

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO**

**BỘ TÀI CHÍNH**

**HỌC VIỆN TÀI CHÍNH**

**NGUYỄN THỊ BÌNH**

**HOÀN THIỆN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ  
TRONG CÁC DOANH NGHIỆP KINH DOANH DƯỢC PHẨM  
TRÊN ĐỊA BÀN TỈNH THANH HÓA**

*Chuyên ngành* : Kế toán

*Mã số* : 62.34.03.01

**TÓM TẮT LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ**

**HÀ NỘI - 2018**

**Công trình được hoàn thành  
tại Học viện Tài chính**

***Người hướng dẫn khoa học:*** 1. GS, TS. Nguyễn Văn Công  
2. TS. Lê Thị Diệu Linh

***Phản biện 1:*** .....

***Phản biện 2:*** .....

***Phản biện 3:*** .....

**Luận án sẽ được bảo vệ tại Hội đồng chấm luận án  
cấp Học viện, họp tại Học viện Tài chính  
Vào hồi..... giờ.... ngày..... tháng.... năm 20....**

**Có thể tìm hiểu luận án tại Thư viện Quốc gia  
và Thư viện Học viện Tài chính**

## MỞ ĐẦU

### 1. Tính cấp thiết của đề tài

Ngành Dược Việt Nam là một trong số các ngành có vị trí quan trọng trong nền kinh tế quốc dân và đời sống xã hội, gắn liền với sự nghiệp chăm sóc và bảo vệ sức khỏe nhân dân. Đảng và Nhà nước ta luôn quan tâm, chỉ đạo xây dựng ngành Dược Việt Nam phát triển một cách bền vững ở hiện tại cũng như tương lai. Tuy nhiên, ngành Dược Việt Nam hiện nay so với các nước trong khu vực và trên thế giới vẫn là ngành có mức độ phát triển tương đối thấp. Để hội nhập nền kinh tế thế giới, đòi hỏi ngành Dược phải phát huy hiệu quả hoạt động của mỗi đơn vị, đổi mới dây chuyền công nghệ, năng lực quản lý của doanh nghiệp mới có thể tồn tại và phát triển. Ngoài ra, trong các doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm, thông tin về chi phí có vị trí rất quan trọng trong việc giúp các nhà quản trị kiểm soát chi phí nhằm mục tiêu đưa ra nhiều loại sản phẩm với mức giá cả hợp lý, tiết kiệm được ngân sách để đầu tư cho việc đa dạng hoá cơ cấu sản phẩm kinh doanh, đào tạo nguồn nhân lực chất lượng cao, hiện đại hóa dây chuyền sản xuất, tăng cường cho hoạt động quảng cáo, phát triển sản phẩm mới, mở rộng thị trường... Trong nền kinh tế thị trường hiện nay, muốn quản lý hoạt động kinh doanh có hiệu quả, các nhà quản trị doanh nghiệp cần nắm bắt được thông tin về chi phí, bởi vì chi phí là cơ sở của việc lựa chọn các phương án kinh doanh.

Theo khảo sát thực tế hiện nay, về công tác cung ứng và phân phối thuốc cho các tuyến điều trị ở Thanh Hóa chỉ mới đạt ở mức độ khiêm tốn khoảng 30% giá trị tiền thuốc theo nhu cầu sử dụng, giá trị tiền thuốc bình quân đầu người đạt 12,3 USD tương đương 228.000 đồng/năm vào năm 2009 và đạt 19,05 USD tương đương 400.000 đồng/năm vào năm 2015. Về công tác kế toán quản trị chi phí, trong khi hệ thống kế toán quản trị chi phí hiện đại đã được các doanh nghiệp tại những nước phát triển trên thế giới xây dựng từ lâu và phát huy được tính hữu ích của nó, thì hiện nay các doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm trên địa bàn tỉnh Thanh Hóa mới chỉ chú trọng vào việc ghi nhận thông tin kế toán tài chính. Khả năng phối hợp giữa các bộ phận, phòng ban trong doanh nghiệp để tổ chức thu thập đầy đủ dữ liệu đầu vào, đầu ra gặp nhiều khó khăn. Do đó, ngành kinh doanh dược phẩm Thanh Hóa đang ngành cần thiết phải xây dựng và hoàn thiện kế toán quản trị chi phí nhằm phục vụ cho việc quản trị mọi hoạt động kinh doanh của mình.

Xuất phát từ đặc thù ngành kinh doanh dược phẩm tại Thanh Hóa, thực tế kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm Thanh Hóa, tác giả đã lựa chọn đề tài: ***“Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm trên địa bàn tỉnh Thanh Hóa”*** làm nội dung để nghiên cứu.

## **2. Tổng quan nghiên cứu có liên quan đến kế toán quản trị chi phí**

Cùng với sự phát triển mạnh mẽ của nền kinh tế, các doanh nghiệp đang nỗ lực tìm kiếm cách thức kiểm soát, quản lý, để tối thiểu hóa chi phí, hạ giá thành sản phẩm, nâng cao hiệu quả hoạt động và tính cạnh tranh. Muốn vậy, doanh nghiệp không thể thiếu được sự tồn tại của kế toán quản trị chi phí. Đã có rất nhiều công trình nghiên cứu trong và ngoài nước về kế toán quản trị doanh nghiệp. Có thể khái quát một số công trình nghiên cứu tiêu biểu dưới các góc độ sau đây:

- Về nhận diện và phân loại chi phí
- Về xây dựng định mức và lập dự toán chi phí
- Về kế toán chi phí hoạt động và tính giá thành sản phẩm
- Về phân tích biến động chi phí
- Về hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí
- Về phân tích thông tin chi phí

*Khoảng trống trong các nghiên cứu và xác lập vấn đề nghiên cứu:* Đa số các công trình nghiên cứu trước đây đề cập đến chi phí trong doanh nghiệp sản xuất thuộc các ngành xây dựng, mía đường, bánh kẹo, xi măng, nhựa,... còn trong luận án nghiên cứu, lĩnh vực mà tác giả lựa chọn là doanh nghiệp sản xuất, doanh nghiệp kinh doanh tổng hợp và doanh nghiệp kinh doanh thương mại (buôn bán dược phẩm). Hơn nữa, hầu hết luận án đi trước tập trung nghiên cứu vận dụng kế toán quản trị cho doanh nghiệp có quy mô lớn, còn đối tượng doanh nghiệp chủ yếu tác giả hướng đến trong luận án là doanh nghiệp có quy mô vừa và nhỏ trên địa bàn tỉnh Thanh Hóa. Đối với lĩnh vực dược phẩm, điển hình có nghiên cứu của tác giả Phạm Thị Thủy (2007) “Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam”, trong luận án tác giả đã xây dựng được mô hình kế toán quản trị chi phí vận dụng cho các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam nói chung, tuy nhiên trong luận án, tác giả vẫn chưa làm rõ nét vai trò của kế toán quản trị chi phí gắn với chức năng cơ bản của quản trị doanh nghiệp, cũng như các nguyên tắc của kế toán quản trị chi phí. Ngoài ra, khi phân tích chi phí chưa đề cập đến việc vận dụng công cụ kế

toán trách nhiệm cho các trung tâm trách nhiệm. Trong luận án, tác giả chỉ nghiên cứu bản chất, vai trò, mô hình cơ bản của kế toán quản trị chi phí và kinh nghiệm vận dụng chứ không phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến kế toán quản trị chi phí. Khi thực hiện hoàn thiện kế toán quản trị chi phí cho doanh nghiệp dược phẩm Việt Nam, trong phần dự toán không sử dụng dự toán linh hoạt, không tổ chức hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí, luận án cũng đã đề xuất doanh nghiệp dược phẩm Việt Nam từng bước vận dụng phương pháp tính giá thành hiện đại nhưng chưa khuyến nghị vận dụng một phương pháp cụ thể nào và cũng không áp dụng kế toán trách nhiệm phục vụ cho quá trình ra quyết định kinh doanh. Hơn nữa, mẫu điển hình được chọn có các công ty sản xuất dược phẩm ở cả 3 miền Bắc, Trung, Nam, nhưng không có mẫu điển hình ở Thanh Hóa. Trong khi đó, phạm vi nghiên cứu trong luận án của tác giả Phạm Thị Thủy chỉ đề cập đến doanh nghiệp sản xuất mà không bao gồm các doanh nghiệp kinh doanh thương mại dược phẩm đơn thuần. Vấn đề này kết hợp với đặc điểm kinh tế - xã hội, thực trạng ngành dược Thanh Hóa có hiệu quả hoạt động kinh doanh chưa cao. Do vậy, việc xây dựng và hoàn thiện kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm Thanh Hóa, nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động và tăng sức cạnh tranh cho các doanh nghiệp này là cần thiết.

Dựa vào tình hình thực tế và “khoảng trống” nghiên cứu của những tác giả đi trước, tác giả nhận thấy cần thiết phải nghiên cứu và xây dựng hệ thống kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm trên địa bàn tỉnh Thanh Hóa.

### **3. Mục tiêu nghiên cứu**

Tìm ra giải pháp thích hợp để hoàn thiện kế toán quản trị chi phí nhằm cung cấp thông tin cho nhà quản trị doanh nghiệp trong các doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm trên địa bàn tỉnh Thanh Hóa.

### **4. Câu hỏi nghiên cứu**

Để đạt được mục tiêu nghiên cứu, luận án tiến hành trả lời câu hỏi sau: Những giải pháp nào phù hợp để hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm trên địa bàn tỉnh Thanh Hóa?

### **5. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu**

- *Đối tượng nghiên cứu:* Đề tài nghiên cứu về kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm trên địa bàn tỉnh Thanh Hóa.

- *Phạm vi nghiên cứu:* Giới hạn tại các doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm trên địa bàn tỉnh Thanh Hóa. Nghiên cứu từ năm 2011 đến nay.

## **6. Phương pháp nghiên cứu**

### **6.1. Phương pháp thu thập dữ liệu**

- Tài liệu thứ cấp: Hệ thống dữ liệu thứ cấp là nguồn thông tin từ các tài liệu liên quan đến vấn đề nghiên cứu ở các nguồn khác nhau của các cơ quan, tạp chí, website...

- Tài liệu sơ cấp: Tài liệu sơ cấp được thu thập thông qua điều tra, khảo sát, trao đổi trực tiếp và phỏng vấn các đối tượng có liên quan.

Ngoài ra, tác giả thu thập tài liệu thông qua phát phiếu điều tra đến các doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm trên địa bàn. Tác giả gửi 30 phiếu điều tra đến các doanh nghiệp, kết quả nhận lại là 30 phiếu điều tra. Mẫu phiếu điều tra, danh sách doanh nghiệp, cá nhân và bảng tổng hợp kết quả điều tra khảo sát cụ thể tại các phụ lục.

### **6.2. Phương pháp xử lý dữ liệu**

Các tài liệu sau khi được thu thập sẽ được kiểm tra để tìm ra những sai sót trong quá trình ghi chép, sau đó tổng hợp lại và phân tích, xử lý tài liệu theo định hướng nghiên cứu của đề tài. Các phương pháp chính được tác giả sử dụng bao gồm: Phương pháp thống kê, phương pháp lấy ý kiến chuyên gia, phương pháp đối chiếu và so sánh. Ngoài ra, tác giả vận dụng phương pháp luận của chủ nghĩa duy vật biện chứng kết hợp với duy vật lịch sử, sử dụng các phần mềm văn phòng của Microsoft office để tính toán, tổng hợp,... nhằm làm rõ các nội dung nghiên cứu của mình.

## **7. Ý nghĩa khoa học và thực tiễn**

Đề tài nghiên cứu có đóng góp cả về tính lý luận và tính thực tiễn.

## **8. Kết cấu của đề tài**

Ngoài phần mở đầu, kết luận, mục lục, danh mục bảng, hình, phụ lục và danh mục tài liệu tham khảo, luận án được kết cấu thành 3 chương:

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

*Chương 2:* Kết quả nghiên cứu về thực trạng kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm trên địa bàn tỉnh Thanh Hóa.

*Chương 3:* Giải pháp hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm trên địa bàn tỉnh Thanh Hóa.

# Chương 1

## CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP

### 1.1. Bản chất, vai trò, yêu cầu và nguyên tắc của kế toán quản trị chi phí

#### 1.1.1. Bản chất kế toán quản trị chi phí

Lịch sử phát triển lâu dài của kế toán nói chung, kế toán quản trị chi phí nói riêng gắn liền với quá trình phát triển của xã hội. Kế toán quản trị chi phí, về bản chất là một bộ phận cấu thành không thể tách rời của hệ thống kế toán, vì vậy, bản chất của kế toán quản trị chi phí trước hết thể hiện ở bản chất của kế toán, đều làm nhiệm vụ tổ chức hệ thống thông tin kế toán trong doanh nghiệp.

Kế toán quản trị là việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính theo yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế, tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán. Trải qua quá trình hình thành và phát triển lâu đời, có rất nhiều khái niệm về kế toán quản trị dưới các góc độ khác nhau. Trong đó theo tác giả, kế toán quản trị có đặc điểm như sau:

- Kế toán quản trị là một phần trong hệ thống kế toán
- Kế toán quản trị cung cấp các thông tin định lượng kết hợp với định tính
- Kế toán quản trị cung cấp thông tin chi tiết và rất hữu ích cho các đối tượng bên trong doanh nghiệp. Do đó, kế toán quản trị là công cụ không thể thiếu được trong hoạt động của mọi doanh nghiệp

- Thông tin do kế toán quản trị cung cấp giúp nhà quản trị trong doanh nghiệp thực hiện chức năng quản lý và kiểm soát doanh nghiệp, bắt đầu từ các khâu lập kế hoạch, tổ chức thực hiện, kiểm tra, đánh giá và ra quyết định kinh doanh.

Bên cạnh khái niệm kế toán quản trị còn có nhiều quan điểm cá nhân về kế toán quản trị chi phí của các nhà nghiên cứu, còn hiện nay chưa có khái niệm chính thức về kế toán quản trị chi phí. Nhưng, theo tác giả, kế toán quản trị chi phí là một phân hệ kế toán thuộc hệ thống kế toán quản trị, cung cấp thông tin toàn diện về chi phí, giúp các nhà quản trị kiểm soát toàn bộ nguồn lực, xuyên

suốt trong quá trình hoạt động của doanh nghiệp. Kế toán quản trị chi phí là kênh thông tin rất quan trọng giúp cho nhà quản trị xây dựng, tổ chức thực hiện, kiểm tra, kiểm soát, đánh giá hoạt động và đưa ra các quyết định tối ưu. Bao gồm các nội dung cơ bản sau: (1) Nhận diện và phân loại chi phí; (2) Xây dựng định mức và dự toán chi phí; (3) Kế toán chi phí hoạt động và tính giá thành sản phẩm; (4) Phân tích biến động chi phí; (5) Hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí; (6) Phân tích thông tin chi phí. Các nội dung này sẽ là cơ sở cho tất cả các vấn đề được trình bày trong luận án.

### *1.1.2. Vai trò kế toán quản trị chi phí*

Vai trò của kế toán quản trị chi phí trong việc cung cấp thông tin cho hệ thống quản lý doanh nghiệp được thể hiện trên các mặt sau:

- Đối với chức năng xây dựng kế hoạch:
- Đối với chức năng tổ chức thực hiện kế hoạch:
- Đối với chức năng kiểm tra việc thực hiện kế hoạch:
- Đối với chức năng kiểm soát và đánh giá hiệu quả:
- Đối với chức năng ra quyết định:

### *1.1.3. Yêu cầu và nguyên tắc của kế toán quản trị chi phí*

Để tiến hành hoạt động kế toán quản trị chi phí sao cho đạt hiệu quả cao nhất, cần tuân thủ một số yêu cầu như sau:

- Cung cấp đầy đủ, chính xác và kịp thời thông tin theo yêu cầu quản lý về chi phí của từng hoạt động, bộ phận, công việc, sản phẩm.
- Thông tin kế toán quản trị chi phí cung cấp chi tiết, cụ thể hơn so với kế toán tài chính.
- Thông tin kế toán quản trị chi phí cung cấp có tính logic và so sánh được nhằm nhận diện thông tin nhanh, chính xác.
- Thông tin kế toán quản trị chi phí phải mang tính bảo mật.

Để hoạt động kiểm soát chi phí đem lại hiệu quả và tiết kiệm nhất có thể, ngoài việc thực hiện các yêu cầu trên, cần thiết phải tuân thủ các nguyên tắc sau: (1) Nguyên tắc khách quan, (2) Nguyên tắc phù hợp, (3) Nguyên tắc tiết kiệm và hiệu quả, (4) Nguyên tắc linh hoạt, (5) Nguyên tắc phối hợp.



## **1.2. Các nhân tố ảnh hưởng đến kế toán quản trị chi phí**

### ***1.2.1. Các nhân tố bên trong doanh nghiệp***

Theo tác giả, nhân tố bên trong doanh nghiệp được xác định bao gồm: (1) Nhu cầu thông tin của nhà quản trị; (2) Đặc điểm hoạt động của doanh nghiệp; (3) Tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí, cụ thể:

### ***1.2.2. Các nhân tố bên ngoài doanh nghiệp***

Nhóm nhân tố bên ngoài doanh nghiệp được xác định bao gồm: (1) Hệ thống văn bản về chính sách, pháp luật của Nhà nước, ngành; (2) Quá trình hội nhập kinh tế quốc tế và môi trường cạnh tranh.

## **1.3. Nội dung kế toán quản trị chi phí**

Nội dung cơ bản của kế toán quản trị chi phí mà tác giả xác định là: (1) Nhận diện và phân loại chi phí; (2) Xây dựng định mức và dự toán chi phí; (3) Kế toán chi phí hoạt động và tính giá thành sản phẩm; (4) Phân tích biến động chi phí; (5) Tổ chức hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí; (6) Phân tích thông tin chi phí. Nội dung chi tiết của kế toán quản trị chi phí sẽ được trình bày theo thứ tự xuyên suốt trong luận án từ khi nghiên cứu cơ sở lý luận cho đến khi đưa ra giải pháp hoàn thiện.

### ***1.3.1. Nhận diện và phân loại chi phí***

Chi phí hoạt động cũng có thể hiểu một cách tổng quát là những hao phí về lao động sống và lao động vật hóa cho hoạt động kinh doanh trong một kỳ nhất định và được biểu hiện bằng tiền. Với mỗi loại hình doanh nghiệp có đặc điểm, quy mô, ngành nghề kinh doanh, trình độ,... và nhu cầu thông tin khác nhau sẽ có những cách phân loại chi phí khác nhau, hơn nữa chi phí hoạt động trong doanh nghiệp bao gồm nhiều loại khác nhau, từ chi phí sản xuất (với doanh nghiệp sản xuất), chi phí liên quan đến hàng hóa mua vào (với doanh nghiệp thương mại), cho đến chi phí bán hàng, chi phí quản lý DN, chi phí tài chính và các chi phí khác.

### ***1.3.2. Xây dựng định mức và dự toán chi phí***

Việc xây dựng định mức và dự toán chi phí có ý nghĩa quan trọng trong công tác quản lý, thiết lập được định mức chuẩn chính là căn cứ hữu hiệu để

xây dựng dự toán sản xuất kinh doanh, giúp nhà quản trị ước tính được chi phí phát sinh, kiểm soát và tiết kiệm chi phí. Từ đó chủ động trong việc định hướng sử dụng, huy động và phát triển nguồn lực kinh doanh tối ưu.

### ***1.3.3. Kế toán chi phí hoạt động và tính giá thành sản phẩm***

- *Xác định đối tượng kế toán chi phí hoạt động*: Tùy theo từng loại chi phí và lĩnh vực hoạt động mà kế toán phải tiến hành xác định đối tượng cho phù hợp.

- *Xác định đối tượng tính giá thành sản phẩm*: Đối với các doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực sản xuất sản phẩm thì cần phải xác định đối tượng tính giá thành. Đây là việc xác định toàn bộ hao phí mà doanh nghiệp bỏ ra được kết tinh trong đối tượng nào.

- *Xác định phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang*: Đánh giá sản phẩm dở dang là công việc không thể thiếu trong các doanh nghiệp sản xuất để tính giá thành sản phẩm. Bởi muốn xác định được giá thành sản phẩm, doanh nghiệp cần tính toán chính xác phần giá trị còn nằm lại trong sản phẩm dở dang.

- *Xác định giá thành sản phẩm*: Sau khi xác định được đối tượng kế toán chi phí hoạt động và đối tượng tính giá thành sản phẩm, xác định chính xác giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ, DN tiến hành tính toán giá thành sản xuất sản phẩm.

### ***1.3.4. Phân tích biến động chi phí***

Phân tích biến động chi phí chính là việc xác định mức độ chênh lệch của chi phí, từ đó chỉ ra sự chênh lệch đó là tốt hay không tốt và nguyên nhân của sự chênh lệch, để đưa ra giải pháp khắc phục hạn chế hoặc phát huy để nâng cao hiệu quả kinh doanh cho doanh nghiệp.

### ***1.3.5. Tổ chức hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí***

Tổ chức hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí là việc thiết lập các báo cáo kế toán quản trị chi phí cần thiết cho doanh nghiệp căn cứ vào nhu cầu thông tin của nhà quản trị, lĩnh vực kinh doanh..., đồng thời xác định cá nhân, bộ phận để xây dựng những loại báo cáo kế toán quản trị chi phí đó nhằm sử dụng cho các đối tượng sao cho phù hợp và đạt hiệu quả cao nhất.

### *1.3.6. Phân tích thông tin chi phí*

Phân tích thông tin chi phí là việc chia nhỏ chi phí để hiểu rõ được chi phí trên nhiều khía cạnh, từ đó cung cấp thông tin này phục vụ cho nhà quản trị ra quyết định kinh doanh.

## **1.4. Kinh nghiệm vận dụng kế toán quản trị chi phí và bài học cho các doanh nghiệp kinh doanh được phẩm**

### *1.4.1. Kinh nghiệm quốc tế*

Nền kinh tế thị trường xuất hiện ở các nước phát triển từ rất lâu, kéo theo sự phát triển mạnh mẽ cả về phạm vi và quy mô hoạt động của các DN trong giai đoạn này, do đó kế toán quản trị nói chung hay kế toán quản trị chi phí nói riêng tại các nước Mỹ, Đức, Trung Quốc,... đã có bề dày nghiên cứu cả về lý luận và thực tiễn.

### *1.4.2. Bài học kinh nghiệm về vận dụng kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp kinh doanh được phẩm*

Dựa vào kinh nghiệm về kế toán quản trị chi phí tại các nước trên thế giới. Có thể vận dụng một số bài học kinh nghiệm từ các nước này trên các khía cạnh sau: (1) Về nhận diện và phân loại chi phí, (2) Về xây dựng định mức và dự toán chi phí, (3) Về kế toán chi phí hoạt động và tính giá thành sản phẩm, (4) Về phân tích biến động chi phí, (5) Về hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí, (6) Về phân tích thông tin chi phí.

## **KẾT LUẬN CHƯƠNG 1**

## Chương 2

# KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU VỀ THỰC TRẠNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP KINH DOANH DƯỢC PHẨM TRÊN ĐỊA BÀN TỈNH THANH HÓA

### 2.1. Tổng quan về các doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm trên địa bàn tỉnh Thanh Hóa

#### 2.1.1. Lịch sử hình thành và phát triển

Kế tục tinh hoa của ngành Y học dân tộc cổ truyền và nền y học hiện đại, chính thức ra đời từ năm 1945, nền Y tế cách mạng trên địa bàn Tỉnh Thanh Hóa đã phát triển và không ngừng lớn mạnh.

#### 2.1.2. Đặc điểm hoạt động kinh doanh và tổ chức kinh doanh

Dược phẩm là một loại hàng hoá đặc biệt, ảnh hưởng trực tiếp đến sức khoẻ và tính mạng của người sử dụng, nên được quản lý, kiểm nghiệm chất lượng nghiêm ngặt và trải qua rất nhiều khâu kiểm soát. Sản phẩm dược có một số đặc trưng cơ bản như: Về nguồn nguyên vật liệu; về quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm, về chi phí kiểm nghiệm, về tính nghiêm ngặt trong quy trình sản xuất và các đặc điểm về bảo quản, lưu thông sản phẩm, về máy móc thiết bị, dây chuyền sản xuất, về thời hạn sử dụng và tiêu hủy sản phẩm,...

#### 2.1.3. Đặc điểm tổ chức bộ máy quản lý hoạt động kinh doanh và phân cấp quản lý tài chính

Qua khảo sát kết hợp với kết quả thống kê, tổ chức bộ máy của các công ty dược tổ chức theo mô hình tập trung, trong đó được chia thành các phòng ban chức năng phù hợp với yêu cầu quản lý.

#### 2.1.4. Đặc điểm tổ chức bộ máy kế toán

Bộ máy kế toán trong các doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm hiện nay được tổ chức theo mô hình trực tuyến chức năng. Số lượng nhân viên kế toán khoảng từ 3 tới 15 người tùy thuộc qui mô của doanh nghiệp.

### 2.2. Thực trạng kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm trên địa bàn tỉnh Thanh Hóa

#### 2.2.1. Thực trạng nhận diện và phân loại chi phí

Trong số các doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm Thanh Hóa được khảo sát, bao gồm 02 DN sản xuất, 01 DN kinh doanh tổng hợp và 27 doanh nghiệp

kinh doanh thương mại đều thực hiện phân loại chi phí, tiêu thức phân loại của các doanh nghiệp này là theo nội dung kinh tế của chi phí, cụ thể như sau:

- Chi phí nguyên liệu, vật liệu
- Chi phí về công cụ, dụng cụ
- Chi phí nhân công
- Chi phí khấu hao tài sản cố định
- Chi phí đồ dùng văn phòng, vật liệu quản lý
- Chi phí dịch vụ mua ngoài, phân bổ chi phí trả trước
- Các chi phí khác bằng tiền

Về tỷ trọng các loại chi phí hoạt động, có sự khác biệt trong những doanh nghiệp hoạt động tùy theo từng lĩnh vực.

### ***2.2.2. Thực trạng xây dựng định mức và dự toán chi phí***

Trong số các doanh nghiệp kinh doanh được phẩm trên địa bàn tỉnh Thanh Hóa được khảo sát cho thấy công tác xây dựng định mức chi phí được thực hiện chưa đồng bộ. Trong đó, 3/30 doanh nghiệp sản xuất xây dựng định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, 1/30 doanh nghiệp xây dựng định mức chi phí nhân công trực tiếp, còn định mức chi phí sản xuất chung, định mức chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp, chi phí tài chính và chi phí khác thì chưa có doanh nghiệp nào xây dựng.

Tương ứng với những định mức chi phí đã được xây dựng, dự toán chi phí cũng chỉ dừng lại ở dự toán chi phí nguyên vật liệu (đối với cả 3 doanh nghiệp sản xuất) và dự toán chi phí nhân công (tại Công ty cổ phần Dược VTYT Thanh Hóa), còn lại các khoản mục chi phí khác đều chưa thực hiện lập định mức, dẫn đến không có lập dự toán cho các loại chi phí đó. Cụ thể: Chưa tồn tại các dự toán về chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp... Đối với các doanh nghiệp kinh doanh thương mại cũng không nằm ngoài thực tế trên, tất cả doanh nghiệp được khảo sát đều không lập dự toán giá vốn hàng bán, dự toán chi phí bán hàng hay chi phí quản lý doanh nghiệp, chi phí tài chính và chi phí khác.

### ***2.2.3. Thực trạng kế toán chi phí hoạt động và tính giá thành sản phẩm***

Kết quả khảo sát cho thấy đối tượng kế toán chi phí, đối tượng tính giá thành, phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang, phương pháp tính giá thành trong các loại hình doanh nghiệp bao gồm doanh nghiệp sản xuất, doanh nghiệp kinh doanh tổng hợp và doanh nghiệp thương mại là khác nhau.

#### *2.2.4. Thực trạng phân tích biến động chi phí*

Căn cứ vào kết quả trong Bảng tổng hợp kết quả điều tra khảo sát (Phụ lục 02A), cho thấy hiện tại có 80% doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm Thanh Hóa được khảo sát có thực hiện hoạt động phân tích biến động chi phí phục vụ kiểm soát chi phí. Tuy nhiên, mức độ phân tích biến động chi phí còn đơn giản.

#### *2.2.5. Thực trạng hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí*

Kết quả khảo sát cho thấy hệ thống kế toán trong các doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm trên địa bàn tỉnh Thanh Hóa mới chỉ dừng lại ở việc thu thập, ghi chép thông tin để lập báo cáo tài chính là chủ yếu. Hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí còn hết sức đơn giản, nên thông tin cung cấp sơ đẳng, hệ thống báo cáo chưa có mẫu biểu thống nhất, đầy đủ, chưa thực sự đóng vai trò cung cấp thông tin phục vụ nhu cầu của nhà quản trị doanh nghiệp.

#### *2.2.6. Thực trạng phân tích thông tin chi phí*

Thực tế khảo sát tại các doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm trên địa bàn tỉnh Thanh Hóa đều chưa thiết lập hệ thống phân tích thông tin phục vụ cho việc ra quyết định kinh doanh, trong đó bao gồm việc phân tích mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng - lợi nhuận, định giá bán sản phẩm,...

### **2.3. Đánh giá thực trạng kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm trên địa bàn tỉnh Thanh Hóa**

Tác giả đã tiến hành khảo sát tại các doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm trên địa bàn tỉnh Thanh Hóa thông qua hai hình thức: Phỏng vấn trực tiếp và gửi phiếu điều tra thông tin tới đơn vị. Tổng hợp những thông tin đã thu thập được trình bày ở phần phụ lục, từ đó có thể khái quát về những ưu điểm, nhược điểm và phân tích nguyên nhân tại các doanh nghiệp dược phẩm Thanh Hóa như sau:

#### *2.3.1. Thành tựu đạt được*

Công việc của kế toán tài chính phần nào đã đáp ứng được nhu cầu thông tin của cơ quan quản lý và nhà quản trị doanh nghiệp, do đặc thù mỗi nhân viên kế toán đều được chuyên trách mỗi phần hành kế toán khác nhau, nâng cao tính chuyên môn hóa trong xử lý công việc của kế toán, đồng thời, việc doanh nghiệp sắp xếp như vậy giúp tăng cường tính trách nhiệm của mỗi cá nhân, tránh tình trạng chồng chéo, trùng lặp công việc.



Về hệ thống chứng từ, quy trình tổ chức thu nhận và luân chuyển chứng từ tại các doanh nghiệp dược Thanh Hóa hiện nay cơ bản đã ghi nhận đầy đủ các loại chi phí phát sinh trong kỳ.

Về phân loại chi phí, các doanh nghiệp thực hiện phân loại theo nội dung kinh tế, việc phân loại này đáp ứng cơ bản yêu cầu thông tin của kế toán tài chính để lập các báo cáo liên quan.

Về xây dựng định mức chi phí nguyên vật liệu tại các công ty có hoạt động sản xuất dược phẩm được thực hiện nghiêm ngặt, chính xác do đặc thù sản phẩm dược ảnh hưởng trực tiếp đến sức khỏe con người, nên liều lượng thuốc đều phải theo quy chuẩn và được cập nhật, kiểm tra thường xuyên. Các công ty kinh doanh dược phẩm cũng đã tiến hành lập kế hoạch sản xuất hàng tháng để theo dõi sản lượng sản phẩm tồn đầu kỳ, sản lượng sản xuất trong kỳ, sản lượng tiêu thụ và sản lượng tồn cuối kỳ, tránh tình trạng tồn trữ thuốc, và không bị động trong việc thực hiện các đơn hàng.

Về tổ chức tập hợp chi phí thực hiện, quá trình ghi nhận thông tin chi phí vào các tài khoản chi tiết cũng như việc các doanh nghiệp dược phẩm đã mở sổ theo dõi chi tiết chi phí đến từng phân xưởng sản xuất. Khi tính giá thành sản phẩm hoàn thành, tất cả các công ty sản xuất dược phẩm Thanh Hóa đều tính giá thành sản phẩm hoàn thành theo phương pháp truyền thống. Điều này cho thấy, hệ thống kế toán tại các công ty kinh doanh dược phẩm đã phản ánh đầy đủ mọi thông tin, diễn biến về chi phí trong quá trình sản xuất.

### ***2.3.2. Tồn tại và nguyên nhân***

Căn cứ vào kết quả khảo sát về thực trạng kế toán quản trị chi phí tại các công ty kinh doanh dược phẩm Thanh Hóa, bên cạnh những việc đã làm được, các công ty dược phẩm còn tồn tại những hạn chế cần khắc phục, cụ thể như sau:

Về cách phân loại chi phí hiện nay tại các công ty mới chỉ đáp ứng cho nhu cầu của kế toán tài chính, chưa có công ty nào tiến hành phân loại chi phí thành chi phí biến đổi và chi phí cố định, mặc dù có một số loại chi phí có thể phân loại dễ dàng như chi phí nguyên vật liệu, chi phí nhân công,...

Về xây dựng định mức và dự toán chi phí chưa được xây dựng một cách toàn diện và đem lại hiệu quả thực sự theo đúng ý nghĩa của nó. Còn rất nhiều

yếu tố chi phí chưa được các doanh nghiệp lập định mức và dự toán như chi phí SXC, chi phí BH, chi phí QLDN,...

Chưa có bất kỳ doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Thanh Hóa nào thực hiện việc tính giá thành toàn bộ cho sản phẩm bao gồm cả chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp liên quan trực tiếp đến sản phẩm, việc này làm cho quá trình định giá bán từng loại sản phẩm sẽ thiếu chính xác

Qua khảo sát thực tế cho thấy, đa phần các doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm Thanh Hóa có thực hiện việc phân tích biến động thông tin chi phí phục vụ kiểm soát chi phí cũng như đề ra các quyết định tuy nhiên ở mức độ hết sức đơn giản.

Việc cung cấp thông tin của kế toán quản trị cơ bản chưa có, quá trình cung cấp thông tin này cũng không mang tính đồng bộ, hệ thống.

Các công ty hầu hết đều đã vận dụng phần mềm kế toán để ghi nhận, lưu trữ và kết xuất thông tin kế toán, tuy nhiên vẫn chỉ với một mục tiêu là để phục vụ cho công tác kế toán tài chính. Những tính năng phục vụ cho kế toán quản trị chi phí đa số các doanh nghiệp chưa khai thác sử dụng.

Về bộ máy kế toán trong các doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm hiện nay, đều được tổ chức theo mô hình của kế toán tài chính, nên công việc của nhân viên kế toán chỉ là thu thập và cung cấp thông tin kế toán tài chính.

Qua nghiên cứu về thực trạng kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm Thanh Hóa, cho thấy kế toán quản trị chi phí chưa được đầu tư và coi trọng, hệ thống kế toán chỉ tập trung chủ yếu cho việc cung cấp thông tin cho kế toán tài chính chứ chưa hề phục vụ cho mục đích quản trị doanh nghiệp.

Có thể đưa ra một vài nguyên nhân như sau: (1) Về hệ thống văn bản pháp lý; (2) Về quan niệm và nhận thức về kế toán quản trị chi phí; (3) Về chính sách, chế độ của Nhà nước; (4) Về quy mô kinh doanh; (5) Về phương pháp kế toán quản trị.

## **KẾT LUẬN CHƯƠNG 2**



### **Chương 3**

## **GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP KINH DOANH DƯỢC PHẨM TRÊN ĐỊA BÀN TỈNH THANH HÓA**

### **3.1. Mục tiêu phát triển ngành Dược Thanh Hóa và yêu cầu hoàn thiện kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm**

#### ***3.1.1. Mục tiêu phát triển***

Trong những năm qua, ngành Dược Thanh Hóa đã đạt được nhiều thành tích đáng ghi nhận, góp phần tích cực vào việc cải thiện sức khoẻ của nhân dân trong tỉnh. Bản quy hoạch tổng thể phát triển ngành Dược tỉnh Thanh Hoá giai đoạn đến 2020 và tầm nhìn đến 2030, đã mô tả mục tiêu tổng quát và mục tiêu cụ thể cần hướng đến trong tương lai, nó có ý nghĩa quan trọng trong tình hình mới và đóng góp thiết thực vào quá trình triển khai thực hiện chiến lược phát triển kinh tế - xã hội của của tỉnh Thanh Hóa và của vùng Bắc Trung Bộ trong giai đoạn tới. Trong đó, mục tiêu tổng quát về việc xây dựng quy hoạch phát triển ngành Dược tỉnh Thanh Hoá đến 2020 và tầm nhìn đến năm 2030 là cung ứng đầy đủ, kịp thời, có chất lượng, giá hợp lý các loại thuốc theo cơ cấu bệnh tật tương ứng với từng giai đoạn phát triển kinh tế - xã hội và bảo đảm sử dụng thuốc an toàn. Chú trọng cung ứng thuốc cho đối tượng thuộc diện chính sách xã hội, đồng bào dân tộc thiểu số, người nghèo, vùng sâu, vùng xa. Về mục tiêu cụ thể phát triển ngành dược Thanh Hóa được chia thành 2 giai đoạn lớn, giai đoạn 1: Từ nay đến năm 2020 và giai đoạn 2 từ năm 2020 đến năm 2030.

#### ***3.1.2. Yêu cầu hoàn thiện***

Để hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm trên địa bàn tỉnh Thanh Hóa, cần đảm bảo các yêu cầu sau: (1) Đảm bảo tính linh hoạt; (2) Phù hợp với đặc thù của mỗi doanh nghiệp; (3) Tuân thủ nguyên tắc hiệu quả; (4) Phù hợp với hệ thống pháp luật.

### **3.2. Giải pháp hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm trên địa bàn tỉnh Thanh Hóa**

Nhu cầu thông tin của nhà quản trị là cơ sở để tác giả xác định nội dung nghiên cứu cơ bản của kế toán quản trị chi phí, và đây cũng chính là nhân tố

quan trọng để định hướng các giải pháp hoàn thiện dựa trên nhu cầu, có như vậy mới mang lại tính khả thi cho giải pháp.

### 3.2.1. Hoàn thiện nhận diện và phân loại chi phí

Căn cứ vào thực tế khảo sát và nhu cầu thông tin của nhà quản trị các doanh nghiệp, tác giả cho rằng, doanh nghiệp cần phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động. Cách nhận diện chi phí cụ thể như sau:

**Bảng 3.1: Bảng phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động (Đối với DN sản xuất và DN kinh doanh tổng hợp)**

Số TT	Yếu tố chi phí	Phân loại chi phí			Ghi chú
		Chi phí biến đổi	Chi phí cố định	Chi phí hỗn hợp	
I	BỘ PHẬN SẢN XUẤT SẢN PHẨM				
1.	Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp				
	- Nguyên vật liệu chính (dược chất)	X			
	- Nguyên vật liệu phụ (tá dược)	X			
	- Nhiên liệu.	X			
2.	Chi phí nhân công trực tiếp				
	- Tiền lương của công nhân tại các tổ sản xuất	X			
	- Các khoản trích theo lương của công nhân tại các tổ sản xuất			X	
3.	Chi phí sản xuất chung				
	- Tiền lương của nhân viên bộ phận phân xưởng		X		
	- Các khoản trích theo lương của nhân viên bộ phận phân xưởng		X		
	- Chi phí nguyên vật liệu	X			
	- Chi phí công cụ, dụng cụ (mắt kính, trang phục bảo hộ, găng tay,...)		X		
	- Chi phí khấu hao tài sản cố định		X		
	- Chi phí kiểm nghiệm dược phẩm			X	
	- Chi phí bằng tiền khác... (chi phí bảo dưỡng, sửa chữa nhỏ...)			X	

II	BỘ PHẬN KIỂM NGHIỆM, NGHIÊN CỨU VÀ PHÁT TRIỂN SẢN PHẨM				
1.	Chi phí nguyên vật liệu		X		
2.	Chi phí công cụ, dụng cụ		X		
3.	Chi phí nhân công				
	- Tiền lương của nhân viên bộ phận kiểm nghiệm, nghiên cứu và phát triển sản phẩm		X		
	- Các khoản trích theo lương của nhân viên bộ phận kiểm nghiệm, nghiên cứu và phát triển sản phẩm		X		
4.	Chi phí khấu hao tài sản cố định		X		
5.	Chi phí kiểm nghiệm sản phẩm	X			
6.	Chi phí bằng tiền khác...			X	
III	BỘ PHẬN BÁN HÀNG				
1.	Chi phí nhân công				
	- Tiền lương của nhân viên bộ phận bán hàng			X	
	- Các khoản trích theo lương của nhân viên bộ phận bán hàng			X	
2.	Chi phí vật liệu, bao bì	X			
3.	Chi phí công cụ, dụng cụ		X		
4.	Chi phí khấu hao tài sản cố định		X		
5.	Chi phí thuê và sửa chữa cửa hàng		X		
6.	Chi phí quảng cáo		X		
7.	Chi phí vận chuyển	X			
8.	Chi phí tiếp thị sản phẩm		X		
9.	Chi phí điện, nước	X			
10.	Chi phí điện thoại			X	
11.	Chi phí hoa hồng bán hàng	X			
12.	Chi phí bằng tiền khác...			X	

IV	BỘ PHẬN QUẢN LÝ DOANH NGHIỆP				
1.	Chi phí nhân công				
	- Tiền lương của nhân viên bộ phận quản lý doanh nghiệp		X		
	- Các khoản trích theo lương của nhân viên bộ phận quản lý doanh nghiệp		X		
2.	Chi phí vật liệu		X		
3.	Chi phí công cụ, dụng cụ		X		
4.	Chi phí khấu hao tài sản cố định		X		
5.	Chi phí in ấn và văn phòng phẩm	X			
6.	Chi phí điện, nước	X			
7.	Chi phí điện thoại			X	
8.	Các loại thuế, phí, lệ phí			X	
9.	Chi phí bảo hiểm			X	
10.	Chi phí sửa chữa, bảo trì		X		
11.	Chi phí hội họp, tiếp khách		X		
12.	Chi phí bằng tiền khác...			X	
V	CHI PHÍ TÀI CHÍNH				
1.	Chi phí lấy vay	X			
2.	Chiết khấu thanh toán	X			
3.	Chi phí bằng tiền khác...			X	
VI	CHI PHÍ KHÁC				
1.	Phí, lệ phí và các khoản phải nộp khác			X	
2.	Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước	X			
3.	Chi phí bằng tiền khác...			X	

*Nguồn: Tác giả tổng hợp trên cơ sở kết quả nghiên cứu*

**Bảng 3.2: Bảng phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động  
(Đối với DN kinh doanh thương mại)**

Số TT	Yếu tố chi phí	Phân loại chi phí			Ghi chú
		Chi phí biến đổi	Chi phí cố định	Chi phí hỗn hợp	
I	<b>BỘ PHẬN THU MUA HÀNG HÓA</b>				
1.	Chi phí mua hàng hóa	X			
2.	Chi phí thu mua hàng hóa				
	- Chi phí vận chuyển, bốc dỡ	X			
	- Chi phí bảo quản hàng hóa	X			
	- Chi phí kho tàng, bến bãi			X	
-	- Chi phí hao hụt trong định mức	X			
	- Chi phí bằng tiền khác...			X	
II	<b>BỘ PHẬN KIỂM NGHIỆM HÀNG HÓA</b>				
1.	Chi phí hóa chất	X			
2.	Chi phí công cụ, dụng cụ		X		
3.	Chi phí nhân công				
	- Tiền lương của nhân viên bộ phận kiểm nghiệm		X		
	- Các khoản trích theo lương của nhân viên bộ phận kiểm nghiệm		X		
4.	Chi phí khấu hao tài sản cố định		X		
5.	Chi phí kiểm nghiệm thuê ngoài	X			
6.	Chi phí bằng tiền khác...			X	
III	<b>BỘ PHẬN BÁN HÀNG</b>				
1.	Chi phí nhân công				
	- Tiền lương của nhân viên bộ phận bán hàng			X	
	- Các khoản trích theo lương của nhân viên bộ phận bán hàng			X	
2.	Chi phí bao bì đóng gói	X			
3.	Chi phí công cụ, dụng cụ		X		
4.	Chi phí khấu hao tài sản cố định		X		
5.	Chi phí thuê và sửa chữa cửa hàng		X		

6.	Chi phí quảng cáo		X		
7.	Chi phí vận chuyển, bốc dỡ	X			
8.	Chi phí tiếp thị sản phẩm		X		
9.	Chi phí điện, nước	X			
10.	Chi phí điện thoại			X	
11.	Chi phí hoa hồng bán hàng	X			
12.	Chi phí bằng tiền khác...			X	
IV	<b>BỘ PHẬN QUẢN LÝ DOANH NGHIỆP</b>				
1.	Chi phí nhân công				
	- Tiền lương của nhân viên bộ phận quản lý doanh nghiệp		X		
	- Các khoản trích theo lương của nhân viên bộ phận quản lý doanh nghiệp		X		
2.	Chi phí công cụ		X		
3.	Chi phí dụng cụ		X		
4.	Chi phí khấu hao tài sản cố định		X		
5.	Chi phí in ấn và văn phòng phẩm	X			
6.	Chi phí điện, nước	X			
7.	Chi phí điện thoại			X	
8.	Các loại thuế, phí, lệ phí			X	
9.	Chi phí bảo hiểm			X	
10.	Chi phí sửa chữa, bảo trì		X		
11.	Chi phí hội họp, tiếp khách		X		
12.	Chi phí bằng tiền khác...			X	
V	<b>CHI PHÍ TÀI CHÍNH</b>				
1.	Chi phí lấy vay	X			
2.	Chiết khấu thanh toán	X			
3.	Chi phí bằng tiền khác...			X	
VI	<b>CHI PHÍ KHÁC</b>				
1.	Phí, lệ phí và các khoản phải nộp khác			X	
2.	Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước	X			
3.	Chi phí bằng tiền khác...			X	

*Nguồn: Tác giả tổng hợp trên cơ sở kết quả nghiên cứu*

### ***3.2.2. Hoàn thiện xây dựng định mức và dự toán chi phí***

Luận án kiến nghị các doanh nghiệp cần thiết phải vận dụng xây dựng định mức và dự toán chi phí đồng bộ hơn. Bởi vì, việc xây dựng định mức chi phí sẽ giúp doanh nghiệp xác định chi phí tiêu hao để sản xuất 1 đơn vị sản phẩm, từ đó làm cơ sở để thực hiện và kiểm soát chi phí. Mặt khác, định mức và dự toán có mối quan hệ mật thiết, định mức là cơ sở để xây dựng dự toán, nên nếu định mức chi phí xây dựng thiếu chính xác, dẫn đến dự toán của doanh nghiệp sẽ không chuẩn và ngược lại. Như vậy, nền tảng cần xây dựng trước là hệ thống định mức chi phí trong doanh nghiệp.

Hệ thống định mức chi phí trong doanh nghiệp bao gồm những định mức chi phí như sau: Định mức chi phí nguyên vật liệu, định mức chi phí nhân công, định mức chi phí sản xuất chung, định mức chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp, định mức chi phí tài chính và chi phí khác.

Về xây dựng hệ thống dự toán chi phí: Để có được bản dự toán phù hợp, khoa học, căn cứ vào đặc điểm, cơ cấu hoạt động kinh doanh, trình độ và năng lực của các bộ phận trong doanh nghiệp được phân, các doanh nghiệp nên xây dựng dự toán chi phí xuất phát từ cấp cơ sở. Ngoài ra, để có thể nhìn trước được sự biến động của chi phí, giúp doanh nghiệp trong việc đánh giá hiệu quả kiểm soát chi phí thực tế, khi mức độ hoạt động thay đổi, doanh nghiệp nên lập dự toán linh hoạt cho nhiều mức độ hoạt động khác nhau.

### ***3.2.3. Hoàn thiện kế toán chi phí hoạt động và tính giá thành sản phẩm***

Như đã phân tích ở phần cơ sở lý luận, nếu doanh nghiệp áp dụng phương pháp xác định chi phí sản xuất sản phẩm dựa trên cơ sở hoạt động (ABC), thì sẽ khắc phục được những yếu điểm của phương pháp truyền thống. Thứ nhất, với đặc thù dây chuyền, quy trình sản xuất phức tạp, chi phí phát sinh ở nhiều công đoạn, có những khoản chi phí được quy nạp trực tiếp vào đối tượng chịu chi phí, nhưng đa số chi phí không thể quy nạp trực tiếp mà phát sinh chung cho nhiều công đoạn, nên nếu vận dụng phương pháp ABC, việc xác định và phân bổ chi phí sản xuất chung sẽ chính xác hơn. Thứ hai, không bỏ qua việc phân bổ và quy nạp chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp. Từ đó có cái nhìn chi tiết về chi phí, giúp doanh nghiệp có được giá thành chính xác hơn.

Trong điều kiện hiện nay của công ty, phương pháp ABC là một giải pháp phù hợp. Phương pháp ABC không chỉ mang lại sự chính xác trong giá thành sản phẩm, nó còn cung cấp thông tin về quản lý, giúp nhà quản trị trong công tác điều hành và ra quyết định.

#### ***3.2.4. Hoàn thiện phân tích biến động chi phí***

Thực tế chi phí phát sinh có thể cao hơn hoặc thấp hơn so với kế hoạch, định mức ban đầu, tạo ra sự biến động chi phí thực tế so với định mức. Việc biến động cao hay thấp hơn là tích cực hay tiêu cực phụ thuộc vào nhân tố chi phí đang phân tích. Các doanh nghiệp nên chú trọng phân tích biến động của một số chi phí như: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung. Ngoài việc phân tích biến động của những chi phí kể trên, có thể phân tích biến động của các loại chi phí như: chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp, chi phí tài chính và chi phí khác.

Phân tích các biến động nói trên nên được tiến hành đồng bộ và theo định kỳ, để nhà quản trị có thông tin khái quát về các mức chênh lệch, từ đó phát hiện kịp thời những bất hợp lý để điều chỉnh nhằm tìm ra nguyên nhân và đề xuất những giải pháp nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động kinh doanh nói chung.

#### ***3.2.5. Hoàn thiện hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí***

Dựa vào nhu cầu quản lý cụ thể của doanh nghiệp, kế toán cần thiết kế hệ thống báo cáo phù hợp, vừa đảm bảo các yêu cầu của kế toán quản trị chi phí là có thể ghi nhận chi tiết các chi phí phát sinh, liên quan đến từng đối tượng, vừa đem lại thông tin hữu ích, tránh gây lãng phí, chồng chéo cho doanh nghiệp mà lại kém hiệu quả. Căn cứ vào những khoản chi phí phát sinh thường xuyên và chiếm tỷ trọng lớn tại các bộ phận trong quá trình hoạt động của các doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm, có thể thiết lập các loại báo cáo tại bộ phận sản xuất và báo cáo dùng cho các bộ phận ngoài sản xuất.

#### ***3.2.6. Hoàn thiện phân tích thông tin chi phí***

Căn cứ vào đặc điểm và tình hình hiện tại của các doanh nghiệp dược phẩm Thanh Hóa, kết hợp với phần cơ sở lý luận nghiên cứu ở chương 1, quá trình phân tích chi phí nên được thực hiện bao gồm các nội dung: (1) Xác định các chỉ tiêu lãi trên biến phí, tỷ suất lãi trên biến phí, kết cấu chi phí, độ lớn đòn



bầy kinh doanh; (2) Tìm và phân tích điểm hòa vốn, các vùng an toàn về sản lượng và doanh thu; (3) Ứng dụng mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng - lợi nhuận vào quá trình ra quyết định; (4) Phân tích có hệ thống toàn bộ nguồn lực của doanh nghiệp để đưa ra các quyết định kinh doanh ngắn hạn, dài hạn dựa trên cơ sở thông tin thích hợp; (5) Xây dựng mô hình kế toán trách nhiệm theo các trung tâm trách nhiệm,...

### **3.3. Điều kiện thực hiện các giải pháp hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm trên địa bàn tỉnh Thanh Hóa**

#### ***3.3.1. Về phía Nhà nước***

Nhà nước cần có những giải pháp cụ thể trong việc ban hành những văn bản định hướng, hoàn thiện hệ thống pháp luật liên quan đến kế toán quản trị, soạn thảo các quy định cụ thể về chuyên môn, đạo đức, những công việc, hướng đi thiết thực hơn, như là khuyến khích các đơn vị chuyên nghiệp đào tạo chuyên ngành kế toán quản trị, để có nhân sự chuyên sâu về lĩnh vực này, dần dần thâm nhập vào các doanh nghiệp, phát huy vai trò của kế toán quản trị chi phí. Nếu chưa đào tạo được chuyên ngành kế toán quản trị tại các trường chuyên nghiệp, trước mắt có thể tổ chức các cuộc thi về kế toán quản trị, cấp chứng chỉ hành nghề cho họ. Hoặc mở những khóa học ngắn hạn để đào tạo kiến thức cơ bản và vận dụng thực tế về kế toán quản trị cho các doanh nghiệp.

Nhà nước cần xây dựng môi trường kinh doanh lành mạnh để các doanh nghiệp cạnh tranh bình đẳng dựa trên sức mạnh và sự nỗ lực của doanh nghiệp, kết hợp với việc sử dụng các công cụ hỗ trợ hữu ích như kế toán quản trị chi phí, thì sẽ giúp các doanh nghiệp tự tin phát triển và tạo chỗ đứng vững chắc trên thị trường.

Cơ quan nhà nước phải tạo mọi điều kiện thuận lợi giúp doanh nghiệp phát triển bằng cách xây dựng được một hệ thống cơ chế chính sách phù hợp khuyến khích mạnh mẽ hoạt động doanh nghiệp. Để đạt được mục tiêu này, cơ quan quản lý nhà nước và doanh nghiệp cần phải tăng cường hơn nữa các hoạt động thiết thực nhằm giải quyết các vấn đề vướng mắc, bất cập trong hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp từ đó đưa ra được các giải pháp tháo gỡ thống nhất giữa cơ quan quản lý và doanh nghiệp.

### *3.3.2. Về phía Hiệp hội doanh nghiệp Dược Việt Nam*

Với phạm vi hoạt động lớn và tính chất ngành nghề phức tạp, đòi hỏi Hiệp hội doanh nghiệp dược Việt Nam cần có những định hướng và giải pháp đổi mới công tác quản lý và hoạt động, nâng cao hiệu quả công tác Hiệp hội, để thực sự trở thành tổ chức đại diện cho các doanh nghiệp dược phẩm Việt Nam nói chung và doanh nghiệp dược phẩm trên địa bàn tỉnh Thanh Hóa nói riêng. Kịp thời đề xuất các giải pháp khuyến khích phát triển kinh doanh, giải quyết các vướng mắc trong quá trình hoạt động của doanh nghiệp hội viên và xem xét mở rộng phạm vi này đối với các doanh nghiệp dược phẩm khác, để khuyến khích các doanh nghiệp tham gia hiệp hội, hơn nữa giúp doanh nghiệp kinh doanh tốt nghĩa là đang thúc đẩy nền kinh tế đi lên.

### *3.3.3. Về phía các doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm Thanh Hóa*

Muốn triển khai vận dụng kế toán quản trị chi phí hiệu quả, đòi hỏi doanh nghiệp phải thay đổi và tập trung đầu tư, bao gồm các nội dung như: Con người là quan trọng nhất, là trung tâm điều khiển mọi hoạt động, nên vấn đề đầu tiên doanh nghiệp cần tuyển chọn những nhân sự có năng lực, hiểu biết rộng, không chỉ về kiến thức kế toán quản trị chi phí, mà phải nắm rõ đặc thù ngành nghề kinh doanh của doanh nghiệp mình. Có sự liên hệ chặt chẽ với các bộ phận liên quan khác trong doanh nghiệp để có sự tiếp cận, kết nối thông tin logic. Chuẩn hóa quy trình hoạt động kinh doanh, tiến hành rà soát để điều chỉnh, bổ sung những văn bản quy định chức năng, nhiệm vụ của các cá nhân, phòng ban trong việc phối hợp và chia sẻ thông tin trong doanh nghiệp. Tổ chức bộ máy kế toán phù hợp với doanh nghiệp. Đồng thời cần tiếp cận và áp dụng công nghệ thông tin, trang bị phương tiện hiện đại, giúp cho việc thu nhận, xử lý, truy xuất và lưu trữ thông tin nhanh chóng và chính xác.

## **KẾT LUẬN CHƯƠNG 3**

## **KẾT LUẬN CHUNG**

## DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU ĐÃ CÔNG BỐ CỦA TÁC GIẢ

1. Nguyễn Thị Bình (2012), *Vận dụng phương pháp kế toán chi phí dựa trên cơ sở hoạt động tại công ty CP sản xuất - TM và đầu tư Việt Thanh*, Tạp chí Khoa học Trường ĐH Hồng Đức, số chuyên đề, tháng 06/2013, tr.97
2. Nguyễn Thị Bình (2013), *Hiệu quả hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp xây dựng trên địa bàn Tỉnh Thanh Hóa*, Tạp chí Kinh tế dự báo, số chuyên đề, tháng 09/2013, tr.19
3. Nguyễn Thị Bình (2013), *Thực trạng và giải pháp nâng cao năng lực hoạt động cho các doanh nghiệp trên địa bàn Tỉnh Thanh Hóa trong tình hình hiện nay*, Tạp chí Khoa học Trường ĐH Hồng Đức, số chuyên đề, tháng 03/2014, tr.05
4. Nguyễn Thị Bình (2014), *Vai trò của hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp sản xuất*, Tạp chí Công thương, số chuyên đề, tháng 06/2014, tr.12
5. Nguyễn Thị Bình- Trần Thị Thu Hường (2014), *Xây dựng trung tâm trách nhiệm chi phí để kiểm soát chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất xi măng Việt Nam*, Tạp chí Công thương, số chuyên đề, tháng 06/2014, tr.61
6. Nguyễn Thị Bình (2016), *Phương pháp xác định giá vốn của hàng tồn kho theo thông tư 200/2014/TT-BTC*, Tạp chí Khoa học Trường ĐH Hồng Đức, số chuyên đề, tháng 4/2016, tr.13
7. Nguyễn Thị Bình (2016), *Hoàn thiện kế toán quản trị trong các doanh nghiệp dược phẩm Thanh Hóa*, Tạp chí Kinh tế dự báo, số chuyên đề, tháng 02/2016, tr.42
8. Nguyễn Thị Bình (2016), *Trao đổi một số nội dung về kế toán trách nhiệm trong doanh nghiệp*, Tạp chí Tài chính và quản trị kinh doanh, số chuyên đề tháng 12 năm 2016, tr 69-73.
9. Nguyễn Thị Bình (2017), *Vận dụng kế toán trách nhiệm trong các doanh nghiệp kinh doanh dược phẩm trên địa bàn tỉnh Thanh Hóa*, Tạp chí Tài chính và quản trị kinh doanh, số chuyên đề tháng 9 năm 2017, tr 53-59.