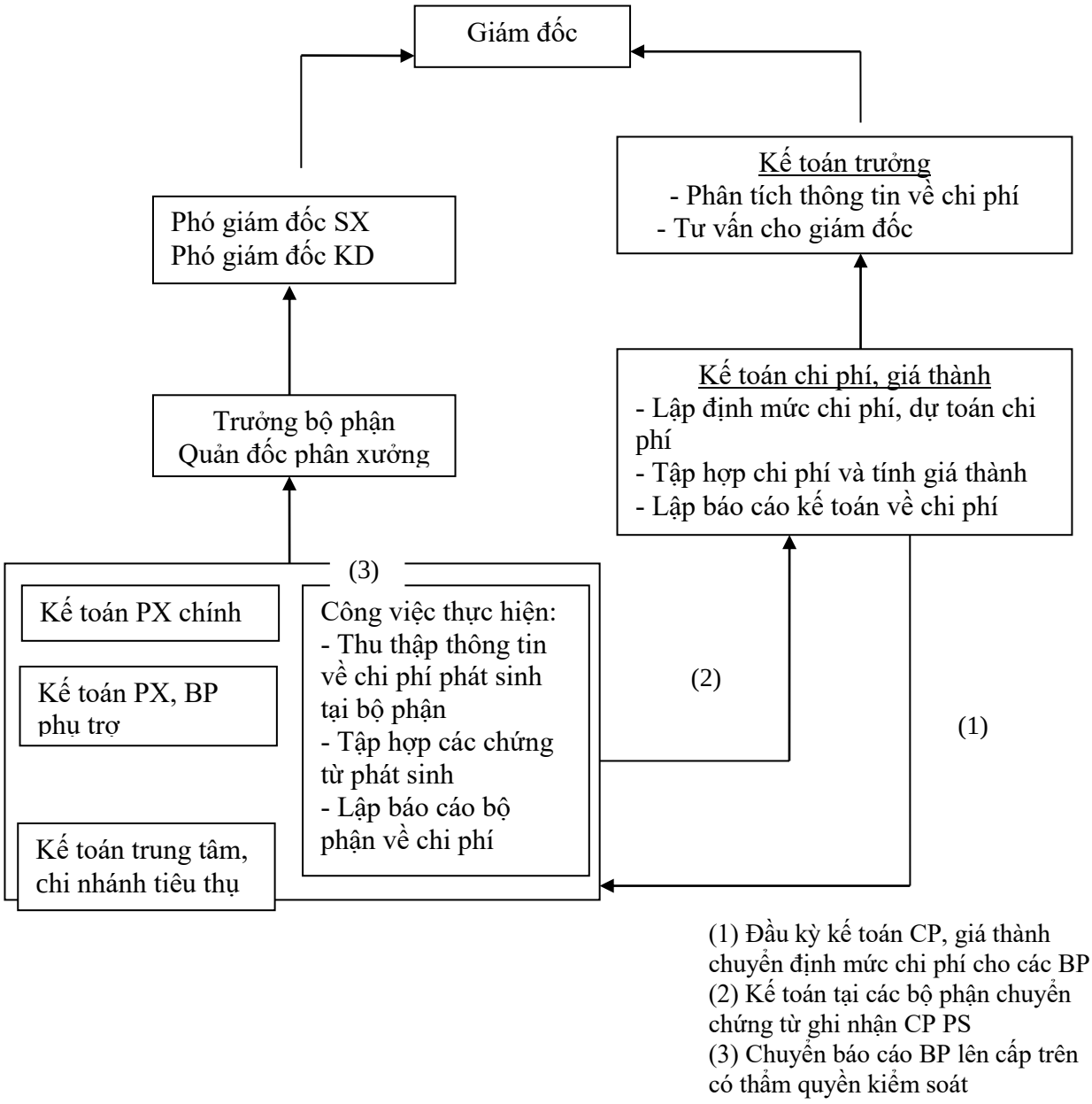
3.3.1 Hoàn thiện về tổ chức kế toán quản trị chi phí trong bộ máy kế toán

Trong giai đoạn hiện nay thông tin kế toán được xem như là một yếu tố trực tiếp của quá trình sản xuất kinh doanh. Tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí nhằm xác lập quyền hạn và trách nhiệm của những cá nhân, bộ phận trong việc chỉ đạo trao đổi thông tin cần thiết để thiết lập hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí phù hợp với cơ chế vận hành các nội dung của kế toán quản trị chi phí. Về quan điểm tổ chức bộ máy kế toán, nếu theo mô hình tách biệt thì kế toán quản trị sử dụng hệ thống kế toán riêng, tách rời hoàn toàn với kế toán tài chính. Hệ thống kế toán quản trị chi phí được tổ chức thành bộ máy kế toán riêng (phòng kế toán quản trị hay bộ phận kế toán quản trị) sử dụng hệ thống tài khoản kế toán, sổ kế toán và báo cáo kế toán nội bộ tách rời với kế toán tài chính. Mô hình này thường được áp dụng ở cộng hòa Pháp. Nếu theo mô hình kết hợp thì kế toán quản trị không sử dụng chế độ kế toán riêng, tách rời với kế toán tài chính mà sử dụng các tài khoản kế toán chi tiết, hệ thống sổ, báo cáo kế toán quản trị kết hợp với hệ thống kế toán tài chính. Mô hình này được sử dụng hầu hết ở các nước, đặc biệt là ở Mỹ và các nước áp dụng kế toán Mỹ.

Hiện nay, mô hình tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp may sản xuất theo phương thức FOB được tổ chức theo mô hình kết hợp. Trong điều kiện khả năng tài chính vẫn đang là vấn đề trở ngại cho việc tổ chức kế toán quản trị chi phí theo mô hình này là hợp lý vì sẽ tiết kiệm được chi phí đảm bảo nguyên tắc tiết kiệm, đảm bảo hơn là mô hình tách biệt dường như sẽ tốn kém chi phí nhiều hơn so với lợi ích thu được. Bên cạch đó mô hình này cho phép kế thừa những nội dung của kế toán tài chính đã tồn tại và biểu hiện cụ thể trong hệ thống kế toán hiện hành.

Tuy nhiên, để cung cấp thông tin hữu ích cho tổ chức kế toán quản trị chi phí, đối với các doanh nghiệp may có phương thức sản xuất ODM thì bộ máy kế toán tại các doanh nghiệp may nên tổ chức theo mô hình hỗn hợp tức là kết hợp cả hai mô hình trên. Về trách nhiệm chỉ đạo, kế toán quản trị chi phí hướng tới thỏa mãn nhu cầu thông tin của nhà quản trị các cấp trong doanh nghiệp đồng thời liên quan đến nhiều lĩnh vực trong hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp như kỹ thuật, tài chính, kinh doanh,…Vì vậy, sự xác lập trách nhiệm của nhà quản trị các cấp, của các bộ phận về tổ chức kế toán quản trị chi phí sẽ tạo điều kiện thuận lợi cho nhân sự kế toán quản trị chi phí có sự kết nối giữa các bộ phận khác trong doanh nghiệp trong thực hiện quy trình công việc tổ chức kế toán quản trị chi phí. Về tổ chức thực hiện, theo mô hình hỗn hợp, kế toán quản trị chi phí cần được xây dựng thành một bộ phận chuyên môn riêng nhưng đặt trong bộ phận kế toán, chịu sự chỉ đạo chuyên môn của kế toán trưởng, kết nối linh hoạt với bộ phận kế toán tài chính và với ban giám đốc doanh nghiệp. Nhân sự vận hành kế toán quản trị chi phí được tổ chức thành từng nhóm chuyên môn hóa thông tin theo nội dung của kế toán quản trị lớn và phức tạp, bao gồm các màng nội dung dự toán chi phí, báo cáo kết quả thực hiện chi phí, phân tích biến động chi phí và tư vấn hỗ trợ ra quyết định.

Quy trình sản xuất thông tin chi phí được thực hiện ở các vị trí công việc trong doanh nghiệp (Sơ đồ 3.1).



Sơ đồ 3.1: Quy trình thực hiện sản xuất và quản lý thông tin về chi phí

* Kế toán trưởng: Là người đứng đầu bộ máy kế toán của công ty, chịu trách nhiệm về toàn bộ các hoạt động của bộ phận kế toán trước giám đốc và pháp luật, phụ trách chung các công việc của kế toán tài chính và kế toán quản trị. Kế toán trưởng có trách nhiệm đôn đốc công việc, hướng dẫn nhân viên kế toán thực hiện các công việc của phòng kế toán, kiểm tra và xác nhận các báo cáo kế toán. Riêng đối với công việc kế toán quản trị chi phí, kế toán trưởng là người đảm nhiệm công

việc phân tích thông tin chi phí và tư vấn cho giám đốc ra quyết định đối với hoạt động kinh doanh.

* Kế toán chi phí, giá thành (Ghi nhận các thông tin quá khứ và tương lai):

- Đầu kỳ, lập định mức chi phí và dự toán chi phí làm cơ sở cho việc theo dõi chi phí phát sinh tại các bộ phận. Định mức chi phí và dự toán chi phí được chuyển đến các bộ phận liên quan.

- Trong kỳ thu thập các chứng từ ghi nhận chi phí phát sinh từ các bộ phận sản xuất và phòng ban chức năng để tổng hợp chi phí, tính giá thành sản phẩm.

- Lập báo cáo kế toán về chi phí.

* Kế toán tại các phân xưởng sản xuất (chịu trách nhiệm ghi nhận các thông tin quá khứ): Đầu kỳ nhận thông tin về mục tiêu chi phí liên quan đến bộ phận mình (định mức chi phí và dự toán chi phí). Trong kỳ ghi nhận các thông tin phát sinh về chi phí vào chứng từ và chuyển về phòng kế toán cho kế toán chi phí, giá thành. Đồng thời, kế toán tại các phân xưởng chịu trách nhiệm lập các báo cáo bộ phận trình quản đốc phân xưởng để báo cáo phó giám đốc phụ trách sản xuất.

Công việc của kế toán chi phí cần phải được chính thức hóa bằng các nguyên tắc, quy định cụ thể bằng văn bản đối với từng vị trí công việc, các tác nghiệp và các loại văn bản cần hoàn thành theo các mẫu thống nhất thiết kế trước. Thời gian và các kỹ thuật thực hiện công việc cũng cần phải được thống nhất và quy định bằng văn bản. Đường truyền thông tin, trách nhiệm cung cấp thông tin đối với từng chức vụ cụ thể được chính thức hóa. Như vậy sẽ cho phép bộ phận kế toán có thể chủ động thực hiện công việc hiệu quả thay vì khi cần thiết các cấp quản trị yêu cầu thì thông tin mới được thu thập, xử lý và cung cấp. Cũng trên cơ sở đó để đánh giá hiệu suất công việc của các bộ phận và quy trách nhiệm cho từng vị trí công việc rõ ràng. Vận dụng mô hình kết hợp giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị trong cùng một bộ máy nhưng phân biệt chức năng của hai bộ phận. Với cách phối hợp như trên, bộ máy kế toán đảm bảo gọn nhẹ và thực hiện có hiệu quả các nhiệm vụ đã đặt ra.

3.3.2. Kiến nghị áp dụng mô hình hạch toán chi phí theo hoạt động (mô hình ABC) trong tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp mayViệt Nam.

**** Môi trường kinh doanh mới***

Hội nhập kinh tế quốc tế có nhiều tiến triển quan trọng. Tổng kim ngạch xuất khẩu tăng nhanh, trên 16%/năm. Chính sách tự do hóa thương mại đã tạo động lực khuyến khích các DN trong, ngoài nước tham gia trực tiếp vào các hoạt động kinh doanh xuất nhập khẩu, bao gồm cả nguyên vật liệu và sản phẩm hàng hóa. Việc tham gia và thực hiện các cam kết, công ước quốc tế liên quan đến xuất khẩu hàng may mặc nói chung và thương mại sản xuất hàng may mặc nói riêng cũng như tiến trình hội nhập kinh tế đầy đủ hơn đã và đang tạo điều kiện thuận lợi nhưng cũng nảy sinh không ít thách thức cho các doanh nghiệp may trong cạnh tranh trên thị trường thế giới và ngay cả thị trường nội địa.

Thêm vào đó, cuộc khủng hoảng kinh tế toàn cầu cũng gây ra nhiều khó khăn cho ngành dệt, may Việt Nam như thị trường xuất khẩu bị thu hẹp, hàng hóa tồn đọng, giá đầu ra giảm, dẫn tới các đơn hàng vừa giảm vừa khó thực hiện. Còn giải pháp kích cầu của chính phủ hiện nay với những điều kiện cho chặt chẽ, khó khăn, thời gian cho vay ngắn, khó đưa đồng vốn với lãi xuất vay ưu đãi đến với các doanh nghiệp. Tuy nhiên, đây cũng là cơ hội cho ngành may tái cấu trúc lại để có thể đủ năng lực cạnh tranh, đổi mới dây truyền công nghệ sản xuất, đào tạo đội ngũ quản lý, lao động…nhu cầu thay đổi hệ thống tính chi phí sản xuất cho phù hợp với tiến trình tái cấu trúc doanh nghiệp là một tất yếu khách quan bởi muốn đo lường được chi phí đúng cần quản trị chi phí sản xuất tốt. Quản trị chi phí sản xuất ra đời xuất phát từ ý tưởng chuyển hệ thống kế toán truyền thống sang hệ thống quản trị chi phí sản xuất theo quá trình hoạt động (ABC).

Việc áp dụng mô hình ABC giúp nhà quản trị có các thông tin chi tiết về chi phí cho từng hoạt động, từ đó có những quyết định cắt giảm chi phí của từng hoạt động cho hiệu quả và phù hợp với mục tiêu kinh doanh. Chính vì vậy mô hình ABC còn gắn với phương pháp quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động *(Activity Based Management-ABM).*

**** Sự cần thiết áp dụng mô hình ABC trong doanh nghiệp may Việt Nam***

Tổ chức xác định chi phí theo mô hình ABC được các nhà quản trị đón nhận như một hệ thống kế toán chi phí chuẩn, không những phân bổ chính xác chi phí để tính giá thành sản phẩm mà còn tính giá phí của tất cả các nguồn lực sử dụng cho hoạt động hỗ trợ quá trình sản xuất, phân phối sản phẩm tới người tiêu dùng. Bằng cách xác định các nguồn phát sinh chi phí để thay đổi và phân bổ chi phí cho các sản phẩm trên cơ sở sử dụng các tiêu thức phân bổ, ABC có thể đo lường sự tiêu hao nguồn lực của sản phẩm một cách chính xác hơn. Hơn nữa, ABC có thể sử dụng cho một loạt các ứng dụng trong quản lý chi phí như cắt giảm chi phí, quản lý quá trình…

Hergert và Morris (1989) lập luận rằng hệ thống chi phí truyền thống, chủ yếu phát triển để đo lường chi phí thực và không có khả năng để cung cấp các dữ liệu cần thiết trong khuân khổ của kế hoạch chiến lược. Nhiều doanh nghiệp đang phải đối mặt với vấn đề kinh tế quan trọng, như phương thức để có thể kiểm soát giá thành sản phẩm, chứng minh sự chính xác của quyết định đầu tư vốn, thay đổi các công cụ hỗ trợ quyết định như quyết định mua, sản xuất hay từ bỏ sản phẩm, quyết đinh cơ cấu sản phẩm cần tập trung sản xuất …Việc thực hiện hệ thống ABC được các doanh nghiệp may trên thế giới thử nhiệm và đạt được những kết quả đáng kể trong việc xác định chính xác chi phí dẫn đến những cải tiến trong khả năng sinh lời. Theo các nhà nghiên cứu, lý do quan trọng nhất cho việc áp dụng hệ thống ABC (thay vì các hệ thống chi phí truyền thống) là sự cạnh tranh khốc liệt mà các doanh nghiệp may phải đối mặt với đối thủ cạnh tranh, điều này chỉ có thể thực hiện được với những quyết định hợp lý trên cơ sở các thông tin chính xác về chi phí.

Các nghiên cứu trước đây cũng khẳng định rằng hệ thống chi phí truyền thống không đủ hỗ trợ các mục tiêu của doanh nghiệp may trong môi trường cạnh tranh quốc tế và công nghệ tự động hóa vì nhiều lý do:

Thứ nhất: việc phân bổ các chi phí kinh doanh chung theo mối quan hệ với khối lượng đã gây ra sự sai lệch trong giá thành sản phẩm. Một số sản phẩm được phân bổ quá lớn trong khi những sản phẩm khác lại phân bổ quá ít, không đúng với

bản chất sử dụng các nguồn lực để tạo ra sản phẩm. Như vậy, có những doanh nghiệp lợi nhuận bị mất đi bởi giá quá cao và có nhiều doanh nghiệp gặp khó khăn trong quá trình định giá.

Thứ hai: các doanh nghiệp sử dụng phương pháp kế toán chi phí truyền thống đang bị choáng ngợp bởi giá thành cao với tỷ lệ chi phí sản xuất chung do không xác định được nguồn phát sinh chi phí, không xác định được các hoạt động tạo ra chi phí có thể tránh được.

Thứ ba: thông tin có được từ các hệ thống chi phí truyền thống thường là vô ích cho việc phân tích chi phí chiến lược vì nó không giúp các nhà quản lý hiểu được hành vi của chi phí theo quan điểm chiến lược.

**** Đánh giá khả năng áp dụng ABC trong ngành may Việt Nam***

Nghiên cứu của Kiani, Raj, Sangeladji, M. (2003) chỉ có28,6% các DNSX hàng may mặc không áp dụng ABC. Những doanh nghiệp áp dụng ABC đều thừa nhận phương pháp này đã giúp nhà quản trị ra quyết định, đo lường hiệu quả hoạt động chính xác hơn nhờ đó tăng lợi nhuận. Nguyên nhân dẫn đến tình trạng ABC không được áp dụng hầu hết trong các DNSX hàng may mặc là do hệ thống kế toán, quản lý, công nghệ thông tin không đủ năng lực để vận hành ABC, thiếu kinh nghiệm, thông tin về ABC, chi phí áp dụng ABC cao trong khi lợi ích kỳ vọng thấp và nhà quản trị vẫn hài lòng với hệ thống KTQT chi phí hiện tại. Tuy gặp nhiều khó khăn khi áp dụng ABC nhưng các DN may cần nhìn nhận những lợi ích mang tính chiến lược mà phương pháp này đem lại. Trước khi triển khai ABC, các DN may cần thực hiện tái cấu trúc để phù hợp với sự vận hành của ABC. Những doanh nghiệp nào chưa áp dụng ABC thì nên áp dụng thử nghiệm với sự giúp đỡ của các nhà khoa học và các chuyên gia giàu kinh nghiệm [31, tr 174 - 182].

Tác giả cho rằng, các kết luận trong nghiên cứu của của Kiani, Raj, Sangeladji, M. (2003) chỉ đúng trong bối cảnh hiện tại của Mỹ vì kết luận này chỉ dựa trên kết quả khảo sát tại 9 DN may. Tuy nhiên, những khảo sát về lợi ích mà ABC mang lại là một điều mà các nhà nghiên cứu và quản trị chi phí DN mayViệt Nam cần phải áp dụng phương pháp này.

Theo Mealah, R., Ibrahim, D.N. (2007) [34], có 8 nhân tố ảnh hưởng đến khả năng áp dụng ABC vào ngành may đó là: (1) CPSXC chiếm tỷ trọng lớn, (2) quy trình sản xuất phức tạp, (3) các sản phẩm có tính chất khác biệt, (4) chủng loại sản phẩm đa dạng, (5) kích thước sản phẩm phong phú, (6) sử dụng nhiều loại nguyên liệu đầu vào khác nhau, (7) thành phẩm và bán sản phẩm tồn kho lớn, (8) chi phí lưu kho và CPSX cần được đánh giá. Khi các nhân tố này xuất hiện ngày càng nhiều thì áp dụng ABC càng hiệu quả. Kết quả khảo sát nhu cầu lựa chọn áp dụng ABC trong các doanh nghiệp ngành may ngày càng lớn. Vì thế áp dụng ABC trong ngành may là phù hợp, khả thi.

Những nhân tố quyết định sự thành công khi thực hiện ABC là:

(1) Cơ cấu tổ chức doanh nghiệp cần được thiết kế theo mô hình nằm ngang trong đó quy trình sản xuất được phân chia thành các hoạt động.

(2) Những người nắm giữ trọng trách trong dự án ABC phải có đủ năng lực và hiểu biết sâu rộng về công nghệ thông tin.

(3) Thông tin chi phí về các hoạt động phải sử dụng được cho việc phân tích khả năng sinh lời, giá trị quy trình, quản trị công suất, lập định mức, lập dự toán hoạt động hay xác định chi phí mục tiêu…

(4) Sự ủng hộ của nhà quản trị và các cổ đông.

Những nhân tố cản trở quá trình thực hiện ABC đó là: (1) ABC đòi hỏi khối lượng dữ liệu lớn cần đo lường và xử lý, (2) thông tin do ABC cung cấp đòi hỏi phải chính xác ở mọi thời điểm, (3) thiếu phần mềm xử lý dữ liệu, (4) nhầm lẫn trong ghi chép các sổ kế toán.

Tác giả cho rằng nghiên cứu trên cho thấy có thể áp dụng ABC trong ngành may để đạt được hiệu quả tổ chức kế toán quản trị chi phí cao hơn. Khi áp dụng phương pháp này thì cần phải có sự đánh giá và kiểm định lại các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng ABC trong các DN may Việt Nam. Nếu kết quả kiểm định khả quan thì việc áp dụng ABC mới đem lại hiệu quả. Tuy nhiên, cho đến nay vẫn chưa có một nghiên cứu nào cung cấp số liệu cho phép đánh giá khả năng áp dụng phương pháp này trong các DN may Việt Nam. Vì thế, nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng tới việc áp dụng phương pháp này trong các DN may Việt Nam là cần

thiết để xác định khả năng và phương hướng cải tiến hệ thống tổ chức KTQTCP trong các doanh nghiệp này.

3.3.3. Hoàn thiện tổ chức phân loại chi phí, xây dựng hệ thống định mức chi phí và lập dự toán chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam

3.3.3.1. Hoàn thiện tổ chức phân loại chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam

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

Hiện nay, do đặc thù sản xuất của ngành may mặc, nếu doanh ngiệp tổ chức sản xuất hàng gia công xuất khẩu theo phương thức FOB thì chi phí nhân công trực tiếp chiếm tỷ trọng chủ yếu từ 60 – 70%, chi phí bán hàng chiếm tỷ trọng không đáng kể từ 1 – 3%, còn nếu tổ chức sản xuất theo phương thức ODM thì chi phí nguyên vật liệu trực tiếp tương đối cao từ 60% trở lên, chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp chiếm khoảng 10% .Vì vậy, nhóm chi phí sản xuất phân loại theo mức độ hoạt động cần dựa theo số lượng sản phẩm sản xuất. Đối với chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp để nâng cao tính trách nhiệm cũng như khuyến khích người lao động trong việc tiêu thụ sản phẩm, cần phân loại theo mức độ hoạt động hay số lượng sản phẩm tiêu thụ được. Dựa vào cách phân loại trên, tác giả đưa ra phương hướng phân loại chi phí dựa trên mức độ hoạt động làm định hướng cho các doanh nghiệp may theo bảng 3.1 như sau

Bảng 3.1: Phân loại chi phí theo mức độ hoạt độngcủa chi phí

Nội dung chi phí	Phân loại chi phí theo mức độ hoạt động		
	Định phí	Biến phí	Chi phí hỗn hợp
I. Bộ phận sản xuất sản phẩm			
1. Chi phí NVL TT			
- Nguyên vật chính: Vải các loại		X	
- Nguyên vật liệu phụ: khóa, cúc, chỉ may…		X	
- Chi chí vận chuyển bốc dỡ VL do KH đem đến		X	
2. Chi phí nhân công TT			
- Lương CNTT sản xuất		x	
- Các khoản trích theo lương của CNTT	X		
3. Chi phí sản xuất chung			
- Chi phí nhân viên phân xưởng		x	
- Chi phí vật liệu, nhiên liệu, phụ tùng	X		
- Khấu hao TSCĐ	X		
- Chi phí công cụ dụng cụ		x	
- Chi phí bằng tiền khác			X
II. Bộ phận bán hàng			
- Chi phí nhân viên bán hàng			X
- Chi phí vật liệu, bao bì		x	
- Chi phí công cụ dụng cụ	X		
- Chi phí khấu hao tài sản cố định	X		
- Chi phí thuê và sửa chữa cửa hàng		x	
- Chi phí quảng cáo tiếp thị	X		
- Chi phí hoa hồng		x	
- Chi phí vận chuyển	X		
- Chi phí điện, nước			x
- Chi phí điện thoại, VPP		x	

- Chi phí bán hàng khác			X
II. Bộ phận quản lý doanh nghiệp			
- Chi phí nhân viên quản lý		x	
- Chi phí vận liệu quản lý		x	
- Chi phí in ấn và VPP		x	
- Chi phí CCDC quản lý	X		
- Chi phí khấu hao bộ phận quản lý	X		
- Thuế, phí, lệ phí			X
- Chi phí thiết kế tạo mẫu sản phẩm mới			X
- Chi phí tiếp khách			X
- Chi phí bằng tiền khác			X

Chi phí chính, phụ và tiền lương công nhân trực tiếp sản xuất là chi phí biến đổi theo số lượng sản xuất sản phẩm.

Các khoản trính theo lương của công nhân trực tiếp được tính toán dựa trên tiền lương cấp bậc hoặc lương hợp đồng của người lao động vì vậy không phụ thuộc vào khối lượng sản phẩm sản xuất.

Đối với lương của công nhân gián tiếp sản xuất, nếu có bộ phận gián tiếp được trả lương theo tỷ lệ giá trị sản phẩm sản xuất sẽ mang tính biến đổi.

Chi phí điện thoại ở bộ phận bán hàng biến đổi phụ thuộc vào số lượng hợp đồng tiêu thụ nên có tính chất là chi phí biến đổi

Nếu trường hợp doanh nghiệp trích khấu hao theo sản lượng thì chi phí khâu hao tài sản cố định của bộ phận sản xuất sẽ mang tính biến đổi

Chi phí năng lượng điện ở bộ phận sản xuất mang tính chất hỗn hợp vì nó bao gồm điện thắp sang, điều hòa, quạt (chi phí cố định) và điện chạy máy (chi phí biến đổi phụ thuộc vào số giờ của máy chạy).

Lương của nhân viên bán hàng gồm có lương trả cố định hàng tháng (chi phí cố định) và lương trả theo doanh thu (chi phí biến đổi).

Chi phí hoa hồng là chi phí biến đổi theo doanh thu tiêu thụ.

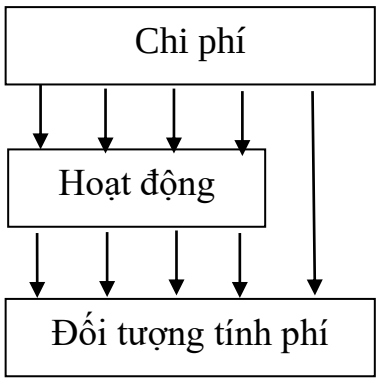
Theo cách phân loại trên thì chi phí vẫn chưa được phân chia hết thành chi phí bất biến và chi phí khả biến vì theo cách phân loại truyền thống về hai loại chi phí này thường xuyên giảm. Điều này cho thấy, ABC nhìn nhận chi phí theo triển vọng dài hạn trong khi phương pháp ứng xử chi phí bất biến/ khả bến truyền thống lại dựa trên theo tiền đồ trong ngắn hạn. Các nhà thiết kế ABC thừa nhận rõ ràng rằng tất cả các chi phí đều có khuynh hướng khả biến trong dài hạn.Vì vậy, một trong những mục tiêu của ABC là xác định nguyên nhân chính gây ra biến động chi phí trong dài hạn để cố gắng trả lời câu hỏi: điều gì tạo ra nhu cầu của từng hoạt động chính trong doanh nghiệp.

Mô hình ABC sẽ phân bổ tiếp các chi phí hỗn hợp trên theo các hoạt động khác nhau theo tỷ lệ thích hợp. Tỷ lệ phân bổ chi phí hay các tiêu thức phân bổ chi phí được dùng để do lường các nguồn lực tiêu hao khi thực hiện các hoạt động. Do các hoạt động tiêu tốn nhiều nguồn lực, công việc phân bổ cần phải dựa trên mối quan hệ nguyên nhân và kết quả giữa các hoạt động các chi phí các nguồn lực thể hiện qua bảng 3.2 sau:

Bảng 3.2: Bảng phân bổ chi phí hỗn hợp cho các hoạt động

Các hoạt động	Chi phí các hoạt động	Tiêu thức phân bổ CP
Hoạt động sản xuất	Chi phí bằng tiền khác (trong chi phí NCTT)	Số đơn hàng
Hoạt động bán hàng	Chi phí nhân viên bán hàng	Giá trị hàng bán được
Hoạt động bán hàng	Chi phí điện nước	Số kwh tiêu thụ/ diện tích thắp sáng
Hoạt động bán hàng	Chi phí BH khác	Số đơn hàng
Hoạt động quản lý	Thuế, phí, lệ phí	Số đơn hàng
Hoạt động quản lý	Chi phí thiết kế tạo mẫu sản phẩm mới	Số đơn hàng
Hoạt động quản lý	Chi phí tiếp khách	Tổng số giờ lao động
Hoạt động quản lý	Chi phí bằng tiền khác	Số đơn hàng

Chi phí dồn tích cho các hoạt động này sau đó được được phân bổ cho các đối tượng tính phí như sản phẩm, khách hàng …Khi phân loại các chi phí phí này, doanh nghiệp cần dựa trên mối quan hệ giữa nguyên nhân và kết quả giữa các đối tượng chịu chi phí sử dụng hoạt động đó thể hiện qua sơ đồ sau:



Sơ đồ 3.2: Phân loại chi phí cho các hoạt động vào các đối tượng chịu chi phí theo mô hình ABC

Như vậy việc phân loại chi phí như trên, về cơ bản sẽ giúp nhà quản trị doanh nghiệp may có thể kiểm soát chi phí tốt hơn. Tuy nhiên, như nội dung chương 2 đã trình bày, có sự gắn kết chặt chẽ của tổ chức xác định chi phí sản xuất là tổ chức xây dựng dự toán, định mức chi phí từ đó nhà quản trị có thể kiểm soát chi phí. Vì vậy, để tổ chức tốt kế toán quản trị chi phí, các giải pháp cho doanh nghiệp may cần phải có sự đồng bộ, thống nhất xuyên suốt từ các giải pháp về hoàn thiện tổ chức xây dựng dự toán chi phí đến tổ chức thông tin kiểm soát chi phí để ra quyết định.

3.3.3.2. Hoàn thiện tổ chức xây dựng định mức trong kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp may Việt Nam

Trong hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp may, việc xây dựng định mức bao gồm hai dạng đó là định mức kỹ thuật (công bố những thông số như số lượng quy cách phẩm chất) và định mức chi phí. Định mức kỹ thuật đưa ra các yêu cầu về chủng loại cũng như về số lượng các yếu tố cấu thành cần thiết để chế tạo ra sản phẩm, trong khi định mức chi phí căn cứ vào dữ liệu của định mức kỹ thuật cung cấp để xây dựng về mức hao phí cụ thể của từng phân

xưởng tham gia tạo ra sản phẩm. Do đó, định mức kỹ thuật chính là cơ sở không thể thiếu để xây dựng định mức chi phí là căn cứ để kiểm soát chi phí trong quá trình sản xuất sản phẩm. Việc xây dựng định mức kỹ thuật tại các doanh nghiệp may được thực hiện rất tốt và là căn cứ tin cậy để xây dựng định mức chi phí. Tổ chức công tác xây dựng định mức chi phí cần phải dựa vào cơ sở sau:

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

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

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

Thứ nhất, Xây dựng định mức hao phí cho các yếu tố chi phí trực tiếp

- Xây dựng định mức chi phí nguyên vật liệu: Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được xây dựng dự trên cơ sở định mức kỹ thuật về số lượng nguyên vật liệu tiêu hao và định mức giá từ đó xác định chi phí nguyên vật liệu tiêu hao.

- Xây dựng định mức chi phí nhân công: Để xác định được định mức chi phí nhân công trực tiếp, cần căn cứ vào định mức kỹ thuật về hao phí lao động cho một đơn vị sản phẩm, sao đó xác định đơn giá cho từng đơn vị sản phẩm. Trong đó, định mức giá cho một đơn vị thời gian lao động trực tiếp bao gồm: lương cơ bản, các khoản trích theo lương, các khoản phụ cấp lương. Định mức này được tính theo giờ lao động trực tiếp.

Thứ hai, xây dựng tiêu chuẩn quy định mức giá cho chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp

Đối với ba loại chi phí trên cần được xây dựng theo hai yếu tố là định mức định phí và định mức biến phí.

$$\text{Định mức chi phí SXC} = \text{Định mức định phí SXC} + \text{Định mức biến phí SXC}$$

$$\text{Định mức chi phí BH} = \text{Định mức định phí BH} + \text{Định mức biến phí BH}$$

$$\text{Định mức chi phí QLDN} = \text{Định mức định phí QLDN} + \text{Định mức biến phí QLDN}$$

Trong mỗi yếu tố chi phí gián tiếp trên, định mức chi phí được xác định cho tổng số lượng sản phẩm bình quân sản xuất trong kỳ của doanh nghiệp. Doanh nghiệp cũng có thể xác định định mức định phí cho một chuỗi liên tiếp các mức tổng số lượng sản phẩm dự kiến sản xuất trong kỳ kế hoạch.

$$\text{Định phí định mức dự kiến tiêu hao trên một đơn vị sản phẩm} = \frac{\text{Tổng định mức định phí}}{\text{Tổng số lượng sản phẩm sản xuất}}$$

Để giảm chi phí cố định tiêu hao trên một đơn vị sản phẩm, nhà quản lý luôn hướng tới việc giảm tối thiểu tổng định phí có thể và tăng tối đa số lượng sản phẩm sản xuất thực tế.

Định mức biến phí được xây dựng theo định mức giá và định mức lượng thời gian. Trong đó, định mức giá phản ánh phần biến phí của đơn giá phân bổ chi phí gián tiếp. Định mức thời gian phản ánh thời gian cho phép của hoạt động được chọn làm căn cứ phân bổ chi phí gián tiếp cho một đơn hàng, sản phẩm.

Công thức phân bổ biến phí chi phí gián tiếp được thực hiện như sau:

$$\text{Hệ số phân bổ biến phí CP gián tiếp} = \frac{\text{Tổng biến phí chi phí gián tiếp ước tính}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ chi phí gián tiếp}}$$

Định mức biến phí CP gián tiếp = Mức độ hoạt động bình quân một sản phẩm X Hệ số phân bổ biến phí chi phí gián tiếp

Ví dụ: Vận dụng cho công ty cổ phần may Hưng Yên (gia công theo phương thức FOB) nhận được đơn hàng gia công áo sơ mi. Biến phí trong đơn giá chi phí sản xuất chung phân bổ là 1.500đ/1h công lao động trực tiếp; định phí sản xuất chung phân bổ là 3.500đ/1h công lao động trực tiếp; biến phí trong đơn giá chi phí bán hàng chi phí quản lý doanh nghiệp phân bổ là 1.500đ/1h công lao động trực tiếp; định phí bán hàng, quản lý doanh nghiệp phân bổ là 2.500đ/1h công lao động trực tiếp. Tổng hợp định mức chi phí qua bảng 3.3 như sau:

Bảng 3.3: Bảng tổng hợp định mức chi phí áo sơ mi gia công

TT	Yếu tố chi phí	Định mức lượng	Định mức giá	Định mức chi phí
1	Chi phí NCTT	0,5h	13000	6.500
2	Biến phí SXC	0,5h	1.500	750
3	Định phí SXC	0,5h	3.500	1750
4	Biến phí BH, QLDN	0,5h	1.500	750
5	Định phí BH, QLDN	0,5h	2.500	1.250
	Tổng			10.500

(Nguồn: tác giả tự xây dựng)

Hiện nay, do áp dụng tiến bộ khoa học kỹ thuật, các dây truyền công nghệ thường xuyên được đổi mới, trình độ tay nghề của công nhân ngày càng được nâng cao. Vì vậy, để có được một hệ thống định mức chi phí chính xác, phù hợp cần phải điều chỉnh lại hệ thống định mức khi điều kiện sản xuất thay đổi như: khi thay mới máy móc thiết bị, khi năng suất lao động của công nhân trực tiếp sản xuất tăng lên…

Từ các định mức chi phí đã có, để xây dựng hệ thống dự toán chi phí, cần có sự phối hợp giữa các bộ phận: bộ phận kế hoạch và bộ phận nghiên cứu thị trường. Sau khi xác định được định mức các khoản mục chi phí, doanh nghiệp cần phải thiết lập phiếu định mức chi phí đơn vị sản phẩm *(phụ lục 3.13)*.

3.3.3.3.Hoàn thiện tổ chức hệ thống dự toán chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam

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

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

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

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

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

lượng hoạt động trong kỳ dự toán, định phí định mức lại phụ thuộc vào khối lượng hoạt động trong kỳ dự toán.

Ví dụ: Vận dụng vào công ty cổ phần may 10 (sản xuất theo phương thức ODM) thì dự toán linh hoạt được thiết lập trên cơ sở chi phí sản xuất chung tách thành chi chí cố định và chi phí biến đổi. Vận dụng minh họa tại bảng 3.4 và 3.5

Bảng 3.4: Dự toán linh hoạt

Sản phẩm: Áo sơ mi cộc tay SMC89 (May 10)
Tháng 9/2015

(ĐVT:1.000đ)

Khoản mục chi phí	**Biến phí đơn vị dự toán**	**Dự toán linh hoạt**		
		15.000 SP	15.500 SP	16.000 SP
1. Biến phí NVL TT	102	1.530.000	1.581.000	1.632.000
2. Biến phí NCTT	30	450.000	465.000	480.000
3. Biến phí SXC	14	210.000	217.000	224.000
4. Định phí SXC		80.850	80.850	80.850
Tổng chi phí		2.270.850	2.343.850	2.416.850

(Nguồn: Tác giả tự tính toán)

Bảng 3.5 Phân tích chi phí thực tế

Sản phẩm: Áo sơ mi cộc tay SMC89 (May 10)
Tháng 9/2015

(ĐVT:1.000đ)

Chỉ tiêu	**Dự toán**	**Thực hiện**	**Chênh lệch**
Số lượng sản phẩm sản xuất	15.500	15.500	
1. Biến phí NVL TT	1.581.000	1.450.000	(131.000)
2. Biến phí NCTT	465.000	435.000	(30.000)
3. Biến phí SXC	217.000	217.000	
4. Định phí SXC	80.850	92.795	11.945
Tổng chi phí	2.343.850	2.194.795	(149.005)

(Nguồn: Tác giả tự tính toán)

Như vậy dự toán linh hoạt giúp nhà quản trị có thể so sánh được chi phí thực tế - dự toán ở các mức độ hoạt động khác nhau. Qua đó, có thể lựa chọn mức độ sản xuất phù hợp với đặc điểm hoạt đông của doanh nghiệp.

3.3.4. Hoàn thiện tổ chức xác định đối tượng tập hợp chi phívà xác định chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam

Theo phân tích thực trạng ở chương 2 thì các doanh nghiệp may hiện nay thực hiện việc tập hợp và phân bổ chi phí cho đối tượng chịu chi phí theo đơn đặt hàng và theo quá trình, trong mục này tác giả nêu ra cấp độ ứng dụng của phương pháp ABC cho các doanh nghiệp may khi xác định chi phí theo đơn hàng và theo quá tình để từ đó tác giả xây dựng mô hình ABC hoàn chỉnh áp dụng chung cho các doanh nghiệp may của Việt Nam hiện nay.

** Hoàn thiện phương pháp xác định chi phí theo từng đơn hàng (Job order costing)*

Phương pháp xác định chi phí theo từng đơn hàng tổng hợp các chi phí sản xuất theo từng đơn vị sản phẩm (unit-by-unit) để xác định giá thành. Phương pháp này được dùng khi các sản phẩm có thể dễ dàng tách rời, phân biệt với nhau…;

Phương pháp xác định chi phí theo từng công việc/ đơn hàng xem mỗi công việc/đơn hàng như là một đơn vị sản phẩm và chi phí sản xuất được xác định trên tài nguyên sử dụng cho đơn vị sản phẩm đó nên giúp các nhà quản lý xác định được đơn hàng nào có khả năng sinh lời, từ đó giúp cho doanh nghiệp định nghĩa phạm vi và mức độ hoạt động rõ ràng hơn; Cung cấp được những thông tin có ích trong việc dự đoán giá thành cho những đơn hàng trong tương lai và cho phép quản lý và kiểm soát tốt giá thành của những công việc/đơn hàng hiện tại.

Trong ứng dụng mô hình ABC với phương pháp xác định chi phí theo từng công việc/đơn hàng, các nhà thiết kế ABC sẽ lựa chọn từ dạng vật chất của kích tố chi phí hoạt động - là kích tố ghi nhận trực tiếp tài nguyên được sử dụng mỗi khi một hoạt động được thực hiện. Với số giờ chuẩn bị sản xuất, mô hình ABC giả định rằng chi phí cho một giờ chuẩn bị sản xuất phải được gắn kèm với các thông

tin vượt trội như kỹ năng của người lao động… Ứng dụng mô hình ABC với phương pháp xác định chi phí theo từng đơn hàng thì rất chính xác và cũng rất tốn kém.

** Hoàn thiện phương pháp xác định chi phí theo quy trình (Process costing)*

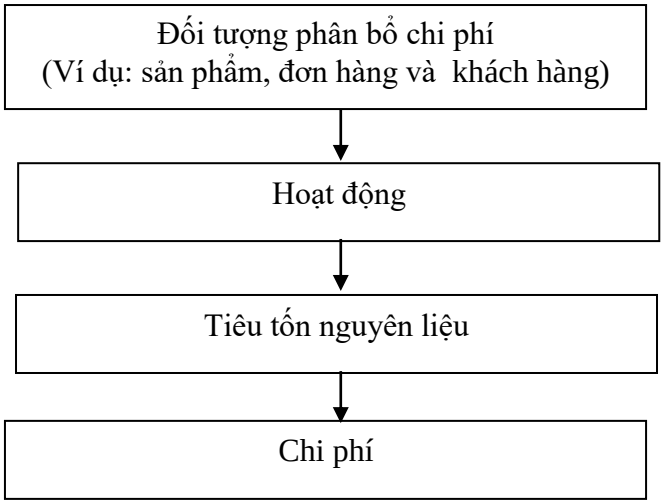
Phương pháp xác định chi phí theo quy trình tổng hợp các chi phí sản xuất cho từng thời kỳ hay cho từng giai đoạn sản xuất lớn. Chi phí sản xuất trong từng thời kỳ chia cho số lượng sản phẩm sản xuất được trong thời kỳ đó sẽ cho ra giá thành cho từng đơn vị sản phẩm trong từng thời kỳ. Phương pháp này được dùng cho doanh nghiệp sản xuất các sản phẩm đồng nhất, và các sản phẩm được sản xuất đại trà như các ngành may mặc, theo nguyên tắc xem mọi đơn vị sản phẩm đều như nhau nên thường được áp dụng khi mọi đơn vị sản phẩm cùng sử dụng những tài nguyên như nhau với cách dùng giống nhau.

Trong ứng dụng mô hình ABC với phương pháp xác định chi phí theo quy trình, các nhà thiết kế ABC có thể lựa chọn từ 3 dạng khác nhau của kích tố chi phí hoạt động đó là kích tố tần suất, kích tố thời gian hay kích tố vật chất và áp dụng nguyên tắc đơn giản mô hình ABC. Việc lựa chọn này phản ánh sự thỏa hiệp giữa tính chính xác và chi phí của phép đo.

** Ứng dụng mô hình ABC trong các doanh nghiệp may Việt Nam*

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

Như đã qua nghiên cứu, phương pháp ABC chủ yếu giải quyết những nhược điểm của phương pháp chi phí truyền thống đó là bỏ qua chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp và việc phân bổ chi phí gián tiếp chỉ mang tính ước lệ không đảm bảo tính chính xác khi xác định giá thành sản phẩm. Mô hình hoạt động của phương pháp ABC được khái quát theo sơ đồ 3.3như sau:



Sơ đồ 3.3: Mô hình hạch toán chi phí theo hoạt động (ABC)

Về bản chất phương pháp ABC chính là phương pháp nhằm phân bổ chi phí sản xuất chung một cách chính xác dựa trên mức độ hoạt động của các bộ phận trong doanh nghiệp. Quy trình sản xuất trong các doanh nghiệp may tương đối phức tạp nên việc áp dụng phương pháp ABC chắc chắn sẽ mang lại hiệu quả trong quản lý chi phí, trình tự tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm theo phương pháp ABC được chia thành trình tự các bước sau;

Bước 1: Xác định hoạt động, nhóm chi phí hoạt động và đơn vị đo lường hoạt động

Bước quan trọng đầu tiên khi áp dụng hệ thống ABC là các định các hoạt động tạo ra nền tảng của hệ thống. Có thể là rất khó, mất thời gian và cần phải phán đoán rất nhiều. Thủ tục chung đối với các nhân tố trong nhóm thực thi ABC là mô phỏng những người làm trong bộ phận chi phí chung và yêu cầu họ miêu tả các hoạt động chính của họ.

Vận dụng vào một số doanh nghiệp may, nhóm ABC cùng với sự giúp đỡ của tập đoàn may Việt Nam đã lựa chọn các nhóm chi phí hoạt động và đơn vị đo lường hoạt động như sau:

Bảng 3.6: Nhóm chi phí hoạt động tại các doanh nghiệp may

Nhóm chi phí hoạt động	Đơn vị đo lường hoạt động
Nhận đơn hàng của khách	Số lượng đơn đặt hàng
Thiết kế sản phẩm	Số lượng sản phẩm thiết kế
Thực hiện đơn đặt hàng	Số giờ máy móc làm việc
Quan hệ khách hàng	Số lượng các khách hàng thực sự
Khác	Chưa áp dụng

Nhóm chi phí nhận đơn đặt hàng của khách hàng được phân bổ vào tất cả chi phí cho nguồn lực mà việc tiếp nhận và xử lý đơn hàng đó tiêu tốn bao gồm cả chi phí xử lý công việc văn phòng và bất kỳ chi phí nào liên quan đến vận hành máy móc để sản xuất sản phẩm cụ thể. Đơn vị đo lường hoạt động của nhóm chi phí này chỉ là số lượng đơn hàng nhận được.

Nhóm chi phí thiết kế sản phẩm sẽ được phân bổ vào tất cả các chi phí cho nguồn lực mà việc thiết kế sản phẩm phải tiêu tốn. Đơn vị đo lường hoạt động của nhóm chi phí này là số lượng sản phẩm được thiết kế.

Nhóm chi phí thực hiện đơn hàng được phân bổ vào tất cả các chi phí cho nguồn lực tiêu tốn khi sản xuất từng đơn vị sản phẩm, bao gồm cả chi phí cung ứng những thứ linh tinh cho nhà máy, năng lượng để vận hành máy móc và khấu hao TSCĐ. Đơn vị đo lường hoạt động của nhóm chi phí này là số giờ máy móc làm việc.

Nhóm chi phí quan hệ khách hàng được phân bổ vào tất cả các chi phí liên quan đến việc duy trì mối quan hệ với khách hàng, bao gồm chi phí điện thoại để bán hàng, chi phí làm hài lòng khách hàng. Đơn vị đo lường hoạt động của nhóm chi phí này là số lượng khách hàng của công ty đang củng cố quan hệ trong danh sách các khách hàng thực của công ty

Nhóm chi phí đơn đặt hàng sẽ được phân bổ vào tất cả các chi phí chung mà không liên quan đến đơn đặt hàng của khách hàng, thiết kế sản phẩm, quy mô của đơn hàng và quan hệ khách hàng.

Bước 2: Hạch toán chi phí gián tiếp cho các nhóm chi phí hoạt động

Trước hết chi phí SXC được tập hợp theo các bộ phận (các trung tâm chi phí). Đối với các doanh nghiệp gia công theo phương thức ODM thì nhóm chi phí hoạt động (bảng 3.7) gồm có: nhận đơn hàng; thiết kế sản phẩm; thực hiện đơn hàng; quan hệ khách hàng; chi phí khác, riêng đối với các doanh nghiệp gia công theo phương thức FOB/OEM thì không có phần chi phí thiết kế sản phẩm.

Bảng 3.7: Phân bổ mức tiêu tốn nguồn lực vào nhóm chi phí hoạt động

	Nhóm chi phí hoạt động					
	Nhận đơn đặt hàng	**Thiết kế sản phẩm**	**Thực hiện đơn hàng**	**Quan hệ khách hàng**	**Khác**	**Tổng**
Bộ phận sản xuất						
- Lương nhân viên gián tiếp	25%	40%	20%	10%	5%	100%
- Khấu hao TSCĐ nhà máy	20%	0%	60%	0%	20%	100%
- Công cụ trong nhà máy	0%	10%	50%	0%	40%	100%
- Thuê nhà xưởng	0%	0%	0%	0%	100%	100%
Bộ phận QLDN						
- Lương nhân viên QLDN	15%	5%	10%	30%	40%	100%
- Khấu hao TSCĐ văn phòng	30%	0%	0%	25%	45%	100%
- Thuê văn phòng	0%	0%	0%	0%	100%	100%
Bộ phận maketing						
- Lương nhân viên maketing	22%	8%	60%	60%	10%	100%
- Chi phí bán hàng	10%	0%	70%	70%	20%	100%

(Nguồn: Tác giả tự tính toán)

Để có được kết quả phân bổ trên thì phải dựa trên kết quả phỏng vấn giám đốc, nhân viên những người có kiến thức sâu rộng về các hoạt động trong ngành may. Câu hỏi chính mà các giám đốc sản xuất phải trả lời đó là "mỗi hoạt động tiêu tốn bao nhiêu phần trăm năng suất hoạt động của máy móc chẳng hạn như số lượng đơn hàng và số lượng sản phẩm được sản xuất (thực hiện đơn hàng). Ví dụ vận dụng vào công ty may 10 có số liệu chi phí chung hàng năm tại bảng 3.8

Bảng 3.8. Chi phí gián tiếp hàng năm tại công ty may 10

Bộ phận sản xuất:		
Lương nhân viên gián tiếp trong nhà máy	$500.000	
Khấu hao TSCĐ của nhà máy	$300.000	
Công cụ trong nhà máy	$120.000	
Hợp đồng thuê nhà máy	$80.000	$1.000.000
Bộ phận quản lý doanh nghiệp chung:		
Lương nhân viên quản lý doanh nghiệp	$400.000	
Khấu hao TSCĐ văn phòng	$50.000	
Hợp đồng thuê văn phòng	$60.000	
Bộ phận marketing:		
Lương nhân viên marketing	$250.000	
Chi phí bán hàng	$50.000	$300.000
Tổng chi phí chung		$1.810.000

(Nguồn: Tác giả tự tính toán)

Dựa vào bảng 3.6 Phân bổ mức tiêu tốn nguồn lực vào nhóm chi phí hoạt động để phân bổ để tiến hành phân bổ giai đoạn đầu vào nhóm chi phí hoạt động (Bảng 3.9)

Bảng 3.9: Phân bổ giai đoạn đầu vào nhóm chi phí hoạt động

	Nhóm chi phí hoạt động					
	Nhận đơn đặt hàng	**Thiết kế sản phẩm**	**Thực hiện đơn hàng**	**Quan hệ khách hàng**	**Khác**	**Tổng**
Bộ phận sản xuất						
- Lương nhân viên gián tiếp	$125.000	$200.000	$100.000	$50.000	$25.000	$500.000
- Khấu hao TSCĐ nhà máy	60.000	0	180.000	0	60.000	300.000
- Công cụ trong nhà máy	0	12.000	60.000	0	48.000	120.000
- Thuê nhà xưởng	0	0	0	0	80.000	80.000
Bộ phận QLDN						
- Lương nhân viên QLDN	60.000	20.000	40.000	120.000	160.000	400.000

- Khấu hao TSCĐ văn phòng	15.000	0	0	12.500	22.500	50.000
- Thuê văn phòng	0	0	0	0	60.000	60.000
Bộ phận maketing						
- Lương nhân viên maketing	55.000	20.000	0	150.000	25.000	250.000
- Chi phí bán hàng	5.000	0	0	35.000	10.000	50.000
Tổng cộng	$320.000	$252.000	$380.000	$367.500	$490.000	$1.810.000

(Nguồn: Tác giả tự tính toán)

Khi hoàn thành việc phân bổ giai đoạn đầu vào nhóm chi phí sản phẩm, thực hiện bước tiếp theo để tính tỷ lệ phân bổ chi phí.

Bước 3: Tỷ lệ phân bổ chi phí của từng hoạt động

Tỷ lệ phân bổ chi phí của từng hoạt động để phân bổ chi phí chung vào sản phẩm và khách hàng được tính trong bảng 3.8.

Ví dụ: Vận dụng vào công ty may 10 nhận thấy rằng cần 400 mẫu thiết kế mới của sản phẩm mỗi năm để đáp ứng yêu cầu khách hàng hiện tại của công ty. Tỷ lệ phân bổ chi phí được tính bằng cách chia tổng chi phí của từng hoạt động cho tổng hoạt động. Nếu như tổng chi phí hàng năm $320.000 cho nhóm chi phí nhận đơn hàng của khách (tính tại bảng 3.7) được chia cho tổng số đơn hàng là 1.000 mỗi năm, được tỷ lệ phân bổ chi phí là 320 một đơn hàng của khách. Tương tự đối với $252.000 tổng chi phí cho nhóm chi phí thiết kế sản phẩm chia cho 400 mẫu thiết kế để xác định tỷ lệ phân bổ chi phí là $630 mối mẫu thiết kế. Số liệu trên được thể hiện trong bảng 3.10

Bảng 3.10: Tính tỷ lệ phân bổ theo hoạt động

Nhóm chi phí hoạt động	Tổng chi phí	Tổng hoạt động	Tỷ lệ phân bổ chi phí
	a	b	a/b
Nhận đơn đặt hàng	$320.000	1.000 đơn hàng	$320 mỗi đơn hàng
Thiết kế sản phẩm	$252.000	400 mẫu thiết kế	$630 mối thiết kế

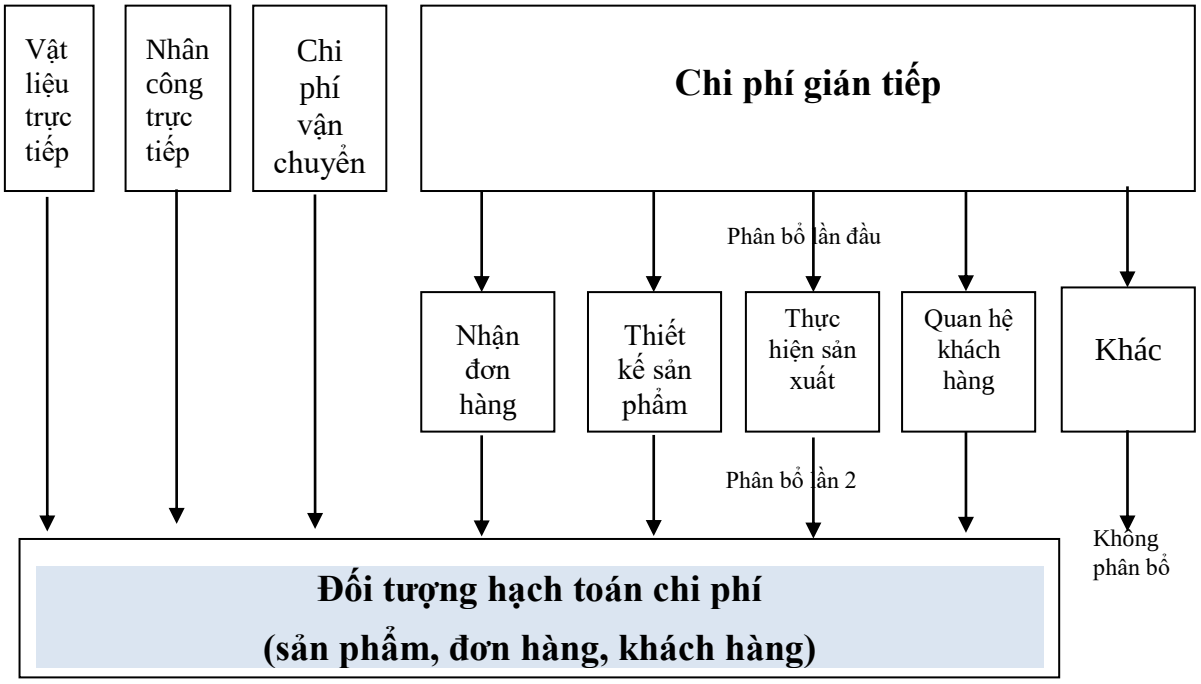
Thực hiện đơn hàng	$380.000	20.000MHs	$19 mỗi MH
Quan hệ khách hàng	$367.500	250 khách hàng	$1.470 mỗi KH
Khác	$490.000	Không áp dụng	Không áp dụng

(Nguồn: Tác giả tự tính toán)

Tỷ lệ phân bổ chi phí được tính trên mỗi nhóm chi phí bằng cách chi phí phân bổ cho mỗi nhóm với đơn vị đo lường hoạt động của nhóm chi phí. Tỷ lệ phân bổ chi phí đưa ra những thông tin chính xác hữu ích cho nhà quản lý liên quan đến các chi phí phát sinh từ hoạt động chung. Chi phí đặc biệt cao cho mỗi hoạt động có thể làm tăng nỗ lực trong việc cải tiến cách tiến hành hoạt động trong các doanh nghiệp may Việt Nam.

Bước 4: Phân bổ chi phí chung cho đối tượng hạch toán chi phí

Trong quá trình áp dụng hệ thống hạch toán chi phí theo hoạt động tại các doanh nghiệp may được phân bổ theo 2 giai đoạn. Trong phân bổ giai đoạn 2, tỷ lệ phân bổ chi phí được sử dụng để phân bổ chi phí chung vào sản phẩm và khách hàng. Cách phân bổ chi phí vào sản phẩm được minh họa qua sơ đồ sau:



Sơ đồ 3.4: Phân bổ chi phí vào sản phẩm

Đối tượng chịu phí: Theo lý thuyết ABC, chi phí hoạt động sẽ được phân bổ tới các đối tượng chịu phí. Đối tượng chịu phí thường rất đa dạng và phụ thuộc vào

nhu cầu thông tin của nhà quản trị mà người thiết kế hệ thống sẽ thiết lập nên các đối tượng chịu phí khác nhau như: từng loại sản phẩm, lô sản phẩm, khách hàng, nhóm khách hàng, kênh phân phối, khu vực bán hàng.

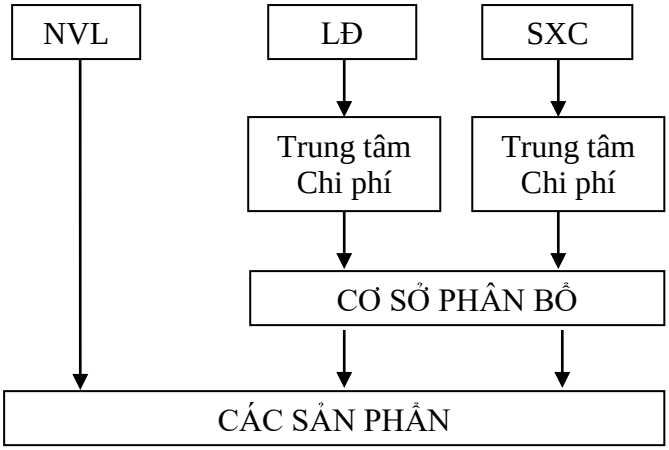
** So sánh phương pháp ABC với phương pháp kế toán chi phí truyền thống (traditional costing accounting – TCA) áp dụng trong các doanh nghiệp may Việt Nam.*

- *Điểm giống nhau:*

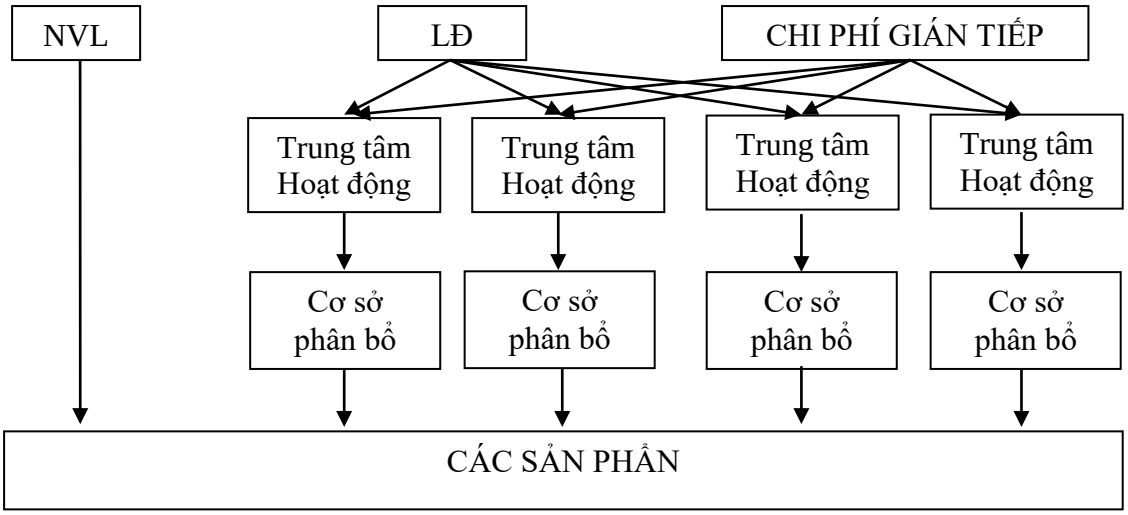
Theo cách truyền thống, chi phí được phân bổ cho sản phẩm chủ yếu dựa vào sự phân chia chi phí trực tiếp hoặc chi phí gián tiếp. Chi phí nguyên vật liệu được xem là một loại chi phí trực tiếp được tính trực tiếp cho sản phẩm (thông qua định mức nguyên vật liệu hay các cách thức khác). Chi phí nhân công trực tiếp thì cũng được xem là chi phí liên quan trực tiếp đến sản phẩm và được phân bổ dựa trên giờ công lao động. Chi phí sản xuất chung là vấn đề lớn nhất cũng được tính cho sản phẩm thông qua giờ công lao động và giờ máy hoạt động. Tiêu biểu là quy trình phân bổ 2 bước được phát họa bên dưới (Sơ đồ 3.5)

Nhìn chung, ABC cũng theo phương pháp phân bổ 2 bước (Sơ đồ 3.6) để tính chi phí cho sản phẩm sản xuất, ABC cũng tập hợp các yếu tố chi phí vào một tổ hợp chi phí (cost pool)và sử dụng cơ sở (cost driver) hợp lý để phân bổ chi phí cho sản phẩm. Tuy nhiên, thực tế không phải là lúc nào cũng có thể tập hợp tất cả các chi phí vào các tổ hợp chi phí dựa trên sự phân chia các hoạt động, mà có những trường hợp chi phí sản xuất chung được phân bổ dựa trên những cơ sở bất kỳ.

Do đó, ABC và TCA thực chất là không khác biệt, nhưng cách tập hợp và phân bổ chi phí thì khác nhau cơ bản ở hai phương pháp.



Sơ đồ 3.5 : Tập hợp và phân bổ chi phí theo phương pháp truyền thống



Sơ đồ 3.6: Tập hợp và phân bổ chi phí theo mô hình hoạt động ABC

- *Điểm khác nhau*

Để so sánh phương pháp ABC với phương pháp kế toán chi phí truyền thống, tác giả sử dụng một quy trình hai bước để so sánh chi phí sản phẩm tính theophương pháp ABC với phương pháp truyền thống. Tác giả tính toán với cùng một giá trị chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung sẽ cho ra bản báo cáo lãi thu được từ sản phẩm theo 02 hệ thống thể hiện qua bảng 3.11

Bảng 3.11. So sánh phân bổ chi phí truyền thống và theo hoạt động

Chỉ tiêu	**Số tiền** *(Đvt: $)*
Hạch toán chi phí truyền thống	975.000
- Chi phí NVL TT	351.250

- Chi phí NC TT	1.000.000
- Chi phí SXC	2.326.250
Tổng chi phí phân bổ cho sản phẩm	
- Chi phí BH và QLDN	875.000
Tổng chi phí	3.201.250
Hạch toán chi phí theo hoạt động	
- Chi phí trực tiếp:	
+ Nguyên vật liệu trực tiếp	975.000
+ Nhân công trực tiếp	351.250
+ Vận chuyển	65.000
- Chi phí gián tiếp:	
+ Nhận đơn đặt hàng	320.000
+ Thiết kế sản phẩm	252.000
+ Thực hiện đơn hàng	380.000
Tổng chi phí tính cho sản phẩm	2.343.250
Chi phí không phân bổ cho sản phẩm	
- Chi phí quan hệ khách hàng	367.500
- Chi phí khác	490.500
Tổng cộng chi phí	3.201.250

(Nguồn: Tác giả tự tính toán)

Có ba lý do giải thích tại sao hai hệ thống hạch toán chi phí truyền thống và hạch toán chi phí theo hoạt động lại ghi nhận chi phí tăng thêm từ sản phẩm khác nhau. *Thứ nhất,*hệ thống hạch toán chi phí truyền thống phân bổ tất cả chi phí sản xuất chung vào sản phẩm điều này khiến cho sản phẩm được tính trên toàn bộ chi phí sản xuất chung bất kể liệu chi phí được phân bổ vào sản phẩm có thực sự phát sinh trong quá trình sản xuất sản phẩm không. Hệ thống ABC không phân bổ chi phí sản xuất chung tiêu tốn bởi hoạt động quan hệ khách hàng do chi phí này phát sinh từ khách hàng, không phải từ một sản phẩm cụ thể. Hệ thống này không phân bổ chi phí sản xuất chung trong hoạt động khác vào sản phẩm do chi phí duy trì doanh nghiệp và chi phí từ nguồn lực không sử dụng không phát sinh khi sản xuất một sản phẩm cụ thể.

Thứ hai, hệ thống hạch toán chi phí truyền thống phân bổ tất cả chi phí sản xuất chung vào sản phẩm, kết quả là hệ thống hạch toán chi phí truyền thống đã định giá quá cao sản phẩm.

Thứ ba, lãi góp trên mỗi sản phẩm the**o** hai hệ thống hai hệ thống hạch toán chi phí là khác nhau, do hệ thống hạch toán chi phí truyền thống không phân bổ chi phí chung ngoài sản xuất vào sản phẩm do chúng được ghi nhận là chi phí thời kỳ. Hệ thống ABC trực tiếp hạch toán chi phí vận chuyển vào sản phẩm và tính cả chi phí chung ngoài sản xuất phát sinh từ nhóm chi phí hoạt động vào sản phẩm.

*Kết luận:*Nếu phương pháp hạch toán chi phí truyền thống có thể gây ra một vài hạn chế như các chi phí bị bóp méo khi ra các quyết định thì việc áp dụng hệ thống hạch toán chi phí theo hoạt động (ABC) hạch toán chi phí của nguồn lực tiêu tốn bởi đối tượng phân bổ chi phí như sản phẩm và khách hàng. Mỗi khi đã thực hiện, hệ thống hạch toán chi phí theo hoạt động tốn nhiều tiền hơn để duy trì so với hệ thống hạch toán chi phí truyền thống. Song việc sử dụng hạch toán chi phí theo hoạt động (ABC) có thể nhận biết được các hoạt động một cách dễ dàng hơn, đem lại được lợi ích đáng kể từ việc cải tiến quy trình mục tiêu.

3.3.5.Hoàn thiện tổ chức thu thập, hệ thống hóa và cung cấp thông tin cho kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may

Hệ thống chứng từ, sổ và các báo cáo của các bộ phận được lập theo tiêu chí:

- Thiết lập chứng từ ban đầu phải phù hợp với điều kiện cụ thể ở từng doanh nghiệp.

- Cụ thể hóa và bổ sung các nội dung cần thiết vào mẫu chứng từ kế toán đã được quy định để phục vụ cho việc thu thập thông tin quản trị của doanh nghiệp.

- Hệ thống sổ sách kế toán và báo cáo kế toán phải đáp ứng yêu cầu cung cấp thông tin cho việc phân tích đánh giá tình hình hoạt động của các bộ phận.

Kết quả khảo sát cho thấy, phần lớn các doanh nghiệp may áp dụng phương thức sản xuất theo đơn đặt hàng FOB. Trong hai phương thức sản xuất này, chi phí NVLTT và chi phí nhân công trực tiếp chiếm tỷ trọng chủ yếu đặc biệt là đối với đơn hàng FOB. Tuy nhiên các chứng từ thu thập được ở các doanh nghiệp may hiện nay (đã trình bày trong chương 2) mới chỉ để phục vụ yêu cầu lập các báo cáo chi phí và bảng tính giá thành theo yêu cầu của kế toán tài chính. Vì vậy, để tăng cường thông tin phục vụ kiểm soát các loại chi phí này dựa trên chi phí định mức,

doanh nghiệp cần sử dụng các chứng từ mà thông tin cung cấp trên các loại chứng từ này có thể kiểm tra việc thực hiện các chi phí NVLTT và chi phí NC TT theo các định mức đã lập.

Đối với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, tác giả đề xuất sử dụng: phiếu xuất kho vật tư theo định mức *(Phụ lục 3.1).* Phiếu xuất vật tư theo hạn mức dùng để theo dõi số lượng vật liệu xuất kho theo trường hợp lập phiếu xuất 1 lần theo định mức nhưng xuất kho nhiều lần trong tháng cho bộ phận sử dụng vật liệu theo định mức, trên phiếu cần bổ sung thông tin tổng định mức chi phí vật liệu cho sản phẩm và tỷ lệ hao hụt cho phép làm căn cứ hạch toán chi phí sản xuất, tính giá thành sản phẩm, kiểm tra việc sử dụng vật liệu theo định mức đã lập. Phiếu báo thay đổi định mức vật liệu là căn cứ để kế toán quản trị hạch toán khoản chênh lệch vật liệu do thay đổi định mức, trên cơ sở đó tính giá thành sản phẩm, đơn hàng hoàn thành trong tháng dựa trên giá thành định mức.

Đối với chi phí nhân công trực tiếp, tác giả đề xuất sử dụng phiếu theo dõi nhân công trực tiếp (phụ lục 3.2). Phiếu này cần bổ sung những thông tin sản phẩm sản xuất, định mức thời gian quy định cho sản phẩm.

Đối với chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp, đây là nhóm chi phí có liên quan đến nhiều đối tượng cần phân bổ. Vì vậy cần lập chứng từ theo dõi chi tiết chi phí đến từng bộ phận, phòng ban, phân xưởng sản xuất nhằm tăng độ chính xác khi phân bổ chi phí.

Về tài khoản kế toán: Khi xây dựng hệ thống tài khoản kế toán các doanh nghiệp may cần lưu ý các vấn đề sau:

- Với cách phân loại chi phí và xác định chi phí theo cách ứng xử của chi phí như trên, hệ thống tài khoản chi phí cần được chi tiết để thuận tiện cho việc tập hợp và xử lý thông tin chi chí theo định phí và biến phí phục vụ công tác quản trị doanh nghiệp.

- Để kiểm sát chi phí theo trách nhiệm của các bộ phận nơi phát sinh chi phí, hệ thống tài khoản chi phí cần được chi tiết để thuận tiện cho việc tập hợp và xử lý thông tin chi phí theo chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được.

- Để kiểm soát chi phí theo các định mức chi phí đã được xây dựng, cần thiết xây dựng hệ thống tài khoản chiphí định mức, tài khoản chi phí thực hiện và tài khoản chênh lệch chi phí.

Với các yêu cầu trên, hệ thống tài khoản chi phí sẽ đáp ứng được việc tập hợp và xử lý thông tin chi phí theo các cách phân loại chi phí phục vụ công tác quản trị doanh nghiệp. Luận án đưa ra đề xuất các tài khoản sau:

Trên cơ sở các tài khoản cấp 1 theo dõi chi phí của kế toán tài chính cần phải có các tài khoản chi tiết cấp 2, cấp 3, cấp 4…..

Tài khoản cấp 2: Chi tiết theo đối tượng tập hợp chi phí. Đối với TK 621, TK 622 cụ thể là các đơn hàng tại từng phân xưởng đối với cách thức tổ chức sản xuất CMT/FOB; là các sản phẩm tại từng phân xưởng đối với cách thức tổ chức sản xuất OEM/FOB. Ví dụ TK 621.02.PM1 theo dõi chi phí nguyên vật liệu trực tiếp cho đơn hàng 02 tại phân xưởng may 1. Riêng đối với TK 641, TK 642 được chi tiết cụ thể cho các bộ phận. Ví dụ: TK 641. CH1 theo dõi chi phí bán hàng tại cửa hàng số 1.

Tài khoản cấp 3: chi tiết theo cách ứng xử chi phí trong biến phí (BP), định phí (ĐP).

Tài khoản cấp 4: chi tiết theo chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được. Có thể mã hóa: chi phí kiểm soát được (KS), chi phí không kiểm soát được (KKS).

Tài khoản cấp 5: chi tiết theo chi phí định mức (ĐM), thực tế (T) và chênh lệch (CL).

Ví dụ: tài khoản 621.02.PM1.B.KS.ĐM theo dõi chi phí nguyên vật liệu trực tiếp theo định mức cho đơn hàng 02 tại phân xưởng may 1, chi phí này là biến phí kiểm soát được.

Về xây dựng sổ, báo cáo kế toán quản trị chi phí

Căn cứ vào yêu cầu quản lý cụ thể của doanh nghiệp, kế toán thiết kế và xây dựng hệ thống sổ kế toán phù hợp theo mục tiêu và đối tượng chi phí để chi tiết theo từng chỉ tiêu cụ thể. Quan điểm chung khi xây dựng sổ kế toán quản trị chi phí là cần phải ghi nhận chi tiết các chi phí phát sinh có liên đến đối tượng chịu chi phí, ngoài ra những thông tin cung cấp phải là những thông tin có ý nghĩa. Thực tế, nhiều loại sổ do doanh nghiệp xây dựng có bổ sung những thông tin không có nhiều ý nghĩa phân tích, gây lãng phí cho doanh nghiệp.

Về sổ kế toán quản trị chi phí bao gồm các loại sổ sau: Theo dõi chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, theo dõi chi phí nhân công trực tiếp, theo dõi chi phí sản xuất chung, theo dõi chi phí bán hàng và sổ theo dõi chi phí quản lý doanh nghiệp. Cụ thể các loại sổ như sau:

Sổ theo dõi chi phí Nguyên vật liệu trực tiếp được mở theo dõi theo từng đối tượng sử dụng nguyên vật liệu gồm các sổ:

- Sổ chi tiết chi phí nguyên vật liệu theo sản phẩm (Phụ lục 3.3): Theo dõi lượng nguyên vật liệu bao gồm cả chính và phụ được sử dụng theo từng loại sản phẩm, báo cáo này có tính toán chênh lệch chi phí giữa thực tế và dự toán.

- Sổ tổng hợp nguyên vật liệu *(Phụ lục 3.4)*: Tổng hợp nguyên vật liệu xuất dùng chi tiết theo từng sản phẩm, bộ phận. Nhà quản trị thông qua báo cáo này có thể đánh giá được tỷ trọng hao phí nguyên liệu cho từng sản phẩm và bộ phận cũng như so sánh được chênh lệch giữa thực tế và dự toán.

Sổ theo dõi chi phí nhân công trực tiếp sản xuất theo dõi chi tiết từng hoạt động sản xuất của nhân công theo bộ phận, phân xưởng, tổ sản xuất và nhóm sản phẩm tham gia gồm: Sổ chi tiết trả lương công nhân theo sản phẩm *(Phụ lục 3.5)*.

Sổ theo dõi chi phí sản xuất chung. Với loại sổ này, kế toán cần phân chia chi phí theo cách ứng xử của chi phí, cuối kỳ lựa chọn các tiêu thức phân bổ phù hợp để phân chia chi phí cho các đối tượng chịu chi phí. Theo đặc điểm gia công của từng doanh nghiệp may, tác giả đề xuất chỉ tiêu phân bổ là phân bổ theo chi phí

nhân công trực tiếp đối với doanh nghiệp gia công theo phương thức CMT,FOB; còn đối với doanh nghiệp gia công theo phương thức ODM phân bổ theo giá trị nguyên vật liệu. Nhóm các loại sổ này gồm: Sổ theo dõi phân bổ chi phí sản xuất chung *(Phụ lục 3.6)*.

Sổ theo dõi chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp. Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp là nhóm chi phí có ảnh hưởng rất lớn đến lợi nhuận của doanh nghiệp, như vậy để xác định được sản phẩm nào của doanh nghiệp mang lại hiệu quả cao nhất thì cần phải bóc tách một cách chi tiết và chính xác các loại chi phí này. Sổ sách cho việc theo dõi chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp gồm: Sổ chi tiết chi phí bán hàng theo đơn hàng, *(Phụ lục 3.7)*. Sổ chi tiết chi phí quản lý doanh nghiệp theo các ứng xử của chi phí *(Phụ lục 3.8)*.

Qua khảo sát cho thấy hệ thống báo cáo kế toán quản trị của các doanh nghiệp may hiện nay chủ yếu là tự phát, chưa có tính hệ thống, thông tin cung cấp chưa đồng bộ nên chưa đáp ứng được yêu cầu quản lý. Do vậy, cần thiết phải xây dựng một hệ thống báo cáo kế toán quản trị nhằm cung cấp thông tin cho nhà quản trị thực hiện các chức năng điều hành và quản lý của mình. Việc thiết kế và xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản trị cần phải đảm bảo các yêu cầu đó là phải xuất phát từ nhu cầu sử dụng thông tin của nhà quản trị, các chỉ tiêu trên báo cáo phải ngắn gọn thiết thực, phù hợp với trình độ quản lý của nhà quản trị. Ngoài ra, báo cáo kế toán quản trị phải đảm bảo tính kịp thời và tính tiết kiệm.

Báo cáo quản trị thông dụng nhất được xây dựng dựa trên số liệu thu được từ hệ thống ABC là báo cáo khả năng sinh lời của sản phẩm và khách hàng. Những báo cáo này giúp doanh nghiệp sử dụng nguồn lực của mình để tận dụng những cơ hội tăng trưởng đem lại lợi nhuân cao nhất đồng thời nhấn mạnh sản phẩm và khách hàng giúp công ty thu được lợi nhuận. Vận dụng vào công ty may 10 tác giả phân bổ chi phí sản xuất chung cho khách hàng *(phụ lục 3.9)* và báo cáo lãi góp trên mỗi sản phẩm hạch toán chi phí theo hoạt động *(phụ lục 3.10)*.

Đối với các báo cáo kế toán chi phí tổng hợp toàn doanh nghiệp được lập theo các nhóm: Báo cáo theo cách ứng xử của chi phí; Báo cáo kế toán để kiểm

soát chi phí thực hiện; Báo cáo kế toán quản trị chi phí phục vụ cho mục đích ra quyết định của nhà quản lý. Đầu kỳ, kế toán chi phí, giá thành của các doanh nghiệp lập hệ thống báo cáo dự toán chi phí làm cơ sở cho các trung tâm chi phí lập báo cáo dự toán chi tiết. Các báo cáo dự toán gồm: Báo cáo dự toán chi phí theo cách ứng xử *(phụ lục 3.11)*. Báo cáo dự toán là căn cứ để theo dõi những biến động của chi phí thực tế phát sinh. Cuối kỳ kế toán, từ số liệu ghi nhận chi phí thực tế phát sinh kế toán lập báo cáo quản trị để kiểm soát chi phí thực hiện như: Báo cáo phân tích chi phí biến đổi, chi phí cố định chi từng bộ phận *(phụ lục 3.12);* Các báo cáo tổng hợp về chi phí được kế toán chi phí tại phòng kế toán trung tâm lập và trình kế toán trưởng để báo cáo giám đốc doanh nghiệp. Hệ thống báo cáo được lập tại phòng kế toán tổng hợp toàn bộ chi phí phát sinh trong doanh nghiệp.

Xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí mang tính hệ thống, khoa học cần phải đồng bộ hóa các thông tin chi phí. Đồng thời, những quy định về các nội dung trên đây đều phải được văn bản hóa và thực hiện một cách chính thức mang tính đồng bộ trong toàn công ty.

3.3.6. Hoàn thiệntổ chức phân tích thông tin chi phí để kiểm soát chi phí và ra quyết định trong các doanh nghiệp may Việt Nam

**** Tổ chức việc phân tích thông tin chi phí***

Trong các chức năng quan trọng của quản trị doanh nghiệp vận dụng để triển khai hoạt động sản xuất kinh doanh: Lập kế hoạch –> Tổ chức thực hiện kế hoạch –> Kiểm tra quá trình thực hiện –> Đánh giá quá trình thực hiện. Giai đoạn đánh giá quá trình thực hiện để từ đó điều chỉnh kế hoạch của kỳ sau có vai trò vô cùng quan trọng. Công tác đánh giá cần đảm bảo tính khái quát kết hợp với chi tiết của các nội dung chi phí, gắn kết quả đánh giá với chế độ trách nhiệm (thưởng, phạt) đối với các cá nhân và bộ phận liên quan. Đặc biệt, đối với doanh nghiệp may có quy trình sản xuất phức tạp trải qua nhiều công đoạn, công tác đánh giá hiệu quả cần được tăng cường và triển khai đến từng công đoạn của quy trình sản xuất. Đánh giá hiệu quả cần thực hiện trên những mặt sau đây:

- Đánh giá hiệu quả sản xuất chi tiết cho từng loại sản phẩm, việc sử dụng chi phí và kết cấu của từng loại chi phí đối với tổng chi phí phát sinh (sử dụng phân tích dọc và phân tích ngang).

- Đánh giá hiệu quả hoạt động của từng bộ phận và từng cá nhân (chi tiết đến từng trung tâm chi phí, để gắn trách nhiệm cụ thể và tìm nguyên nhân khắc phục. Để triển khai hoạt động đánh giá hiệu quả sử dụng chi phí các DN có thể vận dụng công thức đánh giá hiệu quả là chỉ tiêu hiệu quả tiềm năng.

$$H = \frac{\text{Chi phí thực tế phát sinh}}{\text{Chi phí dự toán hoặc chi phí trung tâm kỳ trước}}$$

Có thể tính tỷ lệ này đối với tổng chi phí phát sinh trong kỳ đồng thời tính cho chi phí phát sinh ở từng trung tâm chi phí, từng yếu tố chi phí ở các trung tâm chi phí….từ đó đánh giá biến động chi phí. Hoặc có thể so sánh tỷ lệ này của kỳ trước để đưa ra kết luận về tính tiết kiệm hay lãng phí của các khoản chi phí phát sinh. Sau đó có thể lấy số liệu chênh lệch chi phí là tiết kiệm hoặc lãng phí chia cho tổng chi phí phát sinh để đánh giá trung tâm chi phí hoạt động hiệu quả hay kém hiệu quả.

Đối với từng yếu tố chi phí, tính chênh lệch chi phí để đánh giá tính hiệu quả sử dụng chi phí tại các trung tâm chi phí cho phép doanh nghiệp tìm hiểu rõ nguyên nhân gây biến động chi phí. Theo kết quả khảo sát tại các doanh nghiệp may hiện tại các doanh nghiệp may đã phân tích biến động chi phí nguyên vật liệu tác giả đề xuất thêm việc phân tích biên động chi phí đối với chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung

Phân tích biến động chi phí nhân công trực tiếp

Chi phí nhân công trực tiếp có thể khái quát qua công thực sau đây:

$$\text{Chi phí NCTT} = \text{Số ngày công trực tiếp sử dụng} \times \text{Đơn giá ngày công trực tiếp}$$

Biến động chi phí nhân công trực tiếp giữa thực tế so với định mức gắn liên với hai nhân tố chính là giá ngày công trực tiếp và số lượng ngày công trực tiếp sử dụng

$$\text{Biến động chi phí NCTT do đơn giá} = \left| \text{Đơn giá ngày công trực tiếp thực tế} - \text{Đơn giá ngày công trực tiếp định mức} \right| \times \text{Số lượng ngày công trực tiếp thực tế}$$

Biến động phát sinh gắn liền với quá trình sản xuất.

Biến động chi phí nhân công trực tiếp do đơn giá bắt nguồn từ sự thay đổi giá nhân công trực tiếp. Có thể do các nguyên nhân cụ thể sau:

- Tuyển dụng nhân công không phù hợp với nhu cầu sử dụng.

- Chế độ tiền lương và chính sách lương thay đổi.

- Các khoản trích theo lương và các khoản phụ cấp thay đổi.

- Tình hình biến động lao động trên thị trường.

Nếu biến động giá là biến động chênh lệch âm, đây là nhân tố tốt để tiết kiệm và kiểm soát được giá nhân công và ngược lại. Biến động tăng giá nhân công có thể tác động dài hạn đến biến động chi phí nhân công trực tiếp ở các kỳ tiếp theo. Với biến động này, trách nhiệm giải trình thuộc về bộ phận nhân sự trong tuyển dụng lao động.

Biến động chi phí nhân công trực tiếp do lượng:

$$\text{Biến động chi phí NCTT do lượng} = \left| \text{Số lượng ngày sử dụng thực tế} - \text{Số lượng ngày sử dụng theo ĐM} \right| \times \text{Đơn giá ngày công theo ĐM}$$

Trong đó:

$$\text{Số lượng ngày công trực tiếp sử dụng theo định mức} = \text{Sản lượng sản xuất thực tế} \times \text{Định mức ngày công trực tiếp SX 1 sản phẩm}$$

Biến động chi phí nhân công trực tiếp do lượng thường ảnh hưởng bởi thay đổi của lượng nhân công trực tiếp sử dụng trong kỳ và các nguyên nhân cụ thể sau:

- Do thay đổi trình độ, chất lượng lao động sử dụng trong các vị trí công việc

- Việc bố trí nhân sự, phối hợp công việc giữa các cá nhân, bộ phận trong sản xuất.

- Điều kiện sản xuất thay đổi (Dây truyền sản xuất thay đổi, tình hình cung ứng vật tư, trình độ và tay nghề người lao động thay đổi…).

Biến động về lượng nếu là biến động tích cực (chênh lệch âm) sẽ ảnh hưởng tốt đến chi phí nhân công trực tiếp giảm và ngược lại. Biến động về lượng của chi phí nhân công trực có thể ảnh hưởng đến chi phí nhân công trực tiếp trong các kỳ tiếp theo. Đây là nhân tố có tác động đến tiến độ thực hiện công việc (năng suất lao động) và chất lượng, hiệu quả công việc cần được quan tâm để khai thác triệt để tác động tích cực.

Phân tích biến động chi phí sản xuất chung.

Để phân tích chi phí sản xuất chung cần tách chi phí sản xuất chung thành biến phí sản xuất chung và định phí sản xuất chung từ đó thuận tiện cho việc phân tích mang tính đặc trưng của từng loại chi phí.

Biến phí sản xuất chung bao gồm những chi phí gián tiếp liên quan đến công tác phục vụ, quản lý hoạt động sản xuất như chi phí nguyên vật liệu gián tiếp, chi phí tiêu hao năng lượng, chi phí công cụ dụng cụ… Biến động của biến phí sản xuất chung cũng tương tự như biến động của chi phí nguyên vật liệu trực tiếp thường ảnh hưởng bởi sự thay đổi các mức giá các mục chi phí như nguyên vật liệu gián tiếp (vật liệu phụ), giá nhiên liệu, giá năng lượng, công cụ..Các nguyên nhân cụ thể như:

- Mức giá thu mua thay đổi

- Phương thức thu mua, cung ứng dịch vụ thay đổi

- Giá cả thị trường biến động

Biến động của biến phí sản xuất chung ảnh hưởng đến tổng chi phí sản xuất chung có thể theo chiều hướng tích cực hoặc tiêu cực, đơn vị căn cứ vào nguyên nhân từ các địa điểm phát sinh chi phí để có những giải pháp phù hợp điều chỉnh và kiểm soát chi phí phù hợp.

Định phí sản xuất chung đối với các doanh nghiệp có quy mô sản xuất ổn định sẽ ở mức tương đối ổn định. Tuy nhiên có thể xảy ra biến động của định phí sản xuất chung do dự toán sai hoặc phân bổ định phí chưa phù hợp (do ước lượng mức độ hoạt động chưa đúng hoặc có thể chọn mức độ hoạt động chuẩn để đo lường quy mô hoạt động không tương quan, không thích hợp với biến động định phí). Nguyên nhân cụ thể liên quan đến quyết định dài hạn trong đầu tư năng lực sản xuất và quyết định về quy mô sản xuất trong kỳ để tận dụng triệt để năng lực sản xuất của đơn vị.

Như vậy, quá trình sản xuất phát sinh chi phí thực tế đã được ghi nhận thông qua hệ thống chứng từ và sổ sách của hệ thống kế toán tài chính cần phải được đánh giá hiệu quả để từ đó phân tích các nguyên nhân tồn tại nhằm phát huy tốt năng lực sản xuất của đơn vị và tạo được ưu thế cạnh tranh về giá thông qua quá trình kiểm soát chi phí tại đơn vị.

**** Tổ chức việc phân tích thông tin kế toán quản trị để ra quyết định***

Báo cáo hoạt động sản xuất kinh doanh nhấn mạnh đến hình thái của các loại chi phí và chính vì vậy cực kỳ hữu ích cho các nhà quản lý trong việc đánh giá ảnh hưởng đến lợi nhuận của giá bán, chi phí và doanh số. Vận dụng để lập báo cáo thu nhập xuất khẩu áo sơ mi trong tháng 6/2015 của Tổng công ty may 10 (bảng 3.12).

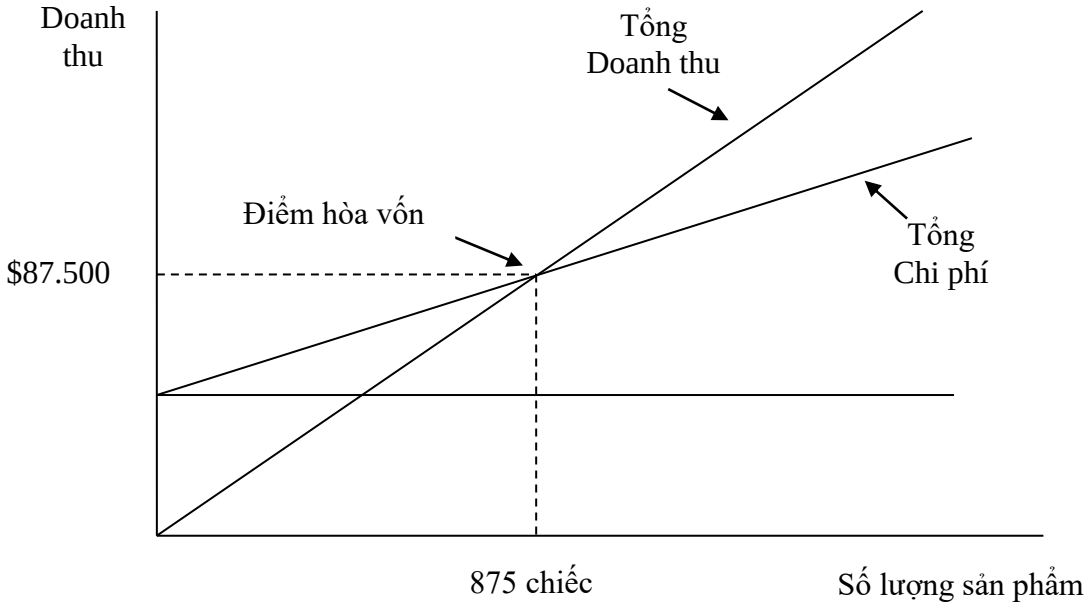
Bảng 3.12. Báo cáo thu nhập xuất khẩu áo sơ mi tại tổng công ty may 10

Tổng công ty may 10 BẢN BÁO CÁO THU NHẬP XUẤT KHẨU ÁO SƠ MI **Tháng 6/2015**		
	Tổng số	**1 sản phẩm**
Doanh thu (1000SP) Chi phí biến đổi	$100.000 60.000	$100 60

Lãi góp Chi phí cố định Thu nhập hoạt động	40.000 35.000 5.000	40

(Nguồn: Tác giả tự tính toán)

Nếu công ty trong tháng 6 chỉ xuất khẩu được 1 sản phẩm thì lãi góp sẽ đạt $40 nhưng thu nhập hoạt động sẽ âm, công ty sẽ hòa vốn (lãi góp đạt 35.000) trong tháng nếu bán được 875 sản phẩm khi đó sẽ không có thu nhập hoạt động và sẽ không bị lỗ. Các mối quan hệ giữa doanh thu, chi phí và lợi nhuận của tổng công ty may Nhà Bè được thể hiện trên đồ thị 2.1sau:



Đồ thị 3.1. Mối quan hệ giữa doanh thu, chi phí và lợi nhuận của tổng công ty may Nhà Bè

Một trong những điểm quan trọng của phân tích CVP chính là phân tích điểm hoà vốn, từ điểm này doanh nghiệp sẽ xác định được cần phải sản xuất bao nhiêu, với giá bán như thế nào thì sẽ đạt được lợi nhuận kỳ vọng đề ra.

Trên thực tế, nếu doanh nghiệp chỉ có một đơn hàng thì việc lựa chọn rất dễ dàng nhưng khi phải lựa chọn một trong nhiều đơn đặt hàng trong điều kiện sản xuất gặp giới hạn thì nhà quản trị cần có thông tin để đo lường hiệu quả sản xuất

của từng đơn hàng, sau đó dựa vào các điều kiện cụ thể liên quan đến từng đơn hàng để lựa chọn.

Đối với phương thức tổ chức sản xuất FOB, qua khảo sát cho thấy các quyết định nhà quản trị thường gặp là:

-*Quyết định thứ nhất: Quyết định tiếp tục hay chấm dứt một đơn đặt hàng.*

Quyết định này cần dựa trên Báo cáo kết quả kinh doanh theo đơn hàng (Phụ lục 3.15). Nếu lợi nhuận bộ phận của đơn hàng lớn hơn không (>0), thì không nên chấm dứt đơn hàng vì nếu chấm dứt đơn hàng đó thì tổng lợi nhuận của doanh nghiệp sẽ giảm đi một lượng đúng bằng lợi nhuận bộ phận của đơn hàng bị chấm dứt (bảng 3.13).

Bảng 3.13: BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH THEO BỘ PHẬN

Chỉ tiêu	Tổng	Áo sơ mi		Quần nam		Quần sooc nam		…..
		Số tiền	Tỷ lệ	Số tiền	Tỷ lệ	Số tiền	Tỷ lệ	
1. Doanh thu								
2. Biến phí								
3. Lãi trên biến phí			x		x		X	
4. Định phí thuộc tính								
5. LN bộ phận		x		X		x		
6. Định phí chung								
7. Lợi nhuận								

- Quyết định thứ 2: Quyết định tự sản xuất các chi tiết sản phẩm cho đơn hàng hay mua ngoài

Với đặc điểm của sản phẩm may, việc gia công rất phổ biến, ví dụ gia công ren, wash, thêu, cắt chỉ và làm sạch sản phẩm… Một sản phẩm có thể có nhiều chi tiết đưa đi gia công bên ngoài. Điều này cho thấy việc quyết định tự sản xuất các chi tiết sản phẩm cho đơn hàng hay mua ngoài là một trong những quyết định thường gặp và rất quan trọng của nhà quản trị. Hệ thống thông tin kế toán quản trị

cần cung cấp được các thông tin cần thiết về giá mua (cho phương án mua ngoài) và tổng chi phí sản xuất (cho phương án tự sản xuất) để nhà quản trị có cơ sở ra quyết định.

Doanh nghiệp cần lập Báo cáo chi phí sản xuất *(Phụ lục 3.16)* cho hai phương án: tự sản xuất và mua ngoài, trong đó loại bỏ các chi phí chìm như khấu hao, chi phí chung phân bổ vì những chi phí này luôn tồn tại cho dù doanh nghiệp lựa chọn phương án nào. Bảng 3.14 là ví dụ vận dụng đối với đơn hàng Sơ mi Sven, số lượng: 10.000SP được thực hiện tại Công ty may Việt Tiến tháng 8/2015

Bảng 3.14 Báo cáo chi phí sản xuất

Theo 2 phương án sản xuất hoặc thuê ngoài gia công(đã loại bỏ các chi phí chìm)

Đơn hàng: sơ mi Sven, số lượng 10.000SP

Chỉ tiêu	Tự sản xuất	Thuê ngoài gia công (Cty may Nam Định)
1. CP NC TT	170.000.000	
2. Biến phí SXC	70.000.000	
3. Lương nhân viên gián tiếp sx và quản lý phân bổ	15.000.000	
Cộng	**255.000.000**	**290.000.000**

(Nguồn: Tác giả tự tính toán)

Trong trường hợp này, phương án tự gia công sẽ có chi phí ít hơn. Tuy nhiên, cần chú ý là nếu không tận dụng được dây chuyền sản xuất và đội ngũ nhân sự quản lý hiện có thì các chi phí khấu hao, lương nhân viên gián tiếp, quản lý không được loại bỏ trong Báo cáo chi phí ở trên. Và do vậy, tổng chi phí sản xuất có thể sẽ cao hơn giá chào bán của các doanh nghiệp khác. Vấn đề cơ bản trong việc lựa chọn quyết định này là cần xem xét việc tận dụng và sắp xếp nguồn lực hiện có của doanh nghiệp trong quá trình tổ chức sản xuất.

3.4. Điều kiện để thực hiện giải pháp

3.4.1 Đối với nhà nước

Bên cạnh những điều kiện cần có của doanh nghiệp để quá trình vận dụng được thuận lợi thì vai trò của Nhà nước là tạo môi trường tốt để các doanh nghiệp có điều kiện tiếp cận và nhận thức đúng từ đó có thể vận dụng trong doanh nghiệp của mình cũng hết sức quan trọng.

Thứ nhất, Nhà nước cần tạo môi trường thông tin mở để các doanh nghiệp có thể tiếp cận và biết rằng công cụ kế toán quản trị chi phí có thể giúp cung cấp thông tin hữu ích cho các cấp quản trị nội bộ trong doanh nghiệp. Cần vận dụng đa dạng nhiều kênh thông tin như: Chủ động truyền thông về các doanh nghiệp cụ thể đã vận dụng các giải pháp quản lý hiệu quả để vượt qua thời điểm khó khăn mà trong đó có đóng góp của công tác kế toán quản trị để các doanh nghiệp có thể coi đây là kinh nghiệm thực tiễn hữu ích và học hỏi lẫn nhau. Qua các hiệp hội như VCCI, các hiệp hội doanh nghiệp giới thiệu về khóa học nâng cao năng lực quản lý đối với lãnh đạo các doanh nghiệp cần đưa chuyên đề kế toán quản trị chi phí để các nhà quản lý biết đến và tìm hiểu để có thể vận dụng tại doanh nghiệp của mình. Đồng thời, Nhà nước nên coi kế toán quản trị là một nghề tư vấn để cung cấp chứng chỉ hành nghề như dịch vụ kiểm toán nội bộ tại các nước phát triển. Vẫn biết rằng kế toán quản trị chi phí là một công cụ sẽ được doanh nghiệp vận dụng khi cần thiết. Nhưng cần cung cấp thông tin để các doanh nghiệp biết đến và có cơ hội tìm hiểu thì mới có thể từng bước chuyển dần sang vận dụng tại đơn vị.

Thứ hai, Kế toán tài chính đã được luật hóa để quy định cách làm chuẩn chung cho các doanh nghiệp trong toàn nền kinh tế nhưng đối với kế toán quản trị mới chỉ có thông tư 53/2006/TT-BTC quy định hết sức cơ bản chung về kế toán quản trị, nôi dung của kế toán quản trị…Thông tư chưa mang tính hướng dẫn và ứng dụng đối với các doanh nghiệp cụ thể nên cũng chưa được các doanh nghiệp quan tâm thực sự. Cần đầu tư để ban hành các hướng dẫn vận dụng cụ thể nhưng vẫn mở đối với các doanh nghiệp để có thể tham khảo và vận dụng cho phù hợp đối với đơn vị.

Thứ ba, các trường đào tạo ngành nghề kế toán cần chuyên sâu hơn nữa đối với học phần kế toán quản trị chi phí coi ngang bằng với kế toán tài chính để khi ra trường có thể thực hiện được các kỹ thuật kế toán quản trị chi phí vào các đơn vị cụ thể. Đồng thời, cả Nhà nước và nhà trường cần có quan điểm đầu tư đúng đắn vào các nghiên cứu kế toán quản trị đối với các ngành cụ thể để những người có năng lực chuyên môn sẽ đầu tư tìm hiểu và thiết kế các mô hình kế toán quản trị phù hợp đối với từng ngành và từng doanh nghiệp cụ thể, các doanh nghiệp sẽ làm quen và được giới thiệu thông qua công tác phối hợp từ đó có thể nhận thức và vận dụng cho đơn vị mình.

Như vậy, điều kiện để mô hình tổ chức kế toán quản trị chi phí có thể vận dụng được tại các doanh nghiệp may Việt Nam cần phối hợp của Nhà nước và Nhà doanh nghiệp nhằm nâng cao nhận thức và hiểu biết về công cụ hỗ trợ đắc lực cho công tác quản trị nội bộ doanh nghiệp. Đó cũng là chìa khóa để các doanh nghiệp dệt may mở cửa thành công vượt qua khó khăn hiện tại của cuộc khủng hoảng kinh tế, giúp doanh nghiệp phát triển bền vững.

3.4.2. Đối với các doanh nghiệp may Việt Nam

Với xuất phát điểm một số doanh nghiệp đi lên từ các cơ sở sản xuất nhỏ lẻ, dần tạo dựng thương hiệu và phát triển thành các công ty lớn, một số doanh nghiệp có truyền thống lâu đời nhưng lại trưởng thành từ cái nôi của nền kinh tế kế hoạch hóa tập chung nên nhận thức về vai trò của kế toán quản trị chưa cao, chưa đúng với thế mạnh của nó như là một thứ vũ khí hiện đại để cạnh tranh trong bối cảnh kinh doanh toàn cầu. Hơn lúc nào hết, đây chính là thời điểm doanh nghiệp cần phải dành thời gian để nhìn nhận lại và nhanh chóng triển khai ứng dụng kế toán quản trị chi phí vào doanh nghiệp của mình. Muốn vậy, doanh nghiệp cần thực hiện những đề xuất sau:

* *Về trình độ nhân sự:* Thực tế cho thấy, mọi vấn đề về cải tổ doanh nghiệp thì phần khó khăn nhất là tư duy và nhận thức của con người trong tổ chức. Nếu người thừa hưởng thành quả mà không tự nhận thức được sự cần thiết của việc đang làm thì chắc chắn sẽ thất bại. Triển khai kế toán quản trị chi phí cũng vậy, ở đây rất cần

sự đánh giá đúng mực từ cả hai phía là nhà quản trị và cán bộ công nhân viên dưới quyền. Nhà quản trị phải nắm rõ được thông tin mình sẽ cần là gì, từ đó đưa ra những yêu cầu cụ thể để cung cấp cho nhân viên cơ sở tiến hành lập báo cáo, ngoài ra nhà quản trị cũng cần phải biết cách thức mô tả cũng như kế hoạch hóa được các chiến lược kinh doanh của mình, có như vậy thì bộ phận kế toán mới có thể thu lượm thông tin phục vụ cho kế hoạch đó. Ngược lại, với các bộ phận thuộc quyền thì cần phải có những nhân viên được đào tạo bài bản và có kinh nghiệm về kế toán quản trị chi phí, nhận thức rõ được sự sống còn của thông tin do kế toán quản trị chi phí cung cấp có ý nghĩa như nào với sự tồn vong của doanh nghiệp, có như vậy thì thông tin mới không mang tính bị động, đối phó và thiếu chất.

* *Về quy trình sản xuất:* Phải tổ chức lại quy trình sản xuất kinh doanh, từng bước cải tiến và áp dụng các quy trình sản xuất tiên tiến như áp dụng các tiêu chuẩn quản lý ISO, các tiêu chuẩn về môi trường ISA…khi các quy trình được chuẩn hóa thì việc cung cấp thông tin sẽ dễ dàng và chính xác hơn.

* *Về tổ chức bộ máy:* Việc sử dụng mô hình kết hợp kế toán tài chính với kế toán quản trị là phù hợp với doanh nghiệp. Tuy nhiên, sự phối hợp thông tin và chia sẻ thông tin giữa các bộ phận trong phòng kế toán, giữa các phòng ban trong công ty là rất cần thiết nhưng cũng phải đảm bảo tính bảo mật. Do vậy, doanh nghiệp cần rà soát lại quy định về chức năng nhiệm vụ của từng bộ phận, từ đó mô tả lại thật rõ rang, cần có tính liên thông về mặt thông tin để làm tiền đề cho việc triển khai ERP sau này.

* Đào tạo và tuyển dụng cán bộ: Cần phải đào tạo lại cán bộ của phòng kế toán những kiến thức về kế toán quản trị thông qua việc mời các chuyên gia, các giảng viên có kinh nghiệm về kế toán quản trị, kết hợp với việc tham khảo các mô hình kế toán quản trị đã được triển khai thành công tại các đơn vị ngoài ngành. Từ đó đặt ra yêu cầu về kế toán quản trị với những nhân viên mới được tuyển dụng.

* *Ứng dụng công nghệ thông tin:* Hiện nay, phòng kế toán của các doanh nghiệp đều được trang bị phần mềm kế toán, những phần mềm này chủ yếu là dạng phần mềm "tĩnh" được trang bị để phục vụ kế toán tài chính là chủ yếu, do vậy khi

có yêu cầu về báo cáo kế toán quản trị thì kế toán phải trích thông tin kế toán tài chính ra Excel sau đó tổng hợp thông tin từ các bộ phận khác để lập các báo cáo quản trị, đây là một việc làm hết sức lãng phí thời gian và không tận dụng được sức mạnh của phần mềm. Theo tác giả, các doanh nghiệp cần nhanh chóng triển khai hệ thống ERP vào trong doanh nghiệp để khai thác tối đa khả năng ứng dụng của công nghệ thông tin. Việc triển khai ERP không quá tốn kém so với quy mô của các doanh nghiệp dệt may hiện nay. Điển hình là công ty cổ phần dệt may Sơn Nam đã triển khai thành công hệ thống ERP của Oracle vào tháng 11/2012 tiếp theo vào tháng 9/2014 dệt may Nam Định cũng đã công báo triển khai thành công hệ thống quản lý tiên tiến này. Với thế mạnh trong việc dự báo và lập kế hoạch, chắc chắn ERP là nhân tố quan trọng làm nên thành công cho kế toán quản trị của doanh nghiệp. Qua đó cũng cho thấy, nhận thức của các doanh nghiệp dệt may về vai trò của cách thức quản lý hiện đại không chỉ riêng kế toán quản trị. Vấn đề quan trọng là nhân viên kế toán phải biết cách mô tả yêu cầu cho các nhà viết phần mềm nắm được hơn là dùng những tính năng có sẵn của phần mềm đưa ra.

Tóm lại: Với mục đích nâng cao khả năng cạnh tranh của các doanh nghiệp may trong bối cảnh nền kinh tế đang phải cạnh tranh gay gắt với các doanh nghiệp nước ngoài như hiện nay thì việc tổ chức và triển khai kế toán quản trị không còn là khuyến khích nữa, mà đã chuyển sang giai đoạn bắt buộc phải làm, vấn đề là cần phải bắt đầu như thế nào thì hoàn toàn phụ thuộc vào trình độ của nhân viên cũng như đội ngũ của nhà quản lý. Dù làm thế nào, thì việc triển khai kế toán quản trị cũng là bắt buộc đối với sự hình thành công của các doanh nghiệp may trong nền kinh tế thị trường cạnh tranh ngày càng khó khăn như hiện nay.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

Trên cơ sở lý luận chung về tổ chức kế toán QTCP ở chương 1, kết hợp với nghiên cứu thực trạng tổ chức kế toán QTCP tại các doanh nghiệp may Việt Nam ở chương 2, luận án nghiên cứu hoàn thiện tổ chức kế toán QTCP tại các doanh nghiệp may Việt Nam cụ thể như sau:

Nêu được định hướng phát triển của các doanh nghiệp may Việt Nam. Đồng thời luận án đã đưa ra những nguyên tắc và yêu cầu cần thiết khi hoàn thiện tổ chức kế toán QTCP trong các doanh nghiệp may Việt Nam hiện nay.

Luận án đề xuất những giải pháp hoàn thiện kế toán QTCP tại các doanh nghiệp may Việt Nam với các nội dung:

Hoàn thiện về tổ chức kế toán quản trị chi phí trong bộ máy kế toán trong các doanh nghiệp may Việt Nam

Kiến nghị áp dụng mô hình hoạt động ABC trong tổ chức kế toán quản trị chi phí của doanh nghiệp may

Hoàn thiện về tổ chức phân chi phí, vận dụng hệ thống định mức và lập dự toán chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam.

Hoàn thiện tổ chức thu nhận thông tin, hệ thống hóa thông tin và cung cấp thông tin kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam.

Hoàn thiện phân tích thông tin chi phí để kiểm soát chi phí và ra quyết định

Để thực hiện được giải pháp tổ chức kế toán QTCP trong các doanh nghiệp may Việt Nam, tác giả cũng đưa ra các điều kiện đối với Nhà nước và các doanh nghiệp may Việt Nam.

KẾT LUẬN CHUNG

Trong bối cảnh hội nhập với kinh tế quốc tế ngày càng gia tăng tính cạnh tranh gay gắt, để đứng vững trên thị trường và kinh doanh thành công, các doanh nghiệp may Việt Nam phải có những quyết sách đúng đắn, hữu hiệu trong điều hành sản xuất kinh doanh. Những quyết định này đòi hỏi phải được dựa trên các thông tin hữu ích về chi phí do tổ chức kế toán quản trị chi phí cung cấp. Chính vì vậy nghiên cứu, hoàn thiện tổ chức kế toán QTCP phù hợp với các doanh nghiệp may Việt Nam sẽ giúp các doanh nghiệp may có được công cụ quản lý mới, góp phần nâng cao hiệu quả sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Nghiên cứu nhằm hoàn thiện tổ chức kế toán QTCP trng các doanh nghiệp may Việt Nam, luận án đã đề cập đến những vấn đề cơ bản của tổ chức kế toán QTCP theo các nội dung sau:

1. Về lý luận: Luận án đã làm rõ được bản chất, vai trò của tổ chức kế toán QTCP trong doanh nghiệp sản xuất. Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức kế toán QTCP trong doanh nghiệp sản xuất. Hệ thống hóa được nội dung cơ quản của tổ chức kế oán QTCP trong doanh nghiệp sản xuất, đồng thời luận án đã tìm hiểu tổ chức kế toán QTCP của một số nước trên thế giới và rút ra bài học kinh nghiệp cho Việt Nam.

2. Về thực trạng: Luận án đã phân tích thực trạng kế toán QTCP cho các doanh nghiệp may Việt Nam, trên các nội dung:

Phân tích đặc điểm về tổ chức sản xuất kinh doanh, tổ chức bộ máy quản lý, bộ máy kế toán, chính sách kế toán và cơ chế tài chính ảnh hướng đến tổ chức kế toán QTCP trong các doanh nghiệp may Việt Nam.

Khảo sát, phân tích và xử lý nhu cầu thông tin tổ chức kế toán QTCP của nhà quản trị đồng thời khảo sát, phân tích thực trạng tổ chức kế toán QTCP trong các doanh nghiệp may Việt Nam hiện nay.

Đánh giá thực trạng tổ chức kế toán QTCP trong các doanh nghiệp may Việt Nam chỉ rõ được ưu điểm, tồn tại và nguyên nhân của những tồn tại đó.

3. Về giải pháp: Trên cơ sở lý luận và thực trạng kế toán QTCP trong các doanh nghiệp may Việt Nam, kết hợp với chiến lược phát triển của ngành may, luận án đã đưa ra những nguyên tắc và yêu cầu cần thiết khi hoàn thiện kế toán

QTCP trong các doanh nghiệp may Việt Nam. Qua đó luận án đã đề xuất các giải pháp hoàn thiện kế toán QTCP trong các doanh nghiệp may Việt Nam nhằm đáp ứng yêu cầu quản trị doanh nghiệp thông qua việc hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong bộ máy kế toán; Kiến nghị áp dụng mô hình ABC trong tổ chức kế toán quản trị chi phí của doanh nghiệp may; hoàn thiện tổ chức phân loại chi phí, vận dụng hệ thống định mức chi phí và lập dự toán chi phí sản xuất kinh doanh; hoàn hiện tổ chức thu nhận, hệ thống hóa và cung cấp thông tin kế toán quản trị chi phí; Hoàn thiện phân tích thông tin chi phí để kiểm soát chi phí và ra quyết định.

Để đảm bảo tính khả thi của các giải pháp hoàn thiện, luận án đã đưa ra các điều kiện để hoàn thiện tổ chức kế toán QTCP trong các doanh nghiệp may, đồng thời cần có sự kết hợp của nhà nước và các doanh nghiệp trong ngành may trong cả nước.

Với những nội dung đã trình bày trên đây, luận án đã đáp ứng cơ bản được những mục tiêu nghiên cứu đặt ra, tác giả hi vọng rằng kết quả nghiên cứu của luận án có những đóng góp nhất định vào sự phát triển về mặt lý luận của tổ chức kế toán QTCP cũng như những đóng góp về mặt thực tiễn cho ngành may nói chung.

Tổ chức kế toán QTCP trong các doanh nghiệp may hiện nay là một vấn đề mới và phức tạp. Trong quá trình nghiên cứu có gặp nhiều khó khăn về mặt lý luận và thực tiễn nên luận án không tránh khỏi những thiếu sót nhất định, tác giả luận án mong muốn nhận được sự đóng góp ý kiến của Quý thầy cô, các nhà khoa học để luận án được hoàn thiện hơn.

DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH ĐÃ CÔNG BỐ CỦA TÁC GIẢ

1. Nguyễn Hải Hà (2013), Ý kiến trao đổi về kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp dệt may Việt Nam, Tạp chí *Nghiên cứu tài chính kế toán, tháng 6/2013.*

2. Nguyễn Hải Hà (2013), Nâng cao hiệu quả kiểm soát nội bộ trong các doanh nghiệp dệt may hiện nay", *Tạp chí tài chính, tháng 7/2013.*

3. Nguyễn Hải Hà (2016), Hoàn thiện hệ thống định mức và dự toán chi phí trong doanh nghiệp may, *Tạp chí Tài chính*, số 636, tháng 7/2016, tr.64-65.

4. Nguyễn Hải Hà (2016), Xây dựng mô hình kế toán chi phí hiện đại cho doanh nghiệp ngành dệt may Việt Nam, *Tạp chí Tài chính*, số 637 tháng 7/2016, tr.39-40.

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

TIẾNG VIỆT

1. Bộ tài chính (2006), *Thông tư 53/2006/TT-BTC về hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp*, Hà Nội.

2. Bộ tài chính (2014), Thông tư *200/2014/TT-BTC ngày 22 tháng 12 năm 2014 ban hành chế độ kế toán doanh nghiệp*, Hà nội.

3. Bộ tài chính (2015), *Thông tư 75/2015/TT-BTC ngày 18 tháng 5 năm 2015 của Bộ tài chính sửa đổi, bổ sung điều 128 thông tư 200*, Hà nội.

4. Bộ tài chính (2016), *Thông tư 53/2016/TT-BTC ngày 21 tháng 3 năm 2016 của Bộ tài chính sửa đổi, bổ sung một số điều thông tư 200*, Hà nội.

5. Ngô Thế Chi, Nguyễn Đình Đỗ (2010), *Giáo trình kế toán tài chính,* NXB Tài chính, Hà Nội.

6. Nguyễn Thị Mai Anh(2014), *"Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong các công ty cổ phần nhựa niên yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam",* Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường ĐH Kinh tế quốc dân Hà Nội.

7. Vũ Thị Kim Anh (2012),*"Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí vận tải các các doanh nghiệp vận tải được sắt Việt Nam trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế",* Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện tài chính.

8. Nguyễn Phú Giang (2014), "*Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất thép trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên"* đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ.

9. Nguyễn Phú Giang (2009), Kế toán quốc tế, NXB Tài Chính, Hà Nội

10. Đào Thúy Hà (2015), "*Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất thép ở Việt Nam"*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường ĐH Kinh tế quốc dân Hà Nội

11. Hồ Mỹ Hạnh (2014), "*Tổ chức hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam"*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường ĐH Kinh tế quốc dân Hà Nội.

12. Nguyễn Hoản (2008), "*Tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam*", Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế quốc dân Hà Nội.

13. Trần Thị Thu Hường (2014), "*Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp sản xuất xi măng Việt Nam",* Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học kinh tế quốc dân Hà Nội.

14. Lưu Thị Hằng Nga (2004), "*Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp dầu khí Việt Nam",* Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học kinh tế quốc dân.

15. Nguyễn Thị Minh Phương, Nguyễn Thị Đông (2007), *Kế toán quốc tế, NXB* Thống kê, Hà Nội.

16. Phạm Quang (2002), *Phương hướng xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản trị và tổ chức vận dụng vào các doanh nghiệp Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học kinh tế quốc dân.

17. Lê Đức Toàn (2002), "*Kế toán quản trị và phân tích chi phí sản xuất trong ngành sản xuất công nghiệp ở Việt Nam"*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện tài chính.

18. Phạm Thị Thủy (2007), *"Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm ở Việt Nam",* Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học kinh tế quốc dân.

19.Lê Thị Minh Tuệ (2016), "*Hoàn thiện kế toán quản trị chi phi trong các doanh nghiệp mía đường trên địa bàn tỉnh Thanh Hoá",* Luận án tiến sĩ kinh tế, Học việc tài chính Hà Nội.

20. Nguyễn Quốc Thắng (2010), "*Tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam",* Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học kinh tế quốc dân.

21.Nguyễn Thị Ngọc Lan (2012), *"Tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hóa trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam",* Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học kinh tế quốc dân.

TIẾNG ANH

22. Alkinson, Kaplan & Yong (2008*), Management accounting*, Prentice Hall, New Jersey

23. Akira Nishimura (2003), *Management Accounting feed forward and Asian perspective, Palgrave Macmilan, First Published, Freface and Acknowledgement*.

24. Burns, Quinn, Warren&Oliveira (2013*), Management accounting*, book cover McGraw-Hill, London

25. Bhimani, A.(ed),*Management Accounting- European*, perspective.

26. Brocher- Chen – Lin (1999), *Cost Management- A Strategic Emphasis*, The MCGraw Hill.

27. Chang (2001), Continrency factor and accounting system desing in Jordanian companies, Journal of Management Information systems.

28. Ender Bulgun & Arzu Vuruskan (2005*), Development of a Software abount Caculating the Production Paramters in Kitted Garment Plants,* World Academy of Science – Engineering and Technology, No 9, page 6-11.

29.Hongren et al, (1999), *Cost Accounting1*,Hamburg

30. Hiromoto, T. (1988), *Another hiden – Japanese management accounting*, Havard business Review, pp.4-7

31. Institute of Management Accountants (1983), *Statement on manegerment accounting number 2: Manegerment accounting terminology,* Momtvate, NJ..AA, 1June.

32. Institute of Management Accountants (2004), *Conceptual Famework for managrial costing*, report of the IMA managerial costing conceptual famework task force.

33. James R. Martin (1990), *Manegerment Accounting: Concepts, Techniques & Controversial Issuse,* management accounting Web.

34. Kaplan, R.S, Norton, D.P (1992), *The balanced scorecard – measure that drive performance*, Havard business Review, (January – february): pp.71-79

35. Kiani, Raj, Sangeladji, M. (2003), *An Empirical Study about the use of the ABC/ABM models by some of fortune 500 largest industrial corporations in the USA, Jounal of American academy of business,* Cambridge,3(1),pp.174-182

36. Koshina Raghunandan (2012) *với bài báo " Examining the Behavioural Aspects of Budgeting with particular emphasis on Public sector/ Service budgets", International Jouranal of Business anh Social Science Issue* – July 2012, Vol 3, No.14, Page 110 - 117

37. Michael W Maher (2000), *Management accounting education at the Millennium, Issues in accounting education*, May 2000, Vol15, No.2,PP 335-346

38. Mealah, R., Ibrahim,D.N. (2007), *Factor influencing activitivi based costing (ABC) adoption in manufacturing industry, Investment Management and Financial innovations*, 4(2), pp.113-148

39.. Marjanovic, T. Riznic, Z. Ljutic (2013*), Validity of information base on (CPV) analysis for the needs of short – term business decision making, Fascicle of Management and Techonological Engineering*, September 2013, No.2, pp 131-139

40. Moolchand Raghunendan, Narendra Ramgulam, Koshina Raghunandan-Mohammed (2012), *Examining the Behavioural Aspect of Budgeting with particular emphasis on public sector/service budgets, international Journal of Business and Social Science, Special Issue* – July 2012, Vol 3, No.14. Page 110-117

41.Okano, H.(2005), *"Japanese Management Accounting and Recent Changes of Target Costing at Toyota",In Proceeding of International Conference on Management Accounting, Xiamen University.*

42. Rober N. Anthony (1956), *Management Accounting: Tex and case, Homeword,* IL: Richard D. Irwin,inc

43. Ruhanita, M., and Daing, N.I., (2007). *Facters influencing activity based costing (ABC) adoption in manufacturing industry. Investment Management and Financial Innovations.*

44. IFCA (1998), *Management Accounting Concepts*, page 84-99

45. Jonhson & Kaplan (1987), *The rise and fall of management accounting; Management accounting; ABI/INFORM Global 22*, page 22-30

46. John Blake, Pilar Soldvila & Philip Wraith (2008), *the dimensions of, and factors giving rise to, variations in national management accounting approaches, European Business Review*, Vol.15,Iss.3, page 181-188.

47. Sorinel Capusneanu – artifex, Bucuresti, Rumani (2012), *Implemention Opportunities of Green Accounting for Activity – based costing in Romani*.

48. Woehe,G (2001), *"Management of Cost Accounting",* Munchen

49.Wim A. Van der Stede (2011), *European Accounting Review: Management Accounting Research in the wake of the Crisi: Some reflectioef*, Vol.20, No.4, page 605-623.

50. Xie Zhihua & Mu Linjuan (2011), “The Chracteristics and outlook on Management Accounting Practice in China”, *Management Auditing Journal,* 194, 129-147.

PHỤ LỤC

PHỤ LỤC 01A

BẢNG CÂU HỎI PHỎNG VẤN

(Dành cho cán bộ quản lý)

Giới thiệu:

- Tên tôi là:…….công tác tại:…….. Tôi đang nghiên cứu luận án tiến sĩ với đề tài: "*Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp mayViệt Nam",* tôi rất muốn biết ý kiến của các nhà quản trị doanh nghiệp về tổ chức công tác kế toán quản trị trong doanh nghiệp.

- Doanh nghiệp của Quý công ty được lựa chọn một cách ngẫu nhiên để tham gia phỏng vấn. Cuộc nói chuyện này sẽ được sử dụng với mục đích nguyên cứu. Vì vậy, chúng tôi muốn lắng nghe ý kiến của Ông/bà về những vấn đề sau:

I.THÔNG TIN CHUNG VỀ HOẠT ĐỘNG CỦA DOANH NGHIỆP

(1) Họ tên người được phỏng vấn:…….Vị trí công tác:…….

(2) Tên công ty:……..

(3) Công ty của ông/bà được thành lập khi nào?:……...

(4)Công ty thuộc loại hình doanh nghiệp nào?

1. Doanh nghiệp nhà nước	
2. Doanh nghiệp nước ngoài	
3. Công ty TNHH	
4. Công ty hợp doanh	
5. Công ty tư nhân	
6. Công ty cổ phần	
7. Loại khác	

(5) Công ty có chi nhánh hay văn phòng đại diện ở những đâu:

Miền Bắc	
Miền Trung	
Miền Nam	
Nước ngoài	
Không có	

(6) Tổng số lao động của Doanh nghiệp (Công ty)?

(7) Các sản phẩm chính của doanh nghiệp hiện nay là:

……

(8) Thị trường tiêu thụ sản phẩm hiện nay của Doanh nghiệp chủ yếu là:

……

II. QUAN ĐIỂM CỦA NHÀ QUẢN TRỊ VỀ CÔNG TÁC TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÔNG TY

1. Hiện naybộ phận nàolàm nhiệm vụ cung cấp thông tin về chi phí cho ban giám đốc?

- Phòng vật tư;
- Phòng kỹ thuật;
- Phòng tổ chức, lao động tiền lương;
- Phòng kế hoạch;
- Phòng kế toán quản trị.

2. Thông tin về chi phí có ảnh hưởng đến những loại quyết định kinh doanh gì của doanh nghiệp?

- Định giá bán;
- Dự kiến lợi nhuận;
- …..

3. Trong các loại thông tin về chi phí sau đây, Ông/Bà cần chủ yếu loại thông tin nào khi ra quyết định kinh doanh:

- Thông tin chi phí dự toán;
- Thông tin chi phí thực hiện;
- Thông tin phân tích chi phí.

4. Doanh nghiệp cần quản lý chi phí ở những khâu nào?

- Dự toán;
- Chi phí đã thực hiện;
- Địa điểm phát sinh chi phí.

5. Những thông tin chi phí do bộ phận kế toán cung cấp có đáp ứng được nhu cầu quản trị doanh nghiệp hiện nay không? Và theo các tiêu chí nào:

- Kịp thời của thông tin;
- Hữu ích của thông tin;
- Độ tin cậy của thông tin.

6. Doanh nghiệp đang sử dụng phần mềm gì trong công tác quản trị và công tác kế toán?

III. Đánh giá về công tác kế toán quản trị chi phí

1. Tại doanh nghiệp có tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí không? Nếu không, thì tại sao? Nếu có, bộ máy kế toán quản trị được tổ chức kết hợp với kế toán tài chính hay tổ chức bộ máy kế toán riêng? nếu kết hợp thì vì sao doanh nghiệp không tổ chức riêng bộ phận kế toán quản trị để cung cấp thông tin cho việc quản trị nội bộ?

2. Nhiệm vụ chính của kế toán quản trị chi phí tại doanh nghiệp là gì?

3. Cách tổ chức nhận diện chi phí chủ yếu hiện nay tại doanh nghiệp?

4. Doanh nghiệp có xây dựng hệ thống định mức chi phí không?Nếu có, khó khăn mà doanh nghiệp gặp phải khi xây dựng dự toán chi phí là gì?

5. DN áp dụng hệ thống hạch toán chi phí nào? (Theo quá trình, đơn hàng, theo hoạt động)

6. Cách phân bổ chi phí chung (chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng, QLDN) đang được thực hiện tại doanh nghiệp?

7. Doanh nghiệp có tiến hành phân tích chi phí không? Nếu có, doanh nghiệp sử dụng phương pháp nào để phân tích? (phương pháp phân tích CVP, phân tích thông tin chênh lệch, phương pháp phân tích thông tin thích hợp, phân tích điểm hoà vốn)

8. Mối quan hệ giữa kế toán chi phí và bộ phận liên quan trong doanh nghiệp trong việc thu thập và xử lý thông tin chi phí?

9. Trình độ nhân viên kế toán hiện nay có đáp ứng được nhu cầu thu thập và cung cấp thông tin chi phí theo yêu cầu của quản trị hay không?

10. Liệt kê những khó khăn mà doanh nghiệp gặp phải khi tổ chức kế toán quản trị chi phí? (Xây dựng định mức chi phí, lập dự toán chi phí, phân loại chi phí, theo dõi chi tiết chi phí, phân tích chi phí).

11. Mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin của kế toán quản trị chi phí?; sự hài lòng về tổ chức kế toán quản trị chi phí tại công ty?

Cảm ơn sự hợp tác của ông (bà)!

PHỤ LỤC 01B
PHIẾU ĐIỀU TRA DOANH NGHIỆP

Đối tượng: Các nhà quản trị Doanh nghiệp (thành viên Ban GD, HĐQT)

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

Tên doanh nghiệp:……..

Địa chỉ:……..

1. Loại hình doanh nghiệp

a. Doanh nghiệp nhà nước

b. Doanh nghiệp nước ngoài

c. Công ty TNHH

d. Công ty hợp doanh

e. Công ty tư nhân

f. Công ty cổ phần

g. Loại khác

2. Số lượng lao động bình quân năm của doanh nghiệp

a. Dưới 2000 lao động

b. Từ 2000 đến 3000 lao động

c. Trên 3000 lao động

3. Đặc điểm tổ chức công tác kế toán

a. Hình thức tập trung

b. Hình thức phân tán

c. Hình thức hỗn hợp (Vừa tập trung vừa phân tán)

4. Tổ chức bộ phận kế toán quản trị chi phí

a. Mô hình tách biệt

b. Mô hình kết hợp

c. Mô hình hỗn hợp

5. Doanh nghiệp mong muốn phân loại chi phí theo?

a. Chức năng hoạt động

b. Tính chất kinh tế của các yếu tố sản xuất

c. Cách ứng xử của chi phí

d. Mức độ kiểm soát chi phí của nhà quản trị doanh nghiệp?

e. Mối quan hệ của chi phí với khối lượng hoạt động?

6. Doanh nghiệp có xây dựng định mức chi phí không?

a. Có

b. Không (nếu không chuyển sang câu 8)

7. Các loại định mức DN đã xây dựng: (có thể lựa chọn nhiều câu trả lời)

a. Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

b. Định mức chi phí nhân công trực tiếp

c. Định mức chi phí sản xuất chung

d. Định mức chi phí bán hàng

e. Định mức chi phí quản lý doanh nghiệp

8. Các loại dự toán doanh nghiệp đã lập? (có thể lựa chọn nhiều phương án)

a. Dự toán tĩnh

b. Dự toán linh hoạt

c. Cả hai phương án trên

9. Doanh nghiệp có mở TK chi tiết và sổ kế toán chi tiết đối với CP NVLTT, CP NCTT, CP SXC theo tiêu thức:

a. Theo loại sản phẩm

b. Theo phân xưởng sản xuất

c. Theo từng loại vật liệu

10. Đối tượng giá thành của doanh nghiệp là

a. Từng loại sản phẩm

b. Đơn đặt hàng

c. Khác (xin ghi rõ):……..

11. Doanh nghiệp áp dụng phương pháp tính giá nào?

a. Phương pháp truyền thống

b. Phương pháp hiện đại

c. Kết hợp cả hai phương án trên

12. Doanh nghiệp có lập báo cáo kế toán quản trị chi phí không?

a. Có

b. Không (Nếu chọn phương án này thì chuyển tiếp sang câu 20)

13. Bộ phận lập báo cáo kế toán quản trị chi phí?

a. Phòng kế toán

b. Bộ phận phát sinh chi phí

c. Khác

14. Báo cáo kế toán quản trị chi phí thể hiện các thông tin?

a. Chi phí dự toán (kế hoạch chi phí)

b. Chi phí thực tế phát sinh tại doanh nghiệp

c. Thông tin chi phí chênh lệch giữa dự toán và thực tế

d. Thông tin chi phí phân tích cho ra quyết định quản trị

15. Doanh nghiệp có xác định điểm hòa vốn không?

a. Có

b. Không (Nếu không chuyển sang câu 22)

16. Nếu doanh nghiệp sản xuất theo phương thức FOB thì quyết định nào sau đây là quan trọng nhất:

a. Quyết định từ chối hay nhận đơn đặt hàng

b. Quyết định bán ngay hay tiếp tục gia công chế biến

c. Quyết định tự sản xuất chi tiết sản phẩm hay mua ngoài

d. Các quyết định khác

17. Nếu doanh nghiệp sản xuất theo phương thức ODM thì quyết định nào sau đây là quan trọng nhất:

a. Quyết định từ chối hay nhận đơn đặt hàng

b. Quyết định bán ngay hay tiếp tục gia công chế biến

c. Quyết định tự sản xuất chi tiết sản phẩm hay mua ngoài

d. Các quyết định khác

18. Doanh nghiệp có hài lòng với hệ thống kế toán chi phí hiện tại của mình không?

a. Rất hài lòng

b. Hài lòng

c. Không

CÁM ƠN QUÝ VỊ ĐÃ NHIỆT TÌNH CỘNG TÁC, CHÚC SỨC KHỎE VÀ THÀNH CÔNG

PHỤ LỤC 01C

PHIẾU KHẢO SÁT

(Dành cho đối tượng kế toán)

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

Tên doanh nghiệp:……..

Địa chỉ:……..

I.Thông tin chung về doanh nghiệp

1. Doanh nghiệp thuộc loại hình doanh nghiệp nào?

☐Doanh nghiệp nhà nước
☐Doanh nghiệp nước ngoài
☐Công ty TNHH
☐Công ty hợp doanh
☐Công ty tư nhân
☐ Công ty cổ phần
☐ Loại khác

2. Quy mô của doanh nghiệp

☐ Lớn ☐ Vừa ☐ Nhỏ

3. Sản phẩm chính của doanh nghiệp

☐ Hàng may mặc ☐ Chăn ga gối đệm ☐ Khác

4. Tổng số vốn kinh doanh của doanh nghiệp

☐ Dưới 10 tỷ đồng ☐ Từ 10 đến 50 tỷ đồng ☐ Trên 50 tỷ đồng

5. Công ty thực hiện sản xuất kinh doanh theo nhu cầu

☐ Thị trường ☐ Đặt hàng ☐ Cả hai

6. Tổng số lao động của doanh nghiệp

☐ 2000 công nhân ☐ 2000- 3000 công nhân ☐ trên 3000 công nhân

7. Hình thức tổ chức sản xuất chính của Doanh nghiệp?

☐ Sản xuất bằng thiết bị của mình (OEM/FOB) ☐ Sản xuất theo thiết kế của mình(ODM) ☐ Khác

II. Nội dung về tổ chức kế toán quản trị chi phí

Tổ chức bộ máy kế toán và kế toán quản trị chi phí

8. Mô hình tổ chức bộ máy kế toán của doanh nghiệp?

☐ Tập trung ☐ Phân tán ☐ Hỗn Hợp

9. Công ty tổ chức kế toán quản trị và kế toán tài chính theo mô hình nào?

☐ Kết hợp ☐ Độc lập ☐ Hỗn hợp

10. Trình độ chuyên môn của bộ phận kế toán quản trị trong doanh nghiệp?

☐Không có trình độ về KTQTCP ☐Có trình độ về KTQTCP ☐Có trình độ chuyên sâu về KTQTCP

11. Xin cho biết về số lượng và trình độ của các nhân viên bộ phận kế toán của đơn vị?

☐Thạc sĩ, tiến sĩ ☐Đại học ☐Cử nhân
☐Cao đẳng ☐Trung học chuyên nghiệp

12. Vì sao doanh nghiệp không tổ chức nhân sự để hạch toán chi phí theo mô hình hoạt động ABC?

☐ Do lãnh đạo cấp cao của công ty không ủng hộ

☐ Nhân viên trong công ty không có kiến thức sâu về mô hình hoạt động ABC

13. Bộ phận nào trong doanh nghiệp lãnh đạo kế toán quản trị?

☐ Ban giám đốc ☐ Bộ phận kế toán ☐ Kiêm nghiệm

14. Phần hành kế toán chi phí hiện nay ở doanh nghiệp có những nhiệm vụ gì?

☐ Tập hợp và báo cáo chi phí đã xảy ra ☐ Dự báo chi phí, phân tích chi chí ☐ Tất các các phương án trên

Tổ chức phân loại chi phí, vận dụng hệ thống định mức, lập dự toán chi phí

15. Cách phân loại chi phí của doanh nghiệp?

☐ Theo nội dung kinh tế ☐ Theo khoản mục chi phí ☐ Khác

16. Mức độ khó khăn khi phân loại chi phí theo yêu cầu quản trị QTDN tại các DN may?

☐ Chưa có quy định về nhận diện chi phí ☐ Không theo dõi được ☐ Không cần thiết

17. Doanh nghiệp cần quản lý chi phí ở những khía cạnh nào?

☐ Chi phí dự toán, thực hiện ☐ Địa điểm phát sinh chi phí ☐Trách nhiệm của các bộ phận có liên quan

18. Hiện tại doanh nghiệp đã thực hiện công tác quản lý chi phí như thế nào?

☐ Các bộ phận kế toán quản trị chi phí ☐ Các bộ phận lập dự toán chi phí ☐ Có xây định mức chi phí

19. Doanh nghiệp có xây dựng hệ thống định mức chi phí không?

☐ Có ☐ Không

Nếu Có, trả lời tiếp câu 20, nếu Không chuyển sang câu 21

20. Hệ thống định mức chi phí được doanh nghiệp sử dụng để làm gì?

☐ Lập dự toán ☐ Kiểm soát chi phí thực tế ☐ Tính giá thành định mức

21. Doanh nghiệp có xây dựng các dự toán chi phí kinh doanh không?

☐ Có ☐ Không

Nếu Có trả lời tiếp câu 22,23, nếu Không chuyển sang câu 24

22. Bộ phận nào chịu trách nhiệm chính trong việc xây dựng các loại dự toán chi phí?

☐ Bộ phận kế toán ☐ Bộ phận kế hoạch ☐ Khác

23. Khó khăn doanh nghiệp thường gặp khi tiến hành xây dựng định mức và dự toán chi phí?

☐ Thông tin không đầy đủ ☐ Đa dạng về sản phẩm, chủng loại ☐ Hạn chế về khả năng của nhân viên

Tổ chức xác định chi phí cho đối tượng chịu chi phí

24. Doanh nghiệp áp dụng hệ thống hạch toán chi phí sản xuất nào?

☐ Hạch toán chi phí theo quá trình sản xuất ☐ Hạch toán chi phí theo đơn đặt hàng ☐ Khác

25. Công ty anh chị đã áp dụng hệ thống kế toán chi phí hoạt động chưa?

☐ Đã ☐ Chưa

(Nếu đã áp dụng trả lời câu 26, nếu chưa áp dụng trả lời câu 27)

26. Công ty anh, chị đã ứng dụng ABC cho tất cả các hoạt động sản xuất kinh doanh hay chỉ một phần?

☐ Áp dụng ABC cho tất cả hoạt động sản xuất kinh doanh của công ty

☐ Áp dụng ABC cho một số hoạt động sản xuất kinh doanh của công ty (xin ghi rõ là những hoạt động nào.....)

27. Theo anh chị có cần áp dụng hệ thống ABC không?

☐ Có ☐ Không ☐ Chưa biết

Xin cho biết lý do.....

Tổ chức thu thập, hệ thống hóa và cung cấp thông tin cho kế toán quản trị chi phí

28. Tổ chức vận dụng hệ thống chứng từ kế toán liên quan đến chi phí tại doanh nghiệp?

☐ Theo thông tư 200 ☐ Theo quyết định 48 ☐Khác

29. Doanh nghiệp có quy định trình tự lập, luân chuyển và xử lý cho từng loại chứng từ không?

☐ Có ☐ Không

30. Doanh nghiệp có sử dụng tài khoản chi tiết để theo dõi chi phí không

☐ Có ☐ Không ☐ Ý kiến khác

31. Tổ chức chi tiết tài khoản chi phí tại doanh nghiệp?

☐ Cấp 2 ☐ Cấp 3 ☐ Cấp 4

32. Đơn vị mở sổ chi tiết tài khoản 621,622, 627 theo hình thức nào?

☐ Theo loại sản phẩm ☐ Theo phân xưởng SX ☐ Khác

33. Chi phí sản xuất chung doanh nghiệp tập hợp và theo dõi theo?

☐ Biến phí ☐ Định phí ☐ Khác

34. Công việc kế toán của đơn vị đang được thực hiện bằng cách?

☐ Tự động hoàn toàn ☐ Chưa ứng dụng công nghệ ☐ Kết hợp thủ công và máy tính

35. Doanh nghiệp có lập báo cáo kế toán quản trị chi phí không?

☐ Có ☐ Không

(Nếu chọn Không thì chuyển tiếp sang câu 37)

36. Kỳ lập báo cáo kế toán quản trị chi phí?

☐ Kỳ năm ☐ Kỳ tháng ☐ Kỳ quý

37. Bộ phận lập báo cáo kế toán quản trị chi phí?

☐ Phòng kế toán ☐ Phòng kế hoạch ☐ Khác

38. Báo cáo kế toán quản trị chi phí thể hiện các thông tin?

☐ Chi phí dự toán (kế hoạch chi phí) ☐ Báo cáo chi phí sản phẩm ☐ Báo cáo chi phí theo đơn đặt hàng

☐ Báo cáo chi phí bộ phận

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

39. Doanh nghiệp sử dụng phương pháp gì để phân tích chi phí?

☐ Phân tích CVP ☐ Phân tích chênh lệch giữa dự toán và thực tế ☐ Phân tích thông tin thích hợp trong lựa chọn phương án

40. Các phân tích của kế toán nhằm cung cấp thông tincho các quyết định gì?

☐ Quyết định từ chối hay nhận đơn đặt hàng ☐ Quyết định bán ngay hay tiếp tục gia công chế biến ☐ Các quyết định khác

41. Doanh nghiệp có phân tích điểm hòa vốn không?

☐ Không ☐ Thỉnh thoảng ☐ Thường xuyên

42. Doanh nghiệp có so sánh, phân tích chi phí thực tế phát sinh với chi phí kỳ trước (hoặc dự toán chi phí)?

☐ Có ☐ Không

(Nếu Có trả lời tiếp câu 43, 44. Nếu không trả lời câu 45)

43. Doanh nghiệp có so sánh, phân tích chi phí thực tế phát sinh với?

☐ Chi phí kỳ trước ☐ Chi phí dự toán

44. Việc phân tích hiệu quả hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp do bộ phận nào thực hiện?

☐ Phòng Kế toán ☐ Phòng khác (phòng kế hoạch)

45. Doanh nghiệp có hài lòng với hệ thống kế toán chi phí hiện tại của mình không?

☐ Rất hài lòng ☐ Hài lòng ☐ Không

PHỤ LỤC 01D

DANH SÁCH CÁC DOANH NGHIỆP GỬI PHIẾU ĐIỀU TRA

* Phỏng trực tiếp 2 doanh nghiệp

1. Tổng Công ty CP Dệt May Nam Định(NATEXCO)
2. Tổng công ty May Việt Tiến

* Gửi phiếu điều tra và nhận được phiếu trả lời phù hợp với yêu cầu luận án: 30 doanh nghiệp có quy mô vừa và lớn (quy định phân loại doanh nghiệp theo nghị định số 56/2009/NĐ-CP) và có hình thức tổ chức sản xuất: FOB và ODM

TT	Tên công ty gửi phiếu điều tra	Phương thức SX	Có phản hồi
1	Tổng Công ty CP Dệt May Nam Định	FOB	x
2	Tổng Công ty May Nhà Bè	ODM	x
3	Tổng Công ty cổ phần Dệt May Hòa Thọ	FOB	x
4	Tổng Công ty cổ phần Dệt May Hà Nội(HANOSIMEX)	ODM	x
5	Công ty cổ phần dệt may Huế (HUTEXCO)	ODM	x
6	Tổng công ty may Việt Thắng	FOB	x
7	Công ty cổ phần Đồng Tiến	FOB	x
8	Tổng công ty cổ phần may Đồng Nai	FOB	x
9	Công ty cổ phần may Tiền Tiến	FOB	x
10	Công ty cổ phần may Sông Hồng	ODM	x
11	Công ty cổ phần quốc tế Phong Phú	FOB	x
12	Tổng Công ty Đức Giang	FOB	x
13	Công ty cổ phần May 10	ODM	x
14	Công ty cổ phần Dệt May Thắng Lợi	FOB	x

15	Công ty cổ phần May Hồ Gươm	FOB	x
16	Công ty cổ phần May xuất khẩu Ninh Bình	FOB	x
17	Công ty cổ phần May Hòa Bình	FOB	x
18	Công ty May Phương Nam	FOB	x
19	Công ty cổ phần X20	FOB	x
20	Công ty cổ phần May Hưng Yên	FOB	x
21	Công ty cổ phần1-5 Hưng Yên	FOB	x
22	Công ty cổ phần May 9	FOB	x
23	Công ty cổ phần May Nam Hà	FOB	x
24	Công ty cổ phần May Sơn Hà	FOB	x
25	Công ty cổ phân May Sông Đà	FOB	x
26	Công ty cổ phần may Bình Minh	FOB	x
27	Công ty cổ phần dệt May Thắng lợi	FOB	x
28	Công ty cổ phần may Hữu Nghị	FOB	x
29	Công ty cổ phần may Bắc Giang	FOB	x
30	Công ty cổ phần may và dịch vụ Hưng Long	FOB	x
31	Công ty cổ phần XNK Hà Nam 277	FOB	-
32	Công ty cổ phần thảm và may Bắc Ninh	FOB	-
33	Công ty cổ phần xuất khẩu Quảng Ninh	FOB	-
34	Công ty cổ phần xuất khẩu Việt Thái	FOB	-
35	Công ty cổ phần may Vĩnh Phúc	FOB	-
36	Công ty cổ phần may Việt Thắng	FOB	-
37	Công ty cổ phần may Sông Đà	FOB	-

38	Công ty cổ phần may Sơn Hà	FOB	-
39	Công ty cổ phần may Phương Nam	FOB	-
40	Công ty cổ phần may Phương Đông	FOB	-
41	Công ty cổ phần may Phú Thọ	FOB	-
42	Công ty cổ phần may Nam Hà	FOB	-
43	Công ty cổ phần may Nam Định	FOB	-
44	Công ty cổ phần may Hải Dương	FOB	-
45	Công ty cổ phần may Đáp Cầu	FOB	-
46	Công ty cổ phần may 26	FOB	-
47	Công ty cổ phần may 3/2	FOB	-
48	Công ty cổ phần may An Dương	FOB	-
49	Công ty cổ phần may Đức Mạnh	FOB	-
50	Công ty cổ phần may Bình Minh	FOB	-
	Kết quả nhận được		**30/50**

PHỤ LỤC 01E

BẢNG TỔNG HỢP KẾT QUẢ ĐIỀU TRA

Đối tượng: Các nhà quản trị Doanh nghiệp (thành viên Ban GD, HĐQT)

TT	Tiêu thức	Chi tiết	Số DN	Tỷ trọng (%)
I	**Thông tin chung về doanh nghiệp**			
1	Loại hình doanh nghiệp	Doanh nghiệp nhà nước Doanh nghiệp nước ngoài Công ty TNHH Công ty hợp doanh Công ty tư nhân Công ty cổ phần Loại khác	3/30 0/30 0/30 0/30 27/30 0/30	10 0 0 0 90 0
2	Số lượng lao động bình quân năm của doanh nghiệp	Dưới 2000 lao động Từ 2000 đến 3000 lao động Trên 3000 lao động	10/30 15/30 5/30	33,33 50 16,67
3	Đặc điểm tổ chức công tác kế toán	Hình thức tập trung Hình thức phân tán Hình thức hỗn hợp (Vừa tập trung vừa phân tán)	5/30 10/30 15/30	16,67 33,33 50
4	Tổ chức bộ phận kế toán quản trị chi phí	Mô hình tách biệt Mô hình kết hợp Mô hình hỗn hợp	15/30 15/30 0/30	50 50 0
5	Doanh nghiệp mong muốn phân loại chi phí theo	Chức năng hoạt động Tính chất kinh tế của các yếu tố sản xuất Cách ứng xử của chi phí Mức độ kiểm soát chi phí của nhà quản trị doanh nghiệp? Mối quan hệ của chi phí với khối lượng hoạt động?	0/30 15/30 0/30 15/30 27/30	0 50 0 50 90
6	Doanh nghiệp có xây dựng định mức chi phí	Có Không	30/30 0/30	100 0

	không?			
7	Các loại định mức DN đã xây dựng	Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp Định mức chi phí NC TT Định mức chi phí SXC Định mức chi phí bán hàng Định mức chi phí quản lý doanh nghiệp	30/30 30/30 30/30 0/30 0/30	100 100 100 0 0
8	Các loại dự toán doanh đã lập?	Dự toán tĩnh Dự toán linh hoạt Cả hai phương án trên	30/30	100
9	Doanh nghiệp có mở TK chi tiết và sổ kế toán chi tiết đối với CPNVLTT, CPNCTT, CPSXC theo tiêu thức:	Theo loại sản phẩm Theo phân xưởng sản xuất Theo từng loại vật liệu	30/30	100
10	Đối tượng giá thành của doanh nghiệp là	Từng loại sản phẩm Đơn đặt hàng Khác (xin ghi rõ):	30/30 27/30	100 90
11	Doanh nghiệp mong muốn áp dụng phương pháp tính giá nào	Phương pháp truyền thống Phương pháp hiện đại Kết hợp cả hai phương án trên	27/30	90
12	Doanh nghiệp có lập báo cáo kế toán quản trị chi phí không?	Có Không	30/30 0/30	100 0
13	Bộ phận lập báo cáo kế toán quản trị chi phí	Phòng kế toán Bộ phận phát sinh chi phí Khác	20/30 10/30 5/30	66,67 33,33 16,67
14	Báo cáo kế toán quản trị chi phí thể hiện các thông tin?	Chi phí dự toán (kế hoạch chi phí) Chi phí thực tế phát sinh tại doanh nghiệp Thông tin chi phí chênh lệch	30/30 18/30	100 60

		giữa dự toán và thực tế Thông tin chi phí phân tích cho ra quyết định quản trị	12/30	40
15	Doanh nghiệp có xác định điểm hòa vốn không	Có Không	0/30 30/30	0 100
16	Nếu doanh nghiệp sản xuất theo phương thứcFOB thì quyết định nào sau đây là quan trọng nhất	Quyết định từ chối hay nhận đơn đặt hàng Quyết định bán ngay hay tiếp tục gia công chế biến Quyết định tự sản xuất chi tiết sản phẩm hay mua ngoài Các quyết định khác	27/30 3/30 0/30 0/30	90 10 0 0
17	Nếu doanh nghiệp sản xuất theo phương thứcODM thì quyết định nào sau đây là quan trọng nhất	Quyết định từ chối hay nhận đơn đặt hàng Quyết định bán ngay hay tiếp tục gia công chế biến Quyết định tự sản xuất chi tiết sản phẩm hay mua ngoài Các quyết định khác	0/30 3/30 27/30 0/30	0 10 90 0
18	Doanh nghiệp có hài lòng với hệ thống kế toán chi phí hiện tại của mình không?	Rất hài lòng Hài lòng Không	10/30 20/20 0	33,33 66,67 0

BẢNG TỔNG HỢP KẾT QUẢ ĐIỀU TRA KHẢO SÁT

(Đối tượng: Kế toán trưởng)

TT	Tiêu thức	Chi tiết	Số DN	Tỷ trọng (%)
I	**Thông tin chung về doanh nghiệp**			
1	Doanh nghiệp thuộc loại hình doanh nghiệp nào?	Doanh nghiệp nhà nước Doanh nghiệp nước ngoài Công ty TNHH Công ty hợp doanh Công ty tư nhân Công ty cổ phần Loại khác	3/30 0/30 0/30 0/30 27/30 0/30	10 0 0 0 90 0
2	Quy mô của doanh nghiệp	Lớn Vừa Nhỏ	20/30 10/30 0/30	66,67 33,33 0
3	Sản phẩm chính của doanh nghiệp	Hàng may mặc Chăn ga gối đệm Khác	20/30 5/30 5/30	66,67 16,67 16,67
4	Tổng số vốn kinh doanh của doanh nghiệp	Dưới 10 tỷ đồng Từ 10 đến 50 tỷ đồng Trên 50 tỷ đồng	10/30 10/30 10/30	33,33 33,33 33,33
5	Công ty thực hiện sản xuất kinh doanh theo nhu cầu	Thị trường Đặt hàng Cả hai	10/30 10/30 30/30	33,33 33,33 100
6	Tổng số lao động của doanh nghiệp	2000 công nhân 2000 đến 3000 công nhân trên 3000 công nhân	0/30 10/30 20/30	0 33,33 66,67
7	Hình thức tổ chức sản xuất	OEM/FOB ODM	20/30 10/30	66,67 33,33
II	**Nội dung tổ chức kế toán quản trị chi phí**			
8	Mô hình tổ chức bộ máy kế toán	Tập trung Phân tán Kết hợp cả hai	5/30 10/30 15/30	16,67 33,33 50

9	Công ty tổ chức kế toán quản trị và kế toán tài chính theo mô hình:	Kết hợp Độc lập Hỗn hợp	15/30 15/30 0/30	50 50 0
10	Trình độ chuyên môn của bộ phận KTQT trong DN	Không có trình độ về KTQTCP Có trình độ về KTQTCP Có trình độ chuyên sâu về KTQTCP	6/30 28/30 6/30	20 60 20
11	Xin cho biết về số lượng và trình độ của các nhân viên bộ phận kế toán của đơn vị?	Thạc sĩ, tiến sĩ Đại học Cử nhân Cao đẳng Trung học chuyên nghiệp	3/30 23/30 3/30 1/30	10 76,67 10 3,33
12	Vì sao doanh nghiệp không tổ chức nhân sự để hạch toán chi phí theo mô hình hoạt động ABC?	Do lãnh đạo cấp cao của công ty không ủng hộ Nhân viên trong công ty không có kiến thức sâu về mô hình hoạt động ABC Khác	0/30 3/30 27/30	0 10 90
13	Bộ phận nào trong DN lãnh đạo KTQT	Ban giám đốc Bộ phận kế toán Kiêm nghiệm	20/30 10/30 0	66,67 33,33 0
14	Phần hành kế toán chi phí hiện nay ở doanh nghiệp có những nhiệm vụ gì?	Tập hợp và báo cáo chi phí đã xảy ra Dự báo chi phí, phân tích CP Tất các các phương án trên	30/30	100
	Phân loại chi phí, vận dụng hệ thống định mức, lập dự toán chi phí			
15	Cách phân loại chi phí của doanh nghiệp	Theo nội dung kinh tế Theo khoản mục chi phí Khác	5/30 25/30 0/30	16,67 83,33 0
16	Mức độ khó khăn khi phân loại chi phí theo yêu cầu quản trị QTDN	Chưa có quy định nhận diện CP Không theo dõi được	27/30 3/30 0/30	90 10 0

	tại các DN may	Không cần thiết		
17	Doanh nghiệp cần quản lý chi phí ở những khía cạnh nào?	Chi phí dự toán, thực hiện Địa điểm phát sinh chi phí Trách nhiệm của các bộ phận có liên quan	30/30	100
18	Hiện tại doanh nghiệp đã thực hiện công tác quản lý chi phí như thế nào?	Các bộ phận KTQT chi phí Các bộ phận lập dự toán CP Có xây định mức chi phí	30/30	100
19	Doanh nghiệp có xây dựng hệ thống định mức chi phí không?	Có Không	30/30 0	100 0
20	Hệ thống định mức chi phí được doanh nghiệp sử dụng để làm gì?	Lập dự toán Kiểm soát chi phí thực tế Tính giá thành định mức	30/30	100
21	Doanh nghiệp có xây dựng các dự toán chi phí kinh doanh không?	Có Không	30/30	100
22	Bộ phận nào chịu trách nhiệm chính trong việc xây dựng các loại dự toán chi phí?	Bộ phận kế toán Bộ phận kế hoạch Khác	15/30 10/30 5/30	50 33,33 16,67
23	Khó khăn gặp phải khi tiến hành xây dựng định mức và dự toán chi phí	Thông tin không đầy đủ Đa dạng về sản phẩm, chủng loại Hạn chế về khả năng của nhân viên	0/30 30/30 0/30	0 100 0
	Xác định chi phí cho đối tượng chịu chi phí			
24	Doanh nghiệp áp dụng hệ thống hạch toán chi phí sản xuất nào?	Hạch toán chi phí theo quá trình sản xuất Hạch toán chi phí theo đơn đặt hàng Khác	15/30 15/30 0	50 50 0
25	Công ty anh chị đã áp	Đã	0/30	0

	dụng hệ thống kế toán chi phí hoạt động chưa?	Chưa	30/30	100
26	Công ty anh, chị đã ứng dụng ABC cho tất cả các hoạt động sản xuất kinh doanh hay chỉ một phần?	Áp dụng ABC cho tất cả hoạt động sản xuất kinh doanh của công ty Áp dụng ABC cho một số hoạt động sản xuất kinh doanh của công ty	0/30 0/30	0 0
27	Theo anh chị có cần áp dụng hệ thống ABC không?	Có Không Chưa biết	15/30 10/30 5/30	50 33,33 16,67
	Tổ chức thu nhận, hệ thống hóa và cung cấp thông tin cho kế toán quản trị chi phí			
28	Tổ chức vân dụng hệ thống chứng từ kế toán liên quan đến chi phí tại doanh nghiệp?	Theo thông tư 200 Theo quyết định 48 Khác	10/30 15/30 5/30	33,33 50 16,67
29	Doanh nghiệp có quy định trình tự lập, luân chuyển và xử lý cho từng loại chứng từ không?	Có Không	30/30 0/30	100 0
30	Doanh nghiệp có sử dụng tài khoản chi tiết để theo dõi chi phí không?	Có Không Ý kiến khác	30/30	100
31	Tổ chức chi tiết tài khoản chi phí tại doanh nghiệp?	Cấp 2 Cấp 3 Cấp 4	30/30	100
32	Đơn vị mở sổ chi tiết tài khoản 621,622, 627 theo hình thức nào?	Theo loại sản phẩm Theo phân xưởng SX Khác	15/30 15/30 0	50 50 0
33	Chi phí sản xuất chung	Biến phí		

	doanh nghiệp tập hợp và theo dõi theo?	Định phí Khác	 30/30	 100
34	Công việc kế toán của đơn vị đang đươch thực hiện bằng cách?	Tự động hoàn toàn Chưa ứng dụng công nghệ Kết hợp thủ công và máy tính	27/30 3/30 0	90 0 10
35	Doanh nghiệp có lập báo cáo kế toán quản trị chi phí không?	Có Không	30/30 0/30	100 0
36	Kỳ lập báo cáo kế toán quản trị chi phí?	Kỳ năm Kỳ tháng Kỳ quý	30/30 3/30 20/30	100 10 66,67
37	Bộ phận lập báo cáo kế toán quản trị chi phí?	Phòng kế toán Phòng kế hoạch Khác	20/30 10/30 5/30	66,67 33,33 16,67
38	Báo cáo kế toán quản trị chi phí thể hiện các thông tin?	Chi phí dự toán (kế hoạch chi phí) Báo cáo chi phí sản phẩm Báo cáo chi phí theo đơn đặt hàng Báo cáo chi phí bộ phận	 30/30 18/30 12/30	 100 60 40
	Phân tích chi phí để kiểm soát chi phí và ra quyết định kinh doanh			
39	Doanh nghiệp sử dụng phương pháp gì để phân tích chi phí?	Phân tích CVP Phân tích chênh lệch giữa dự toán và thực tế Phân tích thông tin thích hợp trong lựa chong phương án	 30/30	 100
40	Các phân tích của kế toán nhằm cung cấp thông tincho các quyết định gì?	Quyết định từ chối hay nhận đơn đặt hàng Quyết định bán ngay hay tiếp tục gia công chế biến Các quyết định khác	30/30 30/30 5/30	100 100 16,67
41	Doanh nghiệp có phân tích điểm hòa vốn	Không Thỉnh thoảng	0/30 15/30	0 50

	không?	Thường xuyên	15/30	50
42	Doanh nghiệp có so sánh, phân tích chi phí thực tế phát sinh với chi phí kỳ trước (hoặc dự toán chi phí)?	Có Không	30/30 0/30	100 0
43	Doanh nghiệp có so sánh, phân tích chi phí thực tế phát sinh với	Chi phí kỳ trước Chi phí dự toán	10/30 20/30	33,33 66,67
44	Việc phân tích hiệu quả hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp do bộ phận nào thực hiện?	Phòng Kế toán Phòng khác (phòng kế hoạch)	30/30 0/30	100 0
45	Doanh nghiệp có hài lòng với hệ thống kế toán quản chi phí hiện tại của mình không?	Rất hài lòng Hài lòng Không	10/30 20/20 0	33,33 66,67 0

PHỤ LỤC 1.1A.

Bảng ma trận hoạt động – sản phẩm (APD)

Hoạt động	SP A	SP B	SP C	….	Tổng cộng
HĐ 1	Nguồn sinh phí HĐ 1	Nguồn sinh phí HĐ 1	Nguồn sinh phí HĐ 1		Tổng
	Tỷ lệ phân bổ	Tỷ lệ phân bổ	Tỷ lệ phân bổ		1
HĐ 2	Nguồn sinh phí HĐ 2	Nguồn sinh phí HĐ 2	Nguồn sinh phí HĐ 2		Tổng
	Tỷ lệ phân bổ	Tỷ lệ phân bổ	Tỷ lệ phân bổ		1
HĐ 3	Nguồn sinh phí HĐ 3	Nguồn sinh phí HĐ 3	Nguồn sinh phí HĐ 3		Tổng
	Tỷ lệ phân bổ	Tỷ lệ phân bổ	Tỷ lệ phân bổ		1
…	…	…	…	…	…
HĐ n	Nguồn sinh phí HĐ n	Nguồn sinh phí HĐ n	Nguồn sinh phí HĐ n		Tổng
	Tỷ lệ phân bổ	Tỷ lệ phân bổ	Tỷ lệ phân bổ		1

PHỤ LỤC 1.1B.

BẢNG XÁC ĐỊNH HỆ SỐ PHÂN BỔ CHI PHÍ SẢN XUẤT CHUNG

Hoạt động	Chi phí hoạt động	Mức độ hoạt động	Tiêu thức phân bổ	CP mỗi đơn vị mức hoạt động
…….				
Tổng chi phí SXC				

(Nguồn: Exhibit 8.7 – Kim Langfield – Smith, 2011)

PHỤ LỤC 1.1C.

BẢNG TỔNG HỢP CHI PHÍ VÀ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM

Phần I: Bảng kê hoạt động và CP SXC			
Hoạt động	Chi phí mỗi đơn vị hoạt động	Mức hoạt động sử dụng	Chi phí liên quan đến sản phẩm
……			
Tổng chi phí sản xuất chung			
Sản lượng sản xuất			
Chi phí sản xuất chung mỗi sản phẩm			
Phần II: Phần tính giá thành sản phẩm			
Chi phí sản xuất chung mỗi sản phẩm			
Chi phí NVL TT mỗi sản phẩm			
Chi phí nhân công trực tiếp mỗi sản phẩm			
Giá thành đơn vị			

(Nguồn: Exhibit 8.7 – Kim Langfield – Smith, 2011)

PHỤ LỤC 1.1D.

BẢNG XÁC ĐỊNH HỆ SỐ PHÂN BỔ CHI PHÍ GIÁN TIẾP

Hoạt động	Chi phí hoạt động	Mức độ hoạt động	Tiêu thức phân bổ	CP mỗi đơn vị mức hoạt động
…….				
Tổng chi phí gián tiếp				

(Nguồn: Exhibit 8.7 – Kim Langfield – Smith, 2011)

PHỤ LỤC 1.1E.

BẢNG TỔNG HỢP CHI PHÍ VÀ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM

Phần I: Bảng kê hoạt động và CP SXC			
Hoạt động	Chi phí mỗi đơn vị hoạt động	Mức hoạt động sử dụng	Chi phí liên quan đến sản phẩm
……			
Tổng chi phí gián tiếp			
Sản lượng sản xuất			
Chi phí sản xuất chung mỗi sản phẩm			
Phần II: Phần tính giá thành sản phẩm			
Chi phí gián tiếp mỗi sản phẩm			
Chi phí trực tiếp mỗi sản phẩm			
Giá thành đơn vị			

(Nguồn: Exhibit 8.7 – Kim Langfield – Smith, 2011)

PHỤ LỤC 1.1F.

Tổ chức thu nhận thông tin từ các phòng khác đến phòng kế toán

Phòng chức năng	Thông tin thu thập		
Phòng Kinh doanh	- Định mức dự trữ hàng hóa - Kế hoạch cung ứng hàng hóa - Kế hoạch tiêu thụ - Thị phần của doanh nghiệp - Chính sách bán hàng - Tình hình vận tải trong và ngoài doanh nghiệp - Các nghiên cứu và khảo sát về giá …		
Phòng Kỹ thuật	- Quy trình công nghệ sản xuất - Định mức lượng vật tư tiêu hao - Các định mức kỹ thuật khác - Hiện trạng của MMTB - Các sáng kiến cải tiến kỹ thuật	→	**Phòng Kế toán**
Phòng Vật tư	- Định mức dự trữ vật tư - Tình hình tồn kho vật tư		
Phòng nhân sự	- Kế hoạch lao động và tiền lương - Tình hình tăng giảm số lượng lao động - Các định mức lao động đơn giá lương - Chế độ trả lương, thưởng áp dụng		
Bộ phận KCS	- Tiêu chuẩn định mức chất lượng - Dự toán chi phí KCS		
Các phân xưởng	- Tình hình sử dụng các yếu tố sản xuất		

PHỤ LỤC 1.2

PHIẾU CHI PHÍ THEO ĐƠN HÀNG

Đơn hàng			Khách hàng		
Ngày bắt đầu			Ngày kết thúc		
CHI PHÍ NGUYÊN VẬT LIỆU TRỰC TIẾP					
Chứng từ	Mã vật tư	Ngày nhận	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền
Tổng cộng					
CHI PHÍ NHÂN CÔNG TRỰC TIẾP					
Chứng từ	Họ tên nhân viên		Số ngày công	Đơn giá	Thành tiền
Tổng cộng					
CHI PHÍ SẢN XUẤT CHUNG					
Loại chi phí		Cơ sở phân bổ	Mức phân bổ	Đơn giá phân bổ	Thành tiền
Tổng cộng					
Tổng cộng chi phí cho đơn hàng					

Ngày tháng năm

Kế toán trưởng **Người lập**

PHỤ LỤC 1.3

BÁO CÁO SẢN XUẤT (phương pháp bình quân)

Chỉ tiêu	Tổng số	Khối lượng tương đương		
		CP NVL TT	CP NC TT	CP SXC
I. Khối lượng hoàn thành tương đương				
- Khối lượng hoàn thành				
- Khối lượng dở dang cuối kỳ				
+ CP NVL TT				
+ CP NC TT				
+ CP SXC				
Cộng				
II. Thông tin chi phí				
- Chi phí dở dang đầu kỳ				
- Chi phí phát sinh trong kỳ				
Tổng cộng chi phí				
Giá thành sản phẩm hoàn thành trong kỳ				
- Chi phí dở dang cuối kỳ				
+ CP NVL TT				
+ CP NC TT				
+ CP SXC				

Ngày tháng năm

Kế toán trưởng **Người lập**

PHỤ LỤC 1.4

BÁO CÁO SẢN XUẤT (phương pháp FIFO)

Chỉ tiêu	Tổng số	Khối lượng tương đương		
		CP NVL TT	CP NC TT	CP SXC
I. Khối lượng hoàn thành tương đương				
- Khối lượng dở dang đầu kỳ				
- Khối lượng sản xuất trong kỳ				
- Khối lượng dở dang cuối kỳ				
Sản lượng tương đương				
II. Thông tin chi phí				
- Chi phí dở dang đầu kỳ				
- Chi phí phát sinh trong kỳ + Giá trị chi phí chuyển đến + Giá trị chi phí them vào trong kỳ				
Tổng cộng chi phí				
Chi phí cho một đơn vị tương đương				
- Chi phí dở dang cuối kỳ				
+ CP NVL TT				
+ CP NC TT				
+ CP SXC				
Giá thành sản phẩm hoàn thành trong kỳ				

Ngày tháng năm

Kế toán trưởng **Người lập**

PHỤ LỤC 1.5 a,b,c

BẢNG PHÂN TÍCH BIẾN ĐỘNG CHI PHÍ SẢN XUẤT SẢN PHẨM
(Bao gồm chi phí NVLTT, chi phí NC TT và chi phí SXC)
Tháng.....năm.....

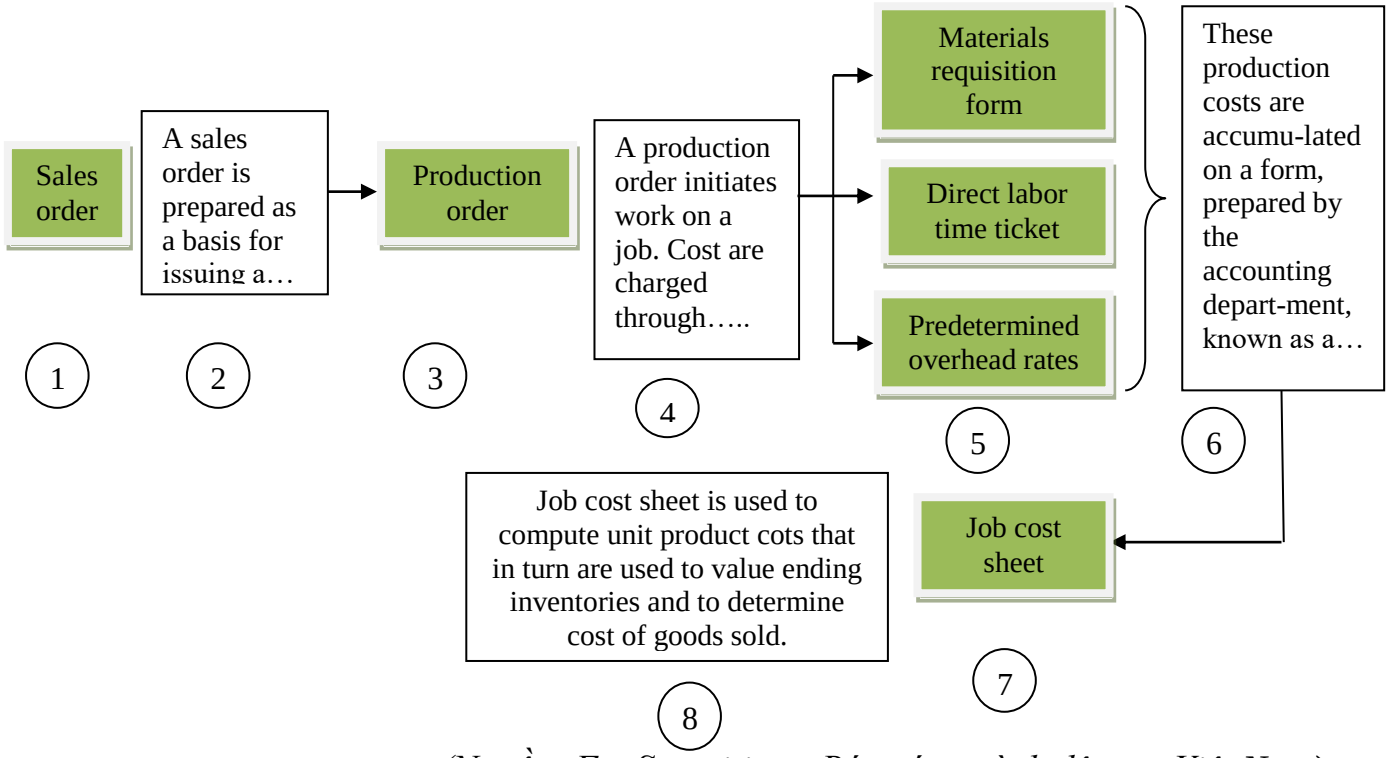
Tên sản phẩm:……...Đơn vị tính:……

Nơi sản xuất:……

Chỉ tiêu	Biến động về lượng			Biến động về giá		
	Định mức	**Thực hiện**	**Chênh lệch (+,-)**	**Định mức**	**Thực hiện**	**Chênh lệch (+,-)**
A	(1)	(2)	(3) = (1) – (2)	(4)	(5)	(6) = (4) – (5)
1. Chi phí NVL TT						
- NVL chính						
(Chi tiết)						
- NVL phụ						
(Chi tiết)						
2. Chi phí NC TT						
- Lương						
- Khác						
3. Chi phí SXC						
(Chi tiết)						
Tổng cộng						

PHỤ LỤC 2.1

Luân chuyển sử dụng trong hệ thống hạch toán chi phí theo đơn hàng



(Nguồn: Fpt Securities – Báo cáo ngành dệt mayViệt Nam)

Chú thích:

(1) Đơn đặt hàng

(2) Đơn đặt hàng là cơ sở để thiết kế

(3) Lệnh sản xuất

(4) Lệnh sản xuất là căn cứ để hạch toán chi phí theo đơn hàng thông thường

(5) Phiếu yêu cầu vật liệu; phiếu theo dõi thời gian lao động, tỷ lệ phân bổ chi phí sản xuất chung định trước

(6) Phiếu dùng để hạch toán chi phí sản xuất theo đơn hàng do phòng kế toán lập gọi là…

(7) Phiếu hạch tóa chi phí theo đơn hàng

(8) Phiếu này được sử dụng để tính giá thành đơn vị sản phẩm, tính giá trị hàng tồn kho cuối kỳ và giá vốn hàng bán

PHỤ LỤC 2.2 a,b,c

Bảng xây dựng hệ thống định mức chi phí tại Tổng công ty may 10
(Bao gồm Chi phí NVLTT, Chi phí NCTT, Chi phí SXC)
Sản phẩm: Áo sơ mi

TT	Khoản mục	ĐVT	SL/1SPQC	Đơn giá(đ)	ĐM chi phí
I	***Giai đoạn cắt***				107.500
1	CP NVLTT				94.000
1.1	Vải	mét	1,5	60.000	90.000
1.2	Mex	mét	0,2	20.000	4.000
2	CP NCTT				10.000
2.1	Cắt phá	phút	25	200	5.000
2.2	Cắt gọt	phút	20	200	4.000
2.3	Đánh số	phút	5	200	1.000
3	CP SXC				5.000
II	***Giai đoạn may***				
1	CP NVLTT				6.000
1.1	Khuy, cúc	chiếc	10	500	5.000
1.2	Chỉ	Mét	100	10	1.000
2	CP NCTT				15.400
2.1	May tay	phút	15	200	3.000
2.2	May cổ	phút	20	200	4.000
2.3	May sườn	phút	12	200	2.400
2.4	May hoàn thiện	phút	20	200	4.000
2.5	Thùy khuy, cúc	phút	10	200	2.000
3	CP SXC				7.500
III	***Giai đoạn hoàn thiện***				
1.	CP NVLTT				2.000
1.1	Nhãn mác	chiếc	1	2.000	2.000
2	CP NCTT				
2.1	Là hoàn thiện	phút	15	150	2.250
2.2	Gấp	phút	5	150	750
2.3	Đóng nhãn mác	phút	5	150	750
2.4	Đóng gói	phút	5	150	750
3	CP SXC				6000
	Tổng				191.000

PHỤ LỤC 2.3.a,b,c

Bảng tổng hợp dự toán chi phí sản xuất
(Bao gồm Chi phí NVLTT; Chi phí NCTT; Chi phí SXC)
Mã hàng: A7- Số lượng: 70.000SP

(Đơn vị tính: 1000đ)

TT	Khoản mục	ĐVT	Chi phí NVLTT		Chi phí NCTT		Chi phí SXC		Tổng
			SL	Thành tiền	SL	Thành tiền	SL	Thành tiền	
1	Vải lót túi	m	15.000	13.500					13.500
2	Khóa dây	cái	70.000	294.000					294.000
3	Chỉ may	Cuộn	120	3216					3.216
4	NCTT	Giờ			210.000	1.995.000			1.995.000
5	NVL gián tiếp							52.500	52.500
6	Sửa chữa							21.000	21.000
7	Chi phí nhân viên PX							43.150	43.150
8	CP khấu hao							161.484	161.484
9	Chi phí khác							95.856	95.856
				310.716		1.995.000		373.990	2.679.706

(Nguồn : Công ty May nhà Bè)

PHỤ LỤC 2.4

PHIẾU XUẤT KHO

Ngày 4 tháng 10 năm 2015 Nợ TK 621

Số 25 Có TK 152

Họ tên người nhận hàng: *Nguyễn Văn Trung*
Địa chỉ: *Phân xưởng may quần*
Xuất tại kho: *Nguyên vật liệu*

STT	Tên, nhãn hiệu ,quy cách vật tư, sản phẩm, HH	Mã số	ĐVT	Số lượng		Đơn giá (đồng)	Thành tiền (Đồng)
				Yêu cầu	Thực xuất		
A	B	C	D	1	2	3	4
1	Vải chính may quần dài	VCQ	Yds	12,467	12,467	56,520	704,634,840
2	Xuất vải lót để may quần dài	VLQ	Yds	2,976	2,976	6,700	19,939,200
3	Xuất cúc để may quần dài	CM	Chiếc	7,124	7,124	543	3,868,332
4	Xuất khóa để may quần dài	KM	Chiếc	7,124	7,124	2,000	14,248,000
	Cộng			**29,691**	**29,691**		**742,690,372**

Số tiền (viết bằng chữ): (*Bảy trăm bốn mươi hai triệu sáu trăm chín mươi nghìn ba trăm bảy mươi hai đồng chẵn)*

Số chứng từ gốc kèm theo: *01 giấy đề nghị xuất vật tư*

Ngày 4 tháng 10 năm 2015

Người lập phiếu	**Người nhận hàng**	**Thủ kho**	**Kế toán trưởng**	**Giám đốc**
(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên)

(Nguồn: Phòng kế toán – thống kê – tài chính, Công ty cổ phần may Sông Hồng)

PHỤ LỤC2.5

BẢNG KÊ CHI TIẾT XUẤT VẬT TƯ

Tháng 10 năm 2015

ĐVT: Đồng

Chứng từ		Diễn giải	Tên vật tư	Mã vật tư	ĐVT	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền
SH	NT							
PXK 25	04/10	Xuất vải chính để may quần dài	vải chính quần	VCQ	yds	12,467	56,520	704,634,840
PXK 25	04/10	Xuất vải lót để may quần dài	Vải lót quần	VLQ	yds	2,976	6,700	19,939,200
PXK 25	04/10	Xuất cúc để may quần dài	Cúc	CM	chiếc	7,124	543	3,868,332
PXK 25	04/10	Xuất khóa để may quần dài	Khóa	KM	chiếc	7,124	2,000	14,248,000
PXK 30	03/10	Xuất vải chính để may áo Jaket	vải chính áo	VCA	yds	6,460	80,136	517,678,560
PXK 30	03/10	Xuất vải lót để may áo Jaket	Vải lót áo	VLA	yds	4,970	38,161	189,660,170
PXK 30	03/10	Xuất chỉ may áo	Chỉ may	CM	Cuộn	990	8,920	8,830,800
….	….	……..	……	…	….	……	…….	……..
		Tổng cộng						**1,508,549,007**

Người lập biểu
(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(Ký, họ tên)

Giám Đốc
(Ký, họ tên)

(Nguồn số liệu: Phòng kế toán - thống kê- tài chính, Công ty cổ phần may 10)

PHỤ LỤC2.6

BẢNG PHÂN BỔ NGUYÊN LIỆU, VẬT LIỆU VÀ CÔNG CỤ DỤNG CỤ

Tháng 10 năm 2015

STT	Ghi Có các TK Ghi Nợ các TK	TK 1521	TK 1522	Cộng TK 152	TK 153
1	**TK 621: CPNVLTT**	**1,411,973,570**	**77,195,437**	**1,489,169,007**	
	-TK621Q: Phân xưởng may quần dài	704,634,840	40,055,532	744,690,372	
	-TK621A: Phân xưởng may áo Jacket	707,338,730	37,139,905	744,478,635	
2	**TK 627 : CPSXC**	**133,999,005**	**45,314,598**	**179,313,603**	**57,482,462**
	- TK6272: Chí phí vật liệu	**133,999,005**	**45,314,598**	**179,313,603**	
	+ TK6272Q: Phân xưởng may quần dài	68,997,053	25,210,694	94,207,747	
	+ TK6272A: Phân xưởng may áo Jacket	65,001,952	20,103,904	85,105,856	
	- TK6273: Chí phí công cụ sản xuất				**57,482,462**
	+ TK6273Q: Phân xưởng may quần dài				27,896,254
	+ TK6273A: Phân xưởng may áo Jacket				29,586,208
	Tổng cộng	**1,545,972,575**	**122,510,035**	**1,668,482,610**	**57,482,462**

Người lập biểu	**Kế toán trưởng**	**Giám Đốc**
(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên)

(Nguồn số liệu: Phòng kế toán - thống kê- tài chính, Công ty cổ phần may Hồ Gươm)

PHỤ LỤC2.7

BẢNG PHÂN BỔ TIỀN LƯƠNG VÀ CÁC KHOẢN TRÍCH THEO LƯƠNG

Tháng 10 năm 2015

TT	Ghi Có các TK	TK 334 - Phải trả CNV				TK 338- Phải trả, Phải nộp khác					
				Các khoản khác	Cộng có	TK 3383	TK 3384	TK 3382	TK 3389	Cộng có TK 338	Tổng Cộng
	Ghi Nợ các TK	Lương	Phụ cấp		TK 334	BHXH	BHYT	KPCĐ	BHTN		
1	**TK 622- CPNCTT**	**171,393,318**	**16,500,000**	**-**	**187,893,318**	**27,422,931**	**5,141,800**	**3,757,866**	**1,713,933**	**38,036,530**	**225,929,848**
	TK 622Q- PX may quần dài	93,032,776	9,000,000		102,032,776	14,885,244	2,790,983	2,040,656	930,328	20,647,211	122,679,987
	TK 622A- PX may áo Jacket	78,360,542	7,500,000		85,860,542	12,537,687	2,350,816	1,717,211	783,605	17,389,319	103,249,861
2	**TK 627 - CP nhân viên PX**	**44,807,300**	**4,200,000**		**49,007,300**	**7,169,168**	**1,344,219**	**980,146**	**448,073**	**9,941,606**	**58,948,906**
	TK 627Q- PX may quần dài	18,913,600	1,800,000		20,713,600	3,026,176	567,408	414,272	189,136	4,196,992	24,910,592
	TK 627A- PX may áo Jacket	25,893,700	2,400,000	-	28,293,700	4,142,992	776,811	565,874	258,937	5,744,614	34,038,314
3	**TK 642- CP QLDN**	**78,600,000**	**9,600,000**		**88,200,000**	**12,576,000**	**2,358,000**	**1,764,000**	**786,000**	**17,484,000**	**105,684,000**
4	**TK334- Phải trả CNV**					**10,283,599**	**2,570,900**	**-**	**1,713,933**	**14,568,432**	**14,568,432**
	TK 334Q-PX may quần dài					5,581,967	1,395,492		930,328	7,907,786	7,907,786
	TK 334A- PX may áo Jacket					4,701,633	1,175,408		783,605	6,660,646	6,660,646
	Tổng	**294,800,618**	**30,300,000**	**-**	**325,100,618**	**57,451,698**	**11,414,918**	**6,502,012**	**4,661,939**	**80,030,568**	**405,131,186**

(Nguồn số liệu: Phòng kế toán - thống kê- tài chính, Công ty cổ phần may Sông Hồng)

PHỤ LỤC2. 8

Danh mục tài khoản chi tiết về kế toán chi phí sản xuất tại công ty cổ phần dệt may Thắng Lợi (Trích)

Mã tài khoản	Tên tài khoản
621	Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp
6211	Chi phí nguyên liệu chính trực tiếp
6211DK-1	Chi phí nguyên liệu chính trực tiếp – Dệt kim
6211DK-TN	Chi phí nguyên liệu chính trực tiếp – Dệt kim – tạm nhập tái xuất
6212	Chi phí nguyên liệu phụ trực tiếp
6212 CD	Chi phí nguyên liệu phụ trực tiếp – cơ khí sửa chữa
6212 OT	Chi phí nguyên liệu phụ trực tiếp – ôtô
6212 TT	Chi phí nguyên liệu phụ trực tiếp – cửa hàng
622	Chi phí nhân công trực tiếp
6221	Chi phí nhân công trực tiếp chính
622DK	Chi phí nhân công trực tiếp – Dệt kim
622M	Chi phí nhân công trực tiếp – May
6222	Chi phí nhân công trực tiếp phụ
6222DK	Chi phí nhân công trực tiếp phụ – cơ khí sửa chữa
6222OT	Chi phí nhân công trực tiếp phụ – ôtô
6222TT	Chi phí nhân công trực tiếp phụ – cửa hàng
627	Chi phí sản xuất chung
6271NH	Chi phí sản xuất chính
6271NH1	Chi phí sản xuất chính – Nhộm
6271NH2	Chi phí nhân viên – Nhộm
627NH2-1	Chi phí nguyên vật liệu – Nhộm
627NH2-TN	Chi phí nguyên vật liệu – Nhộm – tạm nhập tái xuất
6271NH3	Chi phí công cụ dụng cụ - Nhộm
6271NH4	Chi phí khấu hao TSCĐ – Nhộm
6271NH7	Chi phí dịch vụ mua ngoài – Nhộm
6271NH8	Chi phí sản xuất chung khác – Nhộm
6272	Chi phí sản xuất phụ
6273	Chi phí công cụ dụng cụ
6274	Chi phí khấu haoTSCĐ
6277	Chi phí dịch vụ mua ngoài
6278	Chi phí sản xuất chung
…	….

(Nguồn: Công ty cổ phần dệt may Thắng Lợi)

PHỤ LỤC2.9

Thiết kế tài khoản chi tiết tại Tổng công ty may Nhà Bè (trích dẫn)

Số hiệu	Tên tài khoản
621	**Chi phí NVL trực tiếp**
621101	CPNVL hàng FOB xuất khẩu
621102	CPNVL hàng FOB nội địa
621103	CPNVL hàng FOB tiết kiệm
621104	CPNVL hàng FOB đưa ngoài gia công
621105	CPNVL hàng gia công xuất khẩu
621106	CPNVL hàng gia công lại xuất khẩu
621107	CPNVL hàng đưa ngoài gia công xuất khẩu
621108	CPNVL hàng ủy thác xuất khẩu
621XDCB	Chi phí XDCB

Số hiệu	Tên tài khoản
627	**Chi phí sản xuất chung**
62701	Chi phí vận chuyển bốc xếp thuê ngoài
6271	Chi phí SXC – Chi phí nhân viên phân xưởng
627101	Chi phí tiền lương
627102	Chi phí BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ
627103	Chi phí tăng ca, giãn ca, ăn giữa trưa
6272	Chi phí SXC – Chi phí vật liệu, bao bì
627201	Chi phí nguyên liệu
627202	Chi phí nhiên liệu
627203	Chi phí vật liệu phụ
627204	Chi phí bao bì
627205	Chi phí văn phòng phẩm
627206	Chi phí vật tư, phụ tùng thay thế
627207	Chi phí vật tư XDCB
627220	Chi phí vật tư vật liệu khác
6273	Chi phí SXC – Chi phí dụng cụ sản xuất
627301	Chi phí công cụ, dụng cụ
6274	Chi phí SXC – Chi phí khấu hao TSCĐ

6277	Chi phí SXC – Chi phí dịch vụ mua ngoài
627701	Chi phí vận chuyển thuê ngoài
627702	Chi phí dịch vụ bưu điện
627703	Chi phí mua BH tài sản, PCCC, BHLĐ
627704	Chi phí sửa chữa TSCĐ
627705	Chi phí thuê MMTB
627707	Chi phí tiền điện, nước sinh hoạt
627720	Chi phí dịch vụ khác
6278	Chi phí SXC – Chi phí bằng tiền khác
627801	Chi phí sửa chữa thường xuyên
627802	Chi phí sửa chữa XDCB
627803	Chi phí ủi, sửa chữa, may mẫu làm thêm
627804	Chi phí công tác phí
627805	Chi phí tiếp khách, hội nghị, họp sản xuất
627806	Chi phí tài trợ cho y tế, giáo dục
627807	Chi phí trợ cấp thôi việc
627808	Chi phí đào tạo cán bộ và nâng cao tay nghề
627809	Chi phí cho lao động nữ
627811	Chi phí nội bộ nộp công ty
627812	Quỹ thưởng sáng kiến, tiết kiệm vật tư
627820	Chi phí bằng tiền khác

Số hiệu	Tên tài khoản
154	**Chi phí SXKD dở dang**
154101	CPSXKDDD hàng FOB xuất khẩu
154102	CPSXKDDD hàng FOB nội địa
154103	CPSXKDDD hàng FOB tiết kiệm
154104	CPSXKDDD đưa ngoài GC
154105	CPSXKDDD hàng gia công xuất khẩu
154106	CPSXKDDD hàng gia công lại xuất khẩu
154107	CPSXKDDD hàng đưa ngoài GCXK
154108	CPSXKDDD hàng ủy thác xuất khẩu

(Nguồn: Tổng công ty may Nhà Bè)

PHỤ LỤC2.10

SỔ CHI TIẾT TÀI KHOẢN

TK 621: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
Phân xưởng: May quần dài
Tháng 10 năm 2015

(ĐVT: Đồng)

NT	Mã Ct	Số Ct	Diễn giải	Tk Đ/ứ	Ps Nợ	Ps Có	Tỷ giá	Ps Nợ Nt	Ps Có Nt
			Dư đầu kỳ						
4/10	PX	25	NLC hàng FOB may quần dài	1521	704,634,840		1		
4/10	PX	25	VLP hàng MSH1 - FOB may quần dài	1522	40,055,532		1		
31/10	TD		Chi phí SXKD DD hàng FOB may quần dài	154		744,690,372	1		
			Tổng phát sinh		**744,690,372**	**744,690,372**			
			Dư cuối kỳ						

Người lập biểu
(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(Ký, họ tên)

Giám Đốc
(Ký, họ tên)

(Nguồn số liệu: Công ty cổ phần may Sông Hồng)

PHỤ LỤC2.11

SỔ CHI TIẾT TÀI KHOẢN

TK 621: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Phân xưởng: May áo Jacket

Tháng 10 năm 2015

(ĐVT: Đồng)

NT	Mã Ct	Số Ct	Diễn giải	Tk Đ/ứ	Ps Nợ	Ps Có	Tỷ giá	Ps Nợ Nt	Ps Có Nt
			Dư đầu kỳ						
3/10	PX	30	NLC hàng FOB may áo Jacket	1521	707,338,730				
3/10	PX	30	VLP hàng MSH1 - FOB may áo Jacket	1522	37,139,905				
31/10	TD		Chi phí SXKD DD hàng FOB may áo Jacket	154		744,478,635			
			Tổng phát sinh		**744,478,635**	**744,478,635**			
			Dư cuối kỳ						

Người lập biểu
(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(Ký, họ tên)

Giám Đốc
(Ký, họ tên)

(Nguồn số liệu: Công ty cổ phần may Sông Hồng)

PHỤ LỤC2.12

SỔ CHI TIẾT TÀI KHOẢN

TK 622: Chi phí nguyên nhân công trực tiếp

Phân xưởng: May quần dài

Tháng 10 năm 2015

(ĐVT: Đồng)

NT	Mã Ct	Số Ct	Diễn giải	Tk Đ/ứ	Ps Nợ	Ps Có	Tỷ giá	Ps Nợ Nt	Ps Có Nt
			Dư đầu kỳ						
31/10	TL	1	Lương cho xưởng may quần dài	334	102,032,776		1		
31/10	TL	1	Trích Kinh phí công đoàn	3382	2,040,656				
31/10	TL	1	Trích Bảo hiểm xã hội	3383	14,885,244				
31/10	TL	1	Trích bảo hiểm y tế	3384	2,790,983				
31/10	TL	1	Trích bảo hiểm thất nghiệp	3389	930,328				
31/10	TD		Chi phí SXKD DD may quần dài	154		122,679,987	1		
			Tổng phát sinh		**122,679,987**	**122,679,987**			
			Dư cuối kỳ						

Người lập biểu (Ký, họ tên)

Kế toán trưởng (Ký, họ tên)

Giám Đốc (Ký, họ tên)

(Nguồn số liệu: Công ty cổ phần may Sông Hồng)

PHỤ LỤC2.13

SỔ CHI TIẾT TÀI KHOẢN

TK 622: Chi phí nguyên nhân công trực tiếp

Phân xưởng: May áo Jacket

Tháng 10 năm 2015

(ĐVT: Đồng)

NT	Mã Ct	Số Ct	Diễn giải	Tk Đ/ứ	Ps Nợ	Ps Có	Tỷ giá	Ps Nợ Nt	Ps Có Nt
			Dư đầu kỳ						
31/10	TL	2	Lương cho xưởng may áo Jacket	334	85,860,542		1		
31/10	TL	1	Trích Kinh phí công đoàn	3382	1,717,211				
31/10	TL	1	Trích Bảo hiểm xã hội	3383	12,537,687				
31/10	TL	1	Trích bảo hiểm y tế	3384	2,350,816				
31/10	TL	1	Trích bảo hiểm thất nghiệp	3389	783,605				
31/10	TD		Chi phí SXKD DD may áo Jacket	154		103,249,861			
			Tổng phát sinh		**103,249,861**	**103,249,861**			
			Dư cuối kỳ						

Người lập biểu
(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(Ký, họ tên)

Giám Đốc
(Ký, họ tên)

(Nguồn số liệu: Công ty cổ phần may Sông Hồng)

PHỤ LỤC2.14

SỔ CHI TIẾT TÀI KHOẢN

TK 627: Chi phí sản xuất chung
Phân xưởng: May quần dài
Tháng 10 năm 2015

(ĐVT: Đồng)

NT	Mã Ct	Số Ct	Diễn giải	Tk Đ/ứ	Ps Nợ	Ps Có	Tỷ giá	Ps Nợ Nt	Ps Có Nt
			Dư đầu kỳ						
2/10	TM	2	Chi mua vòng bi,dây curoa	1111	2,500,000		1		
4/10	TĐ	1	Tiền điện T9/2010	331	35,000,000		1		
6/10	PX	1	Nguyên vật liệu chính cho phân xưởng	1521	68,997,053				
6/10	PX	1	Nguyên vật liệu phụ cho phân xưởng	1522	25,210,694				
6/10	PX	2	Công cụ dụng cụ cho phân xưởng	153	27,896,254				
15/10	TN	3	Tiền nước sạch T9/2010	331	1,200,000		1		
31/10	KH	5	Phân bổ khấu hao TSCĐ	214	41,869,948				
31/10	TL	2	Lương cho xưởng may quần dài	334	20,713,600				
31/10	TL	1	Trích Kinh phí công đoàn	3382	414,272				

31/10	TL	1	Trích Bảo hiểm xã hội	3383	3,026,176				
31/10	TL	1	Trích bảo hiểm y tế	3384	567,408				
31/10	TL	1	Trích bảo hiểm thất nghiệp	3389	189,136				
31/10	TD		Chi phí SXKD DD may quần dài	154		227,584,541	1		
			Tổng phát sinh		**227,584,541**	**227,584,541**			
			Dư cuối kỳ						

Người lập biểu
(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(Ký, họ tên)

Giám Đốc
(Ký, họ tên)

(Nguồn số liệu: Công ty cổ phần may Sông Hồng)

PHỤ LỤC2.15

SỔ CHI TIẾT TÀI KHOẢN

TK 627: Chi phí sản xuất chung
Phân xưởng: May áo Jacket
Tháng 10 năm 2015

(ĐVT: Đồng)

NT	Mã Ct	Số Ct	Diễn giải	Tk Đ/ứ	Ps Nợ	Ps Có	Tỷ giá	Ps Nợ Nt	Ps Có Nt
			Dư đầu kỳ						
6/10	PX	1	Nguyên vật liệu chính cho phân xưởng	1521	65,001,952				
6/10	PX	1	Nguyên vật liệu phụ cho phân xưởng	1522	20,103,904				
6/10	PX	2	Công cụ dụng cụ cho phân xưởng	153	29,586,208				
15/10	TĐ	1	Tiền điện T9/2010	331	20,180,000		1		
15/10	TN	3	Tiền nước sạch T9/2010	331	1,200,000		1		
31/10	KH	5	Phân bổ khấu hao TSCĐ	214	18,155,476				
31/10	TL	2	Lương cho xưởng may áo Jacket	334	28,293,700				
31/10	TL	1	Trích Kinh phí công đoàn	3382	565,874				
31/10	TL	1	Trích Bảo hiểm xã hội	3383	4,142,992				
31/10	TL	1	Trích bảo hiểm y tế	3384	776,811				
31/10	TL	1	Trích bảo hiểm thất nghiệp	3389	258,937				
31/10	TD		Chi phí SXKD DD may áo Jacket	154		188,265,854	1		

			Tổng phát sinh		**188,265,854**	**188,265,854**			
			Dư cuối kỳ						

Người lập biểu
(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(Ký, họ tên)

Giám Đốc
(Ký, họ tên)

(Nguồn số liệu: Công ty cổ phần may Sông Hồng)

PHỤ LỤC2.16

BÁO CÁO CHI TIẾT GIÁ THÀNH SẢN PHẨM

Phân xưởng: May áo Jacket

TT	Khoản mục chi phí	ĐVT	Số lượng	Đơn giá	Z đơn vị	Z toàn bộ
1	**Chi phí sản xuất**					
1.1	Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực					
1.2	Chi phí tiền công trực tiếp					
1.3	Chi phí sản xuất chung					
	Chi phí nhân viên phân xưởng					
	Chi phí vật liệu					
	Chi phí dụng cụ sản xuất					
	Chi phí khấu hao TSCĐ					
	Chi phí sửa chữa TSCĐ					
	Chi phí dịch vụ mua ngoài					
	Chi phí bằng tiền khác					
2	**Chi phí bán hàng**					
3	**Chi phí quản lý doanh nghiệp**					
4	**Chi phí tài chính**					
	Tổng giá thành toàn bộ					

PHỤ LỤC2.17

BÁO CÁO CHI PHÍ NGUYÊN VẬT LIỆU THEO PHÂN XƯỞNG SẢN XUÂT

Phân xưởng; May áo jacket

STT	Tên vật liệu	ĐVT	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền

PHỤ LỤC2.18

BÁO CÁO CHI PHÍ THỰC TẾ SO VỚI DỰ TOÁN THEO KHOẢN MỤC

Đvt: Đồng

TT	Khoản mục chi phí	Định mức CP	Dự toán	Thực tế	Chênh lệch	Tỷ lệ biến động (%)
		(1)	(2)	(3)	(3)- (2)= (4)	(4)/ (2)
1	Chi phí sản xuất					
1.1	CP NVLTT					
1.2	CP NCTT					
1.3	CP SXC					
2	Chi phí bán hàng					
3	Chi phí QLDN					
4	Chi phí tài chính					
	Tổng chi phí					

PHỤ LỤC3.1
Công ty…..

PHIẾU XUẤT KHO THEO ĐỊNH MỨC

Ngày tháng năm

Số:.....

Bộ phận sử dụng:

Đơn hàng:

TT	Tên vật tư	Mã số	ĐVT	Định mức được duyệt	Tỷ lệ hao hụt	Số lượng thực xuất	Đơn giá	Thành tiền
	Cộng							

Người nhận Thủ kho Kế toán Thủ trưởng đơn vị

PHỤ LỤC3.2

Công ty...

PHIẾU THEO DÕI LAO ĐỘNG ĐỐI VỚI CÔNG NHÂN TRỰC TIẾP

Ngày tháng	Đơn đặt hàng	Mã SP	Lệnh sản xuất	Kết quả sản xuất				Định mức thời gian 1 SP	Thời gian thực tế quy chuẩn	Xác nhận
				Tổng số SP	Trong đó					
					SP hoàn thành	SP hỏng				
						Trong ĐM	Ngoài ĐM			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

PHỤ LỤC3.3

SỔ CHI TIẾT NGUYÊN VẬT LIỆU THEO SẢN PHẨM

Tên sản phẩm:.....

Ngày tháng năm

STT	Chứng từ		Diễn giải	Dự toán			Thực tế			Chênh lệch			Ghi chú
	Ngày	Số		SL	ĐG	TT	SL	ĐG	TT	SL	ĐG	TT	
			Cộng	**xxx**		**xxx**	**xxx**		**xxx**	**xxx**		**xxx**	

Người lập biểu	**Kế toán trưởng**	**Giám đốc**
(Ký, ghi rõ họ tên)	*(Ký, ghi rõ họ tên)*	*(Ký, ghi rõ họ tên)*

Ghi chú: Tên sản phẩm dùng để chỉ rõ báo cáo chi tiết chi phí nguyên liệu được nhóm theo sản phẩm nào.

PHỤ LỤC3.4

SỔ PHÂN TÍCH TỔNG HỢP NGUYÊN VẬT LIỆU

Ngày tháng năm

STT	Chứng từ		Tên vật tư	Sản phẩm	Bộ phận	Dự toán			Thực tế			Chênh lệch			Ghi chú
	Ngày	Số				SL	ĐG	TT	SL	ĐG	TT	SL	ĐG	TT	

Người lập biểu	**Kế toán trưởng**	**Giám đốc**
(Ký, ghi rõ họ tên)	*(Ký, ghi rõ họ tên)*	*(Ký, ghi rõ họ tên)*

PHỤ LỤC3.5

SỔ CHI TIẾT TRẢ LƯƠNG CÔNG NHÂN THEO SẢN PHẨM

Tên sản phẩm:.....

Ngày tháng năm

STT	Chứng từ	Tên nhân viên	SL SP hoàn thành	Đơn giá	Định mức	Thực lĩnh	Chênh lệch	Ghi chú
Cộng			**xxx**		**xxx**	**xxx**	**xxx**	

Người lập biểu	**Kế toán trưởng**	**Giám đốc**
(Ký, ghi rõ họ tên)	*(Ký, ghi rõ họ tên)*	*(Ký, ghi rõ họ tên)*

PHỤ LỤC3.6

SỔ THEO DÕI PHÂN BỔ CHI PHÍ SẢN XUẤT CHUNG

Tên tài khoản: 627x

Ngày tháng năm

Ngày	Số chứng từ	Nội dung	Đối tượng chi phí phân bổ	Số tiền	Tk đối ứng	Ghi chú
Cộng				xxx		

Người lập biểu	**Kế toán trưởng**	**Giám đốc**
(Ký, ghi rõ họ tên)	*(Ký, ghi rõ họ tên)*	*(Ký, ghi rõ họ tên)*

PHỤ LỤC3.7

SỔ CHI TIẾT BÁN HÀNG THEO ĐƠN HÀNG

Ngày tháng năm

Tên đơn hàng:.....

Chứng từ	Diễn giải	Tk đối ứng	Số tiền ghi Nợ	Số tiền ghi Có	Ghi chú
Tổng cộng			**xxx**	**xxx**	

Người lập biểu	**Kế toán trưởng**	**Giám đốc**
(Ký, ghi rõ họ tên)	*(Ký, ghi rõ họ tên)*	*(Ký, ghi rõ họ tên)*

PHỤ LỤC3.8

SỔ CHI TIẾT CHI PHÍ QUẢN LÝ DN THEO CÁCH ỨNG SỬ CỦA CHI PHÍ

Ngày tháng năm

Khoản mục chi phí	Phát sinh		Chênh lệch		Ghi chú
	Dự toán	Thực tế	Tuyệt đối	Tương đối	
Chi phí nhân viên quản lý Chi phí vật liệu quản lý Chi phí đồ dùng văn phòng Chi phí khấu hao TSCĐ Thuế, phí và lệ phí Chi phí dự phòng Chi phí dịch vụ mua ngoài Chi phí bằng tiền khác					
Tổng cộng	**xxx**	**xxx**			

Người lập biểu	**Kế toán trưởng**	**Giám đốc**
(Ký, ghi rõ họ tên)	*(Ký, ghi rõ họ tên)*	*(Ký, ghi rõ họ tên)*

PHỤ LỤC3.9.

BẢNG PHÂN BỔ CHI PHÍ CHUNG CHO KHÁCH HÀNG

Nhóm chi phí hoạt động	Tỷ lệ phân bổ chi phí (a)	Hoạt động (b)	Chi phí theo ABC (a)x(b)
Nhận đơn đặt hàng	$320 một đơn hàng	3 đơn hàng	$960
Thiết kế sản phẩm	$630 mỗi mẫu thiết kế	1 mẫu thiết kế	630
Thực hiện đơn hàng	$19 mỗi mặt hàng	177 mặt hàng	3.364
Quan hệ khách hàng	$1.470 mỗi khách hàng	1 khách hàng	1.470
Tổng chi phí chung phân bổ cho khách hàng			$6.423

(Nguồn: Tác giả tự tính)

PHỤ LỤC3.10

BÁO CÁO DỰ TOÁN CHI PHÍ THEO CÁCH ỨNG XỬ CỦA CHI PHÍ

Trung tâm chi phí	Chi phí dự toán
A. Chi phí biến đổi I. Chi phí sản xuất - Chi phí NVLTT - Chi phi NC TT - Chi phí SX biến đổi khác II. Chi phí bán hàng, quản lý - Chi phí bán hàng biến đổi - Chi phí quản lý biến đổi	
B. Chi phí cố định I. Chi phí sản xuất - Định phí sản xuất chung II. Chi phí bán hàng, quản lý - Định phí bán hàng - Định phí quản lý DN	
Cộng tổng	

PHỤ LỤC3.11

Công ty.....

BÁO CÁO CHI PHÍ SẢN XUẤT

Cho phương án tự sản xuất và phương án mua ngoài

Chỉ tiêu	Tự sản xuất	Mua ngoài
1. Chi phí NVL TT		
2. Chi phí NCTT		
3. Chi phí điện, nước		
4. Lương nhân viên gián tiếp, quản lý		
...		
Cộng		

PHỤ LỤC3.12

PHIẾU ĐỊNH MỨC CHI PHÍ ĐƠN VỊ SẢN PHẨM

Tên sản phẩm:

Mã sản phẩm;

Đơn đặt hàng:

Khoản mục chi phí	Định mức lượng	Định mức giá	CP định mức
1. Chi phí NVL TT			
.....			
2. Chi phí NC TT			
.....			
3. Biến phí SXC			
4. Định phí SXC	Phân bổ theo giờ công lao động TT		
5. Biến phí BH, QLDN	Phân bổ theo giờ công lao động TT		
6. Định phí BH, QLDN	Phân bổ theo giờ công lao động TT		

PHỤ LỤC3.13

BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH THEO ĐƠN HÀNG

Tháng.....

Chỉ tiêu	Đơn hàng A		Đơn hàng B		....
	Số tiền	%	Số tiền	%	
1. Doanh thu					
2. Chi phí biến đổi					
- CP NVL TT					
- CP NC TT					
- Biến phí SXC					
- Biến phí BH					
- Biến phí QLDN					
3. Lãi trên biến phí					
4. Chi phí cố định của đơn hàng					
5. LN bộ phận của đơn hàng					
6. Định phí chung phân bổ					
7. Lợi nhuận					

PHỤ LỤC3.14

BÁO CÁO CHI PHÍ SẢN XUẤT

Cho phương án tự sản xuất và phương án mua ngoài

Chi tiết.....

Chỉ tiêu	Tự sản xuất	Mua ngoài
1. Chi phí NVL TT		
2. Chi phí NC TT		
3. Chi phí điện nước		
4. Lương nhân viên gián tiếp, quản lý		
.....		
Cộng		