

LỜI CẢM ƠN

Đầu tiên, tác giả xin trân trọng cảm ơn các thầy cô giáo giảng dạy, cán bộ của khoa Sau đại học của Trường Đại học Thương mại đã tạo mọi điều kiện cho tác giả hoàn thành kế hoạch học tập và hoàn thành Luận án.

Tiếp theo, tác giả đặc biệt gửi lời cảm ơn sâu sắc đến **TS. Nguyễn Việt Tiên** và **TS. Đặng Thị Hòa** là những thầy cô giáo hướng dẫn khoa học đã nhiệt tình chỉ bảo, định hướng vô cùng quý báu, đồng viên tác giả trong quá trình nghiên cứu.

Cùng với đó, tác giả xin chân thành cảm ơn các cấp Lãnh đạo của doanh nghiệp chăn nuôi gia súc ở Miền Bắc đã nhiệt tình và giúp đỡ tác giả trong quá trình khảo sát và thu thập dữ liệu, cung cấp các thông tin hữu ích giúp tác giả hoàn thành Luận án.

Tiếp đến, tác giả gửi lời cảm ơn đến các nhà khoa học, các thầy cô đồng nghiệp, bạn bè đã có những góp ý, chia sẻ kinh nghiệm và tạo điều kiện giúp đỡ trong từng giai đoạn hoàn thiện của Luận án.

Lời cuối cùng, tác giả muốn bày tỏ lòng biết ơn đến gia đình, người thân đã luôn ở bên để đồng viên, khích lệ vượt qua những lúc khó khăn và vất vả nhất. Để từ đó tạo động lực cho tác giả hoàn thành Luận án.

Xin trân trọng cảm ơn!

Tác giả luận án

Thái Thị Thái Nguyên

MỤC LỤC

LỜI CẢM ƠN	i
MỤC LỤC	ii
DANH MỤC SƠ ĐỒ VÀ HÌNH	v
DANH MỤC BẢNG	v
DANH MỤC BIỂU ĐỒ	v
DANH MỤC CÁC TỪ VIẾT TẮT	vi
MỞ ĐẦU	1
1. Tính cấp thiết của đề tài luận án.....	1
2. Tổng quan các công trình nghiên cứu liên quan đến đề tài luận án.....	2
2.1. Các công trình nghiên cứu về nhận diện và phân loại chi phí sản xuất.....	3
2.2. Các công trình nghiên cứu về xây dựng định mức và dự toán chi phí	4
2.3. Các công trình nghiên cứu về xác định chi phí cho các đối tượng chịu chi phí và tính GTSP	5
2.3.1. Nghiên cứu về phương pháp chi phí thực tế	5
2.3.2. Nghiên cứu về phương pháp xác định chi phí dựa trên hoạt động (ABC).....	6
2.4. Các nghiên cứu về áp dụng Chuẩn mực IAS 41 và vấn đề giá trị hợp lý trong kế toán CPSX và GTSP	8
3. Mục tiêu nghiên cứu của đề tài luận án.....	13
4. Các câu hỏi đặt ra trong quá trình nghiên cứu	13
5. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu của luận án	13
5.1. Đối tượng nghiên cứu.....	13
5.2. Phạm vi nghiên cứu.....	13
6. Phương pháp nghiên cứu của luận án	14
6.1. Quá trình nghiên cứu.....	14
6.2. Phương pháp thu thập dữ liệu	15
6.2.1. Phương pháp thu thập dữ liệu sơ cấp.....	15
6.2.2. Phương pháp thu thập dữ liệu thứ cấp	18
6.3. Phương pháp phân tích dữ liệu	19
6.4. Phương pháp trình bày dữ liệu	19
7. Kết quả nghiên cứu và đóng góp của Luận án	20
8. Kết cấu của luận án	20

CHƯƠNG 1. LÝ LUẬN CƠ BẢN VỀ KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ GIÁ THÀNH SẢN PHẨM TRONG CÁC DOANH NGHIỆP CHĂN NUÔI...	21
1.1. Đặc điểm hoạt động chăn nuôi có ảnh hưởng đến kế toán CPSX và GTSP trong DNCN	21
1.1.1. Đặc điểm sản phẩm chăn nuôi ảnh hưởng đến kế toán CPSX, GTSP trong DNCN ..	21
1.1.2. Đặc điểm của quá trình chăn nuôi ảnh hưởng đến kế toán CPSX, GTSP của DNCN ..	23
1.2. Những vấn đề chung về CPSX, GTSP trong các DNCN.....	25
1.2.1. Nhận diện và phân loại chi phí sản xuất	25
1.2.2. Giá thành sản phẩm và phân loại giá thành sản phẩm	29
1.3. Kế toán CPSX, GTSP trong các DNCN trên góc độ KTTC.....	33
1.3.1. Cơ sở, loại hình, nguyên tắc, chuẩn mực kế toán chi phối đến kế toán CPSX, GTSP của DNCN	33
1.3.2. Thu nhận thông tin CPSX và GTSP thông qua chứng từ kế toán.....	37
1.3.3. Xử lý, hệ thống hóa thông tin thông qua tài khoản và sổ kế toán	39
1.3.4. Trình bày thông tin thông kế toán CPSX, GTSP trên báo cáo tài chính	43
1.4. Kế toán CPSX, GTSP trong các DNCN trên góc độ KTQT	44
1.4.1. Xây dựng định mức và dự toán CPSX, GTSP trong DNCN	44
1.4.2. Phương pháp xác định chi phí cho đối tượng chịu chi phí	48
1.4.3. Tính giá thành sản phẩm	50
1.4.4. Cung cấp, sử dụng và phân tích thông tin CPSX, GTSP phục vụ cho quản trị trong DNCN.....	59
1.5. Kế toán CPSX, GTSP của các nước tiên tiến và bài học kinh nghiệm đối với Việt Nam	62
1.5.1. Kế toán CPSX, GTSP ở một số nước tiên tiến	62
1.5.2. Bài học kinh nghiệm kế toán CPSX, GTSP cho DNCN gia súc ở MBVN.....	65
KẾT LUẬN CHƯƠNG 1	67
CHƯƠNG 2. THỰC TRẠNG KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT, GIÁ THÀNH SẢN PHẨM TẠI CÁC DOANH NGHIỆP CHĂN NUÔI GIA SÚC Ở MIỀN BẮC VIỆT NAM.....	68
2.1. Tổng quan về các doanh nghiệp chăn nuôi gia súc ở miền Bắc Việt Nam.....	68
2.1.1. Giới thiệu chung về ngành chăn nuôi gia súc và DNCN gia súc ở MBVN	68
2.1.2. Đặc điểm tổ chức hoạt động chăn nuôi, đặc điểm sản phẩm, quy trình chăn nuôi của DNCN gia súc ở MBVN.....	69
2.1.3. Đặc điểm tổ chức quản lý tại các DNCN gia súc ở miền Bắc Việt Nam.....	74

2.1.4. Đặc điểm tổ chức công tác kế toán tại DNCN gia súc ở miền Bắc Việt Nam.....	75
2.2. Thực trạng kế toán CPSX, GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN.....	78
2.2.1. Phân loại CPSX tại các DNCN gia súc ở Miền Bắc	79
2.2.2. Thực trạng kế toán CPSX, GTSP tại DNCN gia súc ở MBVN trên góc độ KTTC.....	82
2.2.3. Thực trạng kế toán CPSX, GTSP tại DNCN gia súc ở MBVN trên góc độ KTQT	92
2.3. Đánh giá thực trạng kế toán CPSX, GTSP tại DNCN gia súc ở MBVN.....	111
2.3.1. Ưu điểm của kế toán CPSX, GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN.....	111
2.3.2. Hạn chế và nguyên nhân hạn chế trong kế toán CPSX, GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN.....	113
KẾT LUẬN CHƯƠNG 2.....	118
CHƯƠNG 3. GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT, GIÁ THÀNH SẢN PHẨM TẠI CÁC DOANH NGHIỆP CHĂN NUÔI GIA SÚC Ở MIỀN BẮC VIỆT NAM.....	119
3.1. Định hướng phát triển của các DNCN gia súc và yêu cầu của việc hoàn thiện kế toán CPSX, GTSP	119
3.1.1. Định hướng phát triển của các DNCN gia súc.....	119
3.1.2. Yêu cầu hoàn thiện kế toán CPSX, GTSP tại các DNCN gia súc ở miền Bắc	120
3.2. Giải pháp hoàn thiện kế toán CPSX, GTSP tại DNCN gia súc ở MBVN	121
3.2.1. Hoàn thiện về phân loại CPSX trong các DNCN gia súc ở MBVN	121
3.2.2. Hoàn thiện phương pháp phân bổ chi phí cho đối tượng chịu chi phí.....	124
3.2.3. Các giải pháp hoàn thiện kế toán CPSX, GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN trên góc độ KTTC	129
3.2.4. Giải pháp hoàn thiện kế toán CPSX, GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN trên góc độ KTQT	140
3.3. Kiến nghị điều kiện thực hiện các giải pháp hoàn thiện kế toán CPSX, GTSP gia súc tại các DNCN ở Miền Bắc	153
3.3.1. Đối với Nhà nước và các cơ quan chức năng	153
3.3.2. Đối với các hiệp hội nghề nghiệp.....	156
3.3.3. Đối với các doanh nghiệp chăn nuôi.....	156
KẾT LUẬN CHƯƠNG 3.....	158
KẾT LUẬN	159
DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU CỦA TÁC GIẢ	
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO	
PHỤ LỤC	

DANH MỤC SƠ ĐỒ VÀ HÌNH

Sơ đồ GT.1: Tài sản sinh học trong Chuẩn mực IAS 41	9
Sơ đồ GT.2: Quá trình nghiên cứu của luận án.....	15
Hình 1.1: Các biến động chi tiết so với chi phí tiêu chuẩn [17; Tr.154]	62

DANH MỤC BẢNG

Bảng GT.1: Nội dung chính phiếu điều tra và kết quả điều tra.....	17
Bảng 2.1: Số lượng trang trại chăn nuôi đạt tiêu chí kinh tế trang trại theo Thông tư 27/2011/TT-BNNPTNT.....	69
Bảng 2.2: Phân loại chi phí theo mục đích, công dụng của chi phí.....	81
Bảng 2.3: Kết quả khảo sát danh mục loại định mức CPSX của DNCN	92
Bảng 2.4: Kết quả khảo sát bộ phận thực hiện và căn cứ xây dựng định mức.....	93
Bảng 2.5: Kết quả khảo sát đối tượng tập hợp chi phí.....	97
Bảng 2.6: Bản kiểm kê số lượng lợn thịt theo giai đoạn.....	105
Bảng 2.7: Danh mục đơn đặt hàng Công ty TNHH Thái Việt.....	106
Bảng 2.8: Chi phí sản xuất theo yếu tố Tháng 12/2017	109
Bảng 3.2: Lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí SXC	125
Bảng 3.3: Phân bổ CP SXC.....	125
Bảng 3.4: Định mức vaccine theo ngày tuổi lợn con và lợn thịt.....	141
Bảng 3.5: Bảng phân tích chênh lệch chi phí.....	147

DANH MỤC BIỂU ĐỒ

Biểu đồ 2.1: Thống kê chăn nuôi gia súc đến tháng 10 năm 2018	68
Biểu đồ 2.2: Tổng hợp nội dung tổ chức quản lý DNCN gia súc MBVN	74
Biểu đồ 2.3: Thống kê đặc điểm tổ chức công tác kế toán	77
tại các DNCN gia súc ở miền Bắc Việt Nam.....	77

DANH MỤC CÁC TỪ VIẾT TẮT

Ký hiệu và chữ viết tắt	Chữ viết đầy đủ
ABC	Kế toán chi phí dựa trên hoạt động (Activity - Based - Costing)
AP	Giá thực tế
AQ	Sản lượng đầu vào thực tế
AQ*	Sản lượng đầu vào của biến phí sản xuất chung thực tế
BCTC	Báo cáo tài chính
BCQT	Báo cáo quản trị
BHTN	Bảo hiểm thất nghiệp
BHXH	Bảo hiểm xã hội
BHYT	Bảo hiểm y tế
BNN	Bộ Nông nghiệp
CCDC	Công cụ dụng cụ
CPBH	Chi phí bán hàng
CP NVLTT	Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
CP NCTT	Chi phí nhân công trực tiếp
CPQLDN	Chi phí quản lý doanh nghiệp
CPSX	Chi phí sản xuất
CP SXC	Chi phí sản xuất chung
DN	Doanh nghiệp
DNTN	Doanh nghiệp tư nhân
DNCN	Doanh nghiệp chăn nuôi
DNNN	Doanh nghiệp Nông nghiệp
F	Favorable (Biến động có lợi)
FOH	Biến động định phí sản xuất chung
GTGT	Giá trị gia tăng
GTHL	Giá trị hợp lý (Fair Value)
GTSP	Giá thành sản phẩm
IAS	Chuẩn mực kế toán quốc tế (International Accounting Standards)
IFRS	Chuẩn mực Báo cáo tài chính quốc tế (International Financial

Ký hiệu và chữ viết tắt	Chữ viết đầy đủ
	Reporting Standards)
KKĐK	Kiểm kê định kỳ
KKTX	Kê khai thường xuyên
KTQT	Kế toán quản trị
KTTC	Kế toán tài chính
KPCĐ	Kinh phí công đoàn
LRV	Biến động định mức lao động
MBVN	Miền Bắc Việt Nam
MQV	Biến động lượng nguyên vật liệu
NĐ	Nghị định
PTNN	Phát triển nông thôn
QH	Quốc Hội
TK	Tài khoản
TT-BTC	Thông tư -Bộ Tài chính
TNHH	Trách nhiệm hữu hạn
TNDN	Thu nhập doanh nghiệp
TPP	Hiệp định đối tác xuyên Thái Bình Dương (Trans-Pacific Strategic Economic Partnership Agreement)
TSCĐ	Tài sản cố định
TSSH	Tài sản sinh học
SP	Giá tiêu chuẩn
SQ	Sản lượng tiêu chuẩn
SQ**	Sản lượng đầu vào của biến phí sản xuất chung tiêu chuẩn
SXC	Sản xuất chung
SXKD	Sản xuất kinh doanh
U	Unfavorable (Biến động không có lợi)
VAS	Chuẩn mực kế toán Việt Nam (Vietnam Accounting Standards)
VOH	Biến động biến phí sản xuất chung
XNK	Xuất nhập khẩu

MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài luận án

Nền kinh tế thị trường phát triển đã mở ra môi trường kinh doanh thuận lợi cho các doanh nghiệp (DN) nhưng đồng thời cũng đặt ra những thách thức cho các doanh nghiệp nông nghiệp (DNNN) nói chung và doanh nghiệp chăn nuôi (DNCN) nói riêng. Để đứng vững trong cạnh tranh thì giá cả và chất lượng sản phẩm luôn là mối quan tâm hàng đầu của các DNCN. Từ việc cạnh tranh của các sản phẩm nông sản trong đó có sản phẩm chăn nuôi từ Trung Quốc và các nước trong khối Asean vào Việt Nam sẽ được hưởng mức thuế suất nhập khẩu ưu đãi 0% đã có những tác động lớn đến ngành chăn nuôi của nước ta. Hơn nữa, hiện nay CPSX sản phẩm chăn nuôi của Việt Nam đang cao hơn một số nước có ngành chăn nuôi phát triển với những lý do chủ yếu là nguồn con giống, thuốc thú y, thức ăn chăn nuôi phải nhập khẩu với số lượng lớn, tính đến tháng 12 năm 2018 Việt Nam đã nhập khẩu khoảng 6,96 tỷ USD chi phí nguyên liệu và thức ăn chăn nuôi, số lượng lợn giống nhập khẩu 1.535 con tương ứng với trị giá hơn 2,3 triệu USD. Cùng với đó là quy mô chăn nuôi hiện nay chủ yếu là vừa và nhỏ chiếm hơn 50% sản phẩm chăn nuôi vì quy mô chăn nuôi nhỏ nên thường chịu rủi ro cao, không kiểm soát được dịch bệnh, kỹ thuật trong chăn nuôi, không am hiểu về an toàn thực phẩm. Vì thế, năng suất chăn nuôi của Việt Nam thấp chỉ bằng 30% so với Mỹ. Đứng trước những cơ hội và thách thức thì các DNCN ở Việt Nam cần có những cải tiến trong hoạt động chăn nuôi, tăng năng suất đàn vật nuôi, tiết kiệm chi phí trong chăn nuôi và hạ giá thành sản phẩm (GTSP) chăn nuôi để nâng cao khả năng cạnh tranh với các DNCN trong nước cũng như sản phẩm chăn nuôi của các quốc gia khác.

Các DNCN gia súc với những đặc thù trong sản xuất đó là nguyên vật liệu chính là thức ăn chăn nuôi chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi phí, sản phẩm chăn nuôi đa dạng với nhiều loại gia súc, vật nuôi khác nhau, có thể là những sản phẩm đơn lẻ hoặc sản phẩm song đôi, hoặc sản phẩm là từng giai đoạn của quá trình chăn nuôi, mỗi sản phẩm có đặc điểm sinh trưởng, quy luật sinh trưởng và phát triển riêng. Hơn nữa, các thông tin về xây dựng định mức, dự toán, phân tích và cung cấp thông tin về kế toán CPSX và GTSP trên góc độ kế toán tài chính (KTTC) và kế toán quản trị (KTQT) là một trong những nội dung trọng tâm trong công tác kế toán tại các DN sản xuất nói chung và DNCN nói riêng. Từ những vấn đề này cho thấy sự cần thiết phải thực hiện tốt công tác kế toán CPSX và GTSP của DNCN gia súc.

Mặt khác, qua khảo sát thực trạng tại các DNCN gia súc hiện nay mới chỉ tập trung vào KTTC để phục vụ cho mục đích lập BCTC là chủ yếu. Đồng thời, hệ thống kế toán CPSX và GTSP cung cấp thông tin phục vụ cho việc lập kế hoạch, kiểm soát và đánh giá việc lập kế hoạch trong nội bộ DN còn nhiều điểm hạn chế. Các DNCN hiện nay, chưa chú trọng việc lập dự toán, phân tích các chỉ tiêu và đánh giá mức độ cũng như hiệu quả của việc sử dụng các yếu tố chi phí đầu vào trong sản xuất với kết quả sản xuất thực tế đạt được, chưa quan tâm nhiều đến việc kiểm soát các công việc của kế toán CPSX và GTSP trên góc độ KTTC cũng như góc độ KTQT. Hơn nữa, việc vận dụng chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán trong việc thực hiện kế toán nói chung và kế toán CPSX và GTSP nói riêng của các DNCN hiện nay vẫn còn một số hạn chế nhất định, làm ảnh hưởng đến chất lượng công tác kế toán trong các DNCN gia súc.

Cùng với đó, quá trình toàn cầu hóa nền kinh tế và đạt được mục tiêu thống nhất hoạt động kế toán của các quốc gia trên thế giới. Để từ đó, giúp nhà đầu tư, các công ty thuộc các đất nước khác nhau có thể xây dựng được hệ thống BCTC mang tính khuôn mẫu chung, giúp các DN đưa ra các quyết định đúng đắn, kịp thời. Vậy để đạt được mục tiêu này thì hệ thống kế toán của từng quốc gia phải không ngừng được hoàn thiện. Việt Nam hiện nay, với Luật kế toán và 26 chuẩn mực kế toán cùng với chế độ kế toán hiện hành đã phần nào đáp ứng và hội nhập với quốc tế. Tuy nhiên, việc vận dụng các quy định của chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS) còn chọn lọc để phù hợp với điều kiện của đất nước nên đang có những hạn chế nhất định. Trong đó tài sản sinh học (TSSH) và sản phẩm nông nghiệp thu được từ TSSH cho sản phẩm nhiều kỳ chưa được cập nhật và quan tâm đúng mức.

Xuất phát từ những đặc thù của sản phẩm chăn nuôi, hoạt động chăn nuôi gia súc và thực tiễn kế toán CPSX và GTSP của các DNCN gia súc ở Miền Bắc Việt Nam (MBVN) nên nghiên cứu sinh đã lựa chọn đề tài nghiên cứu là “*Kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm tại các doanh nghiệp chăn nuôi gia súc ở Miền Bắc Việt Nam*” để từ đó đánh giá thực trạng và đề xuất các giải pháp hoàn thiện về kế toán CPSX và GTSP của các DNCN gia súc trong điều kiện hội nhập kinh tế hiện nay.

2. Tổng quan các công trình nghiên cứu liên quan đến đề tài luận án

Thông qua quá trình phân tích và tổng hợp các tài liệu có liên quan để phục vụ cho nghiên cứu của luận án. Cho đến nay đã có nhiều công trình nghiên cứu trong và ngoài nước công bố về vấn đề kế toán CPSX, GTSP trên cả phương diện lý

luận và thực tiễn. Tác giả tổng quan các công trình nghiên cứu tiêu biểu trên một số phương diện của mỗi công trình như sau:

2.1. Các công trình nghiên cứu về nhận diện và phân loại chi phí sản xuất

Việc nhận diện và phân loại chi phí để cung cấp thông tin cho nhà quản trị ra quyết định vô cùng quan trọng. Vì vậy, với mỗi một công trình nghiên cứu thuộc mỗi lĩnh vực nghiên cứu đều đưa ra một hoặc nhiều tiêu thức để nhận diện và phân loại chi phí nhất định. Các nghiên cứu tiếp cận việc nhận diện và phân loại chi phí trên góc độ KTTC hoặc KTQT.

Trong nghiên cứu của Eric John Wittenberg (2007) với đề tài “*Michigan’s dairy profitability and enterprise accounting on dairy farms*”. Tác giả đã đề cập việc nhận diện chi phí của 8 trang trại chăn nuôi bò sữa với chi phí được phân loại thành chi phí cố định và chi phí biến đổi. Ngoài ra, tác giả cho rằng chi phí thức ăn cho bò là một phần trong CPSX của sản phẩm sữa. Các chi phí khác không liên quan trực tiếp đến sản xuất thì không tập hợp vào CPSX của sản phẩm sữa [57].

Trong nghiên cứu của Trần Thị Dự (2012), tác giả nghiên cứu thực trạng trong 52 DN chế biến thức ăn chăn nuôi có thực hiện việc phân loại chi phí theo mục đích, công dụng. Tác giả cho rằng việc phân loại chi phí như vậy là phù hợp với yêu cầu của KTTC đồng thời thuận lợi cho việc vận dụng tài khoản kế toán để thực hiện công tác tập hợp chi phí và tính giá thành theo yêu cầu của KTTC. Ngoài ra, phân loại chi phí thành chi phí cố định và chi phí biến đổi cũng được tác giả đề cập và cho rằng việc phân loại tiêu thức này chưa được DN quan tâm [48].

Với nghiên cứu của Luca Cesaro and Sonia Marongiu (2008), nhóm tác giả cho rằng mặc dù mỗi trang trại có cơ cấu chi phí riêng vì tùy thuộc vào đặc điểm hoạt động chính nên có nhiều cách phân loại chi phí của một trang trại căn cứ vào các nội dung sau: (i) Căn cứ theo mối quan hệ của chi phí với đối tượng chi phí gồm chi phí trực tiếp và gián tiếp; (ii) Căn cứ theo mối quan hệ chi phí với mức độ hoạt động gồm chi phí biến đổi, chi phí cố định và chi phí hỗn hợp; (iii) Căn cứ vào kỳ hạn của chi phí gồm chi phí ngắn hạn, trung hạn và dài hạn (iv) Căn cứ vào cách nhận diện chi phí khác phục vụ cho việc ra quyết định gồm chi phí chênh lệch, chi phí chìm, chi phí cơ hội. Đồng thời, các yếu tố chi phí trực tiếp được tập hợp trực tiếp tới đối tượng chịu chi phí là khách quan còn CP SXC cần được phân bổ cho các đối tượng và là yếu tố chủ quan vì phụ thuộc vào kỹ thuật phân bổ của kế toán [68].

Tác giả Magdalena Kludacz (2013), phân loại chi phí theo khả năng quy nạp chi phí vào đối tượng chịu phí. Trong đó, chi phí của DN được phân loại thành chi

phí trực tiếp và chi phí gián tiếp. Trong nghiên cứu, tác giả cho rằng để tính toán được chi phí chung phân bổ cho từng đối tượng chịu chi phí cần phân bổ chi phí chung theo tỷ lệ chung định trước [74].

Trong nghiên cứu của Đặng Nguyên Mạnh (2018), từ kết quả khảo sát của 30 DN sản xuất gốm sứ tác giả tổng hợp được tiêu thức phân loại chi phí được DN sử dụng là phân loại chi phí theo chức năng, phân loại theo khả năng quy nạp chi phí vào đối tượng chịu chi phí. Tác giả nhận định rằng đây là những tiêu thức phân loại mang tính truyền thống và có tính kế thừa tạo điều kiện thuận lợi cho việc tập hợp chi phí, tính giá thành và lập báo cáo CPSX [18].

Như vậy, từ các nghiên cứu này cho thấy chi phí được nhận diện với mục đích chủ yếu là lập dự toán, kiểm soát chi phí trong KTQT đồng thời cung cấp thông tin phục vụ cho KTTC trong các DN sản xuất thuộc một lĩnh vực, chưa đề cập đến DNCN, chưa thực hiện nhận diện chi phí xuất phát trên những đặc điểm đặc thù của DNCN với tiêu thức phân loại chi phí của DNCN như phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí, phân loại chi phí thành chi phí chăm sóc và chi phí thu hoạch trong DNCN. Để từ đó có thể tập hợp và xác định chính xác chi phí chăm sóc và chi phí thu hoạch đối với TSSH và sản phẩm nông nghiệp thu được từ TSSH.

2.2. Các công trình nghiên cứu về xây dựng định mức và dự toán chi phí

Theo Birmberg và cộng sự (2006), nhóm tác giả nhận định rằng cách thức tiếp cận nghiên cứu về dự toán chi phí hoạt động được dựa trên ba khung lý thuyết cơ bản là: Lý thuyết kinh tế, lý thuyết tâm lý học và lý thuyết xã hội học. Đồng thời, tập trung vào trả lời các câu hỏi như: Những nhân tố ảnh hưởng đến dự toán? Quá trình thực hiện dự toán có tác động đến hiệu quả và động lực của từng cá nhân và bộ phận như thế nào? [55].

Trong luận án của Nguyễn Quốc Thắng (2011), tác giả nhận định rằng định mức và dự toán chi phí có ý nghĩa quan trọng trong quản trị DN và số liệu định mức chi phí là căn cứ để kiểm soát, điều hành và phân tích kết quả của DN. Tác giả có đề cập đến xây dựng dự toán chi phí với nội dung tương đối đầy đủ về mặt cơ sở luận. Tuy nhiên, việc xây dựng định mức và dự toán của tác giả chưa phân tích rõ căn cứ xây dựng dựa trên cơ sở nền tảng nào để xác định về mặt lượng và giá trị[37]

Nhóm tác giả Moolchand Raghunandan và cộng sự (2012) đã nhận định rằng lập dự toán là một quá trình phức tạp và kết quả tốt nhất của dự toán đạt được khi có sự kết hợp của nhiều yếu tố. Đồng thời, chất lượng của dự toán không chỉ phụ thuộc vào phương thức lập dự toán mà hành vi của người lập dự toán có ảnh hưởng đáng

kê. Lập dự toán cần gắn với mục tiêu của DN và phải được thiết kế riêng, cung cấp động lực cần thiết để các cá nhân đóng góp tối đa giúp cho việc hoàn thành mục tiêu của tổ chức. Nghiên cứu đã thực hiện tương đối thành công liên quan đến dự toán tính ở lĩnh vực dịch vụ công nhưng nghiên cứu chưa đề cập đến dự toán linh hoạt[75]

Trong một nghiên cứu gần đây của Luca Cesaro and Sonia Marongiu (2013), tác giả đặt câu hỏi tại sao thông tin CPSX của trang trại là quan trọng? Câu trả lời là (i) Trước hết việc xây dựng GTSP kế hoạch là hữu ích trong việc ra quyết định, là căn cứ xây dựng kế hoạch sản xuất trong tương lai, giá thành kế hoạch cũng có thể là căn cứ đưa ra các quyết định đầu tư, tìm nguồn cung ứng vật tư, các quyết định thay đổi quy trình kỹ thuật. (ii) Thứ hai, tầm quan trọng của việc xây dựng định mức và dự toán chi phí trang trại còn được thể hiện là giúp các nhà hoạch định chính sách có căn cứ trực tiếp hoặc gián tiếp để đưa ra mức trợ giá cho nông nghiệp. Tuy nhiên, những khó khăn trong việc tính toán và xây dựng định mức và dự toán chi phí trong lĩnh vực nông nghiệp được tác giả tóm tắt như sau: Trong nông nghiệp có nhiều hoạt động; Chi phí chung chiếm tỷ trọng đáng kể trong tổng chi phí và thường phải phân bổ; năng suất và sản lượng vật nuôi, cây trồng thay đổi giữa các năm phụ thuộc nhiều vào điều kiện tự nhiên và thời tiết từ đó dẫn sự thay đổi trong chi phí gián tiếp; trong chăn nuôi bò sữa khó khăn trong việc tính giá TSSH và xác định giá thành của sản phẩm thu được từ TSSH [69].

2.3. Các công trình nghiên cứu về xác định chi phí cho các đối tượng chịu chi phí và tính GTSP

2.3.1. Nghiên cứu về phương pháp chi phí thực tế

Trong DNCN các nghiên cứu trong nước và nước ngoài được đưa ra thảo luận về phương pháp này nên tác giả khái quát hóa và tập trung vào việc xác định tiêu thức phân bổ CP SXC và tính GTSP.

Theo Tahir & cộng sự (2004), nhóm tác giả nhận định rằng các công ty nông nghiệp phải đối mặt với những thay đổi về quy mô và sản phẩm đa dạng. Vì vậy, việc xác định chi phí cho mỗi sản phẩm khó khăn. Đồng thời, việc ứng dụng công nghệ cao trong nông nghiệp làm thay đổi cơ cấu chi phí làm gia tăng chi phí gián tiếp, giảm chi phí trực tiếp. Từ đó, đặt ra vấn đề cần lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí gián tiếp thích hợp [87].

Trong nghiên cứu của John Blaker & cộng sự (2008), nhóm tác giả trình bày 3 phương pháp xác định chi phí. Thông qua nghiên cứu của các chuyên gia kỹ thuật về thời gian thao tác công việc để định lượng hao phí về nguyên vật liệu và hao phí

lao động cần thiết trong những điều kiện hiện có của DN đồng thời đưa ra phương pháp điều chỉnh để điều chỉnh định mức phù hợp với điều kiện hoạt động trong tương lai của DN [63].

Tại Việt Nam, các nghiên cứu về việc tính GTSP trong DN chủ yếu đều chỉ ra phương pháp phổ biến là phương pháp chi phí thực tế. Những nghiên cứu khởi nguồn về vấn đề này được đề cập trong nghiên cứu của Nguyễn Quốc Thái (1983) tác giả đưa ra một số đề xuất trong việc tính GTSP trong chăn nuôi lợn tập thể với mô hình Hợp tác xã đối với lợn nuôi sinh sản và nuôi lấy thịt [38]. Cùng với đó là nghiên cứu của Đoàn Đình Thiêm (1995) tác giả nghiên cứu và đề xuất phương pháp tính GTSP trong DNCN của Nhà nước [22]. Những luận án này có những thành công nhất định đặt dấu ấn đầu tiên trong nghiên cứu về kế toán thuộc lĩnh vực nông nghiệp nhưng không còn phù hợp với điều kiện của các DNCN hiện nay. Với nghiên cứu của Nguyễn Thu Hiền (2016), tác giả nhận định rằng DN nghiên cứu với phương pháp truyền thống thường lựa chọn một tiêu thức phân bổ CP SXC. Vì vậy tính giá thành thường không phản ánh chính xác có đề xuất phương pháp phân bổ chi phí trên cơ sở hoạt động (ABC) [33]. Tuy nhiên, giải pháp mới chỉ dừng lại trên góc độ lý thuyết, chưa cụ thể. Trong nghiên cứu của Phạm Quang Thịnh (2018), tác giả nhận định rằng DN đang áp dụng phương pháp chi phí thực tế, kỳ tính giá thành theo tháng. Vì vậy, công việc dồn vào cuối tháng, việc cung cấp thông tin về chi phí giá thành không kịp thời, đề xuất phương pháp tính giá thành ưu việt hơn [43].

Với những nghiên cứu nói trên bên cạnh những kết quả đạt được nhưng vẫn có những hạn chế nhất định do giới hạn về phạm vi nghiên cứu, lĩnh vực nghiên cứu nên các nghiên cứu đều chưa đề cập đến những nội dung đặc thù của DNCN như việc phân bổ CP SXC trong DNCN, tính GTSP chăn nuôi có loại trừ CPSX của sản phẩm phụ, tính giá thành đối với sản phẩm chăn nuôi là sản phẩm “song đôi”.

2.3.2. Nghiên cứu về phương pháp xác định chi phí dựa trên hoạt động (ABC)

Phương pháp ABC thực sự cần thiết đối với hoạt động quản trị của các DN. Vì vậy, DNCN cũng từng bước và cần có lộ trình thực hiện phương pháp này nhằm mục đích cắt giảm chi phí, kiểm soát chi phí cho từng hoạt động, nhận diện hoạt động không tạo ra lợi nhuận và gây lãng phí nguồn lực để từ đó có kế hoạch cải tiến hoặc loại trừ hoạt động. Mặt khác, cần nhận thức được phương pháp xác định chi phí truyền thống không cung cấp được đầy đủ thông tin GTSP chính xác để làm cơ sở xác định giá bán. Vì vậy, trong nội dung này tác giả tổng quan lại các công trình nghiên cứu liên quan như sau:

Nghiên cứu của Kamilah Ahmad (2012), tác giả đã sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính kết hợp với nghiên cứu định lượng với số mẫu khảo sát là 1.000 DN sản xuất có quy mô nhỏ và vừa ở Malaysia. Luận án có những thành công nhất định về mặt lý luận và thực tiễn về KTQT nhưng một trong những hạn chế của luận án chưa chỉ ra kết quả của việc sử dụng phương pháp ABC và chi phí mục tiêu so với các phương pháp trước DN đang áp dụng [66].

Trong luận án của Đào Thúy Hà (2015), tác giả đề xuất áp dụng phương pháp ABC và cho rằng đây là một phương pháp xác định chi phí phức tạp và gặp nhiều khó khăn trong quá trình triển khai. Đồng thời, đề xuất áp dụng và vận dụng thí điểm trong giai đoạn đầu của quá trình sản xuất, còn các giai đoạn còn lại vẫn tiếp tục áp dụng phương pháp Kaizen. Trong nghiên cứu có những hạn chế nhất định là chưa chỉ ra được kết quả cụ thể sau khi thực hiện phương pháp, chưa có sự so sánh về mặt hiệu quả của phương pháp ABC so với trước khi chưa áp dụng [21].

Mặt khác, trong công trình nghiên cứu của Nguyễn Thị Diệu Thu (2016) có đề xuất giải pháp về việc áp dụng phương pháp ABC để phân bổ chi phí chung cho các đơn đặt hàng nhưng tác giả nhận định rằng phương pháp này tốn kém để vận hành và cải tiến hoạt động. Vì vậy, hạn chế của nghiên cứu chưa chỉ ra cụ thể các trung tâm chi phí để phân bổ theo nguồn gốc phát sinh chi phí và đề xuất mang tính lý luận chưa gắn với thực tiễn DN [39].

Trong bài viết của Ahmed E. Haroun (2015), tác giả nhận định rằng phương pháp chi phí truyền thống đã được chứng minh không chính xác khi áp dụng đối với các công việc có độ phức tạp và phạm vi hoạt động khác nhau. Vì vậy, tác giả đã cố gắng trình bày giải pháp thay thế hiệu quả và vượt trội liên quan đến phân bổ chi phí. Bài viết tìm hiểu mối quan hệ giữa hoạt động bảo trì và kích tố chi phí. Hơn nữa, tác giả cho rằng ABC được sử dụng rộng rãi trong sản xuất nhưng chưa có nghiên cứu hiện tại nào ngoài nghiên cứu của tác giả áp dụng cho hoạt động bảo trì. Bài viết khuyến nghị việc sử dụng ABC như một phương pháp chính xác và công bằng hơn khi tính chi phí theo đơn đặt hàng là công việc bảo trì dựa trên việc phân tích chi phí của hai mặt hàng được bảo trì trong cùng một điều kiện và có tiêu thụ các nguồn lực chi phí khác nhau [51].

Trong một nghiên cứu được thực hiện tại một trang trại trồng hoa quả ở Bang Victoria của Úc của nhóm tác giả Lu, Cedric; Sridharan, V. G.; Tse, Michael S. C (2016) với công trình "*Implementation of Activity - Based Costing Model for a Farm: An Australian Case*". Với nghiên cứu này nhóm tác giả đã sử dụng thông tin

định tính và định lượng. Sự kết hợp của dữ liệu định lượng và định tính làm phong phú thêm tính sáng tạo của nghiên cứu. Mô hình chi phí ABC được thực hiện bao gồm toàn bộ các chi phí hoạt động ngoại trừ chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (CP NVLTT). Việc phân tích các hoạt động được thực hiện để xác định nhóm hoạt động cho mô hình chi phí thông qua việc quan sát và phỏng vấn thực địa 12 nhóm hoạt động cụ thể: Hái và cắt tia; chăm bầu; đóng gói; bó; tập hợp vào xô, bao tải; trồng; làm cỏ; che bạt nhựa; tưới nước; bón phân; phun hóa chất; hoạt động khác. Sau đó, chi phí gián tiếp của các nguồn lực đã sử dụng để thực hiện các hoạt động đó sẽ được truy nguyên theo hoạt động thông qua kích tố chi phí thích hợp. Thành công của nghiên cứu là một trong số ít những nghiên cứu đã ứng dụng mô hình ABC trong nông nghiệp. Đồng thời, nghiên cứu cũng chỉ ra việc thực hiện thành công mô hình ABC có ảnh hưởng nhiều bởi yếu tố kỹ thuật, giao tiếp giữa chủ trang trại và người phát triển mô hình chi phí cũng đóng vai trò quan trọng. Nhưng nghiên cứu có những hạn chế nhất định đó là số lượng của một số hoạt động dựa trên ước tính của chủ sở hữu nhiều hơn là ghi nhận của hệ thống kế toán. Cùng với đó, nghiên cứu chưa thể chứng minh tác động của ABC đến hiệu quả trong tương lai của trang trại so với trước khi chưa áp dụng ABC [73].

Hơn nữa, trong luận án gần đây của Ngô Quang Hùng (2018), tác giả đề xuất mô hình tính giá theo phương pháp ABC theo các trung tâm chi phí. Tuy nhiên, hạn chế của nghiên cứu chưa chỉ rõ ảnh hưởng chi phí khấu hao và chi phí CCDC đến toàn thể các hoạt động của DN và luận án sẽ thành công hơn nữa khi vận dụng lý luận trong thực tiễn của DN và đánh giá những cải tiến sau khi áp dụng ABC[29].

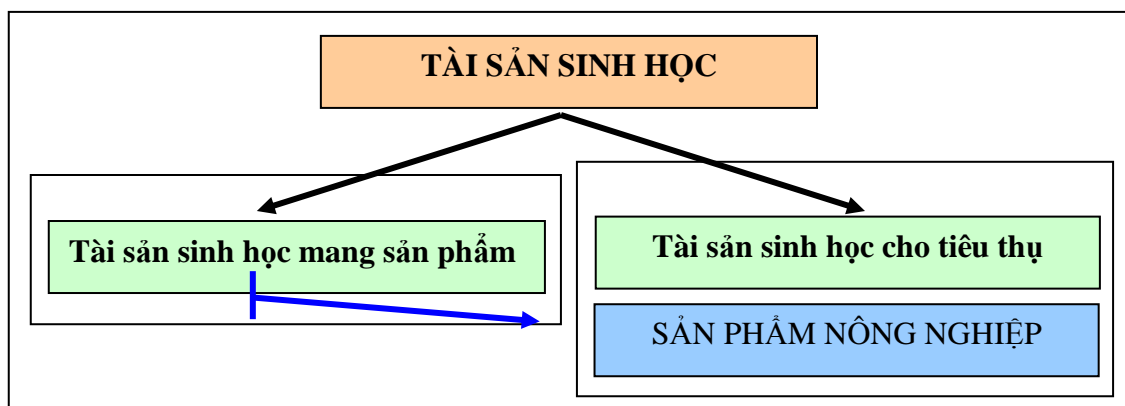
Với những nghiên cứu đã đề cập về phương pháp ABC trong việc kiểm soát chi phí trong KTQT vẫn tồn tại những hạn chế nhất định như: Chưa xác định và nhận diện cụ thể các trung tâm chi phí phát sinh cho từng hoạt động của DN; Chưa có những định hướng và vận dụng trong thực tiễn cụ thể để giúp DN cắt giảm chi phí hoặc loại trừ hoạt động không hiệu quả; Trong nông nghiệp mới chỉ có nghiên cứu sơ bộ, chưa hoàn chỉnh trong lĩnh vực trồng trọt, chưa có những nghiên cứu cụ thể về vấn đề này cho các DNCN.

2.4. Các nghiên cứu về áp dụng Chuẩn mực IAS 41 và vấn đề giá trị hợp lý trong kế toán CPSX và GTSP

Trong nghiên cứu của Liliana & cộng sự (2012) cho rằng có sự khác biệt đáng kể giữa các quy tắc và quy định kế toán của Romania và IFRS những khác biệt được chỉ ra: (i) Sử dụng mô hình định giá khác nhau đó là ghi nhận theo mô hình

giá gốc đối với TSSH còn IAS 41 ghi nhận theo mô hình TSSH ước tính theo GTHL trừ đi chi phí để bán; (ii) Làm rõ khái niệm và nội dung của TSSH; (iii) Đối với trình bày và công bố thông tin tại Romania, BCTC được chuẩn hóa và thông tin của TSSH có thể thấy tại chỉ tiêu “Động vật và đất đai” tại danh mục tài sản cố định (TSCĐ) và chỉ tiêu “Động vật và cây trồng đang sản xuất”. Đồng thời, nhóm tác giả cũng cho rằng các DNNN chưa thực sự quan tâm đến việc áp dụng các điều khoản của IAS 41 với lý do được đưa ra là sự cân nhắc về thuế và thiếu sự hướng dẫn, kỹ thuật đánh giá [72].

Nghiên cứu của Luca Cesaro and Sonia Marongiu (2013), nhóm tác giả cho rằng kế toán chi phí theo mô hình giá trị hợp lý (GTHL) cung cấp các thông tin minh bạch hơn so với kế toán chi phí theo mô hình giá gốc. Việc ghi nhận theo mô hình giá gốc không phản ánh đúng bản chất của nông nghiệp vì số lượng tài sản trong một trang trại không cố định tại một thời điểm nhất định và còn phụ thuộc vào các quá trình khác (sinh sản, tăng trưởng, tử vong...). Vì vậy, cách tiếp cận của GTHL phản ánh hiệu quả quá trình biến đổi sinh học một cách tốt nhất. Nghiên cứu khẳng định chi phí ghi nhận theo mô hình giá gốc không khách quan [69]. Mô tả TSSH trong IAS 41 được tác giả khái quát theo mô hình sau:



Sơ đồ GT.1: Tài sản sinh học trong Chuẩn mực IAS 41

(Nguồn: Luca Cesaro and Sonia Marongiu (2013), Tr.46 [69])

Một nghiên cứu khác của Hinke Janaa, Stárová Martab (2014), trong nghiên cứu này được tác giả thực hiện thông qua khảo sát bảng câu hỏi với quy mô mẫu 104 DNNN về đo lường TSSH và sản phẩm nông nghiệp theo IAS 41 theo GTHL. Tác giả đưa ra các giả thuyết và xác định các khía cạnh tích cực và tiêu cực của việc đo lường TSSH theo GTHL [60].

Tiếp đến là bài viết của Kamaruzzaman Muhammad (2014). Trong bài viết tác giả trình bày những mối quan tâm của các bên liên quan về khả năng áp dụng IAS 41 trên TSSH và đặc biệt là việc sử dụng giá trị hiện tại của mô hình dòng tiền trong tương lai để xác định GTHL của một số loại TSSH nhất định. Bài viết cho rằng cách để phát triển mô hình GTHL là thông qua việc xác định các yếu tố ảnh hưởng đến GTHL của TSSH. Đóng góp của nghiên cứu đó là những phát hiện trong nghiên cứu sẽ hỗ trợ người lập BCTC tuân thủ theo các yêu cầu để trình bày TSSH theo GTHL đồng thời đề xuất một mô hình định giá hợp lý bằng mô hình hồi quy bội. Hơn nữa, nếu phát triển và sử dụng mô hình GTHL của TSSH có thể giảm bớt chi phí cho công ty trong việc định giá TSSH khi lập BCTC [65].

Với nghiên cứu của Adrienna Alys Huffman (2014), tác giả thử nghiệm và nghiên cứu thực nghiệm trong việc xây dựng khung lý thuyết đo lường tài sản và liên kết giữa đo lường với việc sử dụng tài sản trên khuôn khổ mẫu khảo sát là 182 công ty quốc tế từ 33 quốc gia khác nhau áp dụng IAS 41. Kết quả của nghiên cứu cho rằng, giá trị ghi sổ của thông tin về thu nhập có giá trị phù hợp hơn khi được đo lường với việc sử dụng tài sản. Đồng thời, hiện tại có ít những hướng dẫn tiêu chuẩn đo lường tài sản nhất định nên dẫn đến sự không nhất quán trong quá trình đo lường tài sản. Phát hiện của tác giả cung cấp bằng chứng hỗ trợ cho việc xây dựng khung lý thuyết đo lường tài sản [50].

Tại Việt Nam, gần đây có một số nghiên cứu đáng chú ý liên quan đến vấn đề này đó là nghiên cứu của Hoàng Thụy Diệu Linh (2018) tác giả cho rằng cần có sự phân loại cây trồng thu hoạch một lần và nhiều lần và việc đánh giá cây trồng đang mang sản phẩm theo mô hình giá gốc. Tuy nhiên, tác giả khẳng định đây là sự trùng hợp ngẫu nhiên giữa Chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) và IAS 41 trong việc sử dụng giá gốc để đánh giá TSSH là cây đang mang sản phẩm, chưa có bằng chứng đáng tin cậy khẳng định kế toán Việt Nam đã tiệm cận với IAS trong lĩnh vực Nông nghiệp [26]. Nghiên cứu của Nguyễn Ngọc Lan (2017), tác giả đã xây dựng và kiểm định hệ thống các nhân tố thuộc nhận thức của các DN ảnh hưởng đến sự ủng hộ áp dụng GTHL trong kế toán [34]. Đồng thời, tác giả đánh giá mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố với nghiên cứu điển hình tại các DN Việt Nam. Với bài viết của Trịnh Hồng Hạnh (2018), tác giả thực hiện bài viết nhằm đánh giá cơ sở pháp lý của Việt Nam về kế toán GTHL so với IAS. Trên cơ sở đó, tác giả đề xuất những giải pháp hoàn thiện cơ sở pháp lý về kế toán GTHL trong thời gian tới [49].

Tóm lại, qua những nghiên cứu ngoài nước đã cho thấy đã có những nghiên cứu áp dụng về IAS 41 và vấn đề GTHL trong ngành Nông nghiệp nhưng chủ yếu cho ngành Nông nghiệp nói chung hoặc một số nghiên cứu điển hình trong ngành trồng trọt. Còn đối với các nghiên cứu tại Việt Nam cho đến hiện nay chủ yếu các nghiên cứu đề cập đến vấn đề áp dụng GTHL cho các DN tại Việt Nam, Vì vậy, theo tìm hiểu của tác giả cho đến thời điểm hiện nay hiếm có những nghiên cứu trong nước và ngoài nước về IAS 41 và vấn đề GTHL cụ thể áp dụng cho thực tiễn của DNCN của ngành Nông nghiệp.

Do vậy, tổng hợp từ các nghiên cứu trên đây cho thấy các tác giả đã hệ thống hóa được các vấn đề lý luận cơ bản về CPSX và GTSP và hướng ứng dụng thực tế cho từng ngành, từng nghề cụ thể theo từng đề tài nghiên cứu. Tuy nhiên, DNCN gia súc là một loại hình đặc thù, có sự khác biệt về sản phẩm, về đối tượng tập hợp chi phí, tính GTSP của DNCN so với DN sản xuất khác nhưng những nghiên cứu đã công bố kể trên đều chưa nghiên cứu chuyên sâu về kế toán CPSX và GTSP trên góc độ KTTC và KTQT tại các DNCN gia súc cụ thể. Hơn nữa, ngành chăn nuôi ngày một phát triển, giá trị sản phẩm của ngành chăn nuôi trong tổng giá trị sản phẩm nông nghiệp ngày càng tăng và chiếm tỷ trọng đáng kể. Các DNCN gia súc ngày càng đóng vai trò quan trọng trong hệ thống các DNNN. Vì vậy, nghiên cứu những vấn đề lý luận trong kế toán CPSX, GTSP để đưa ra những đề xuất và giải pháp cho các DNCN gia súc là thực sự cần thiết. Cùng với đó, các công trình nghiên cứu đã công bố mặc dù đã nghiên cứu về kinh nghiệm ứng dụng kế toán chi phí, giá thành tại một số nước trên thế giới nhưng mới nghiên cứu ở một mức độ nhất định, còn mang tính khái quát và chưa đi sâu nghiên cứu và vận dụng phương pháp kế toán ở từng nền kinh tế cho phù hợp với hệ thống quản lý. Đặc biệt, trong IAS có chuẩn mực số 41 - Chuẩn mực kế toán quốc tế về nông nghiệp (IAS 41), chuẩn mực này đã được áp dụng từ tháng 01 năm 2003 nhưng ở Việt Nam chưa có chuẩn mực và thông tư hướng dẫn về vấn đề này. Vì vậy, với DNCN và cụ thể là sản phẩm gia súc có ảnh hưởng như thế nào đối với chuẩn mực kế toán này để kế toán CPSX, GTSP gia súc có thể vận dụng cho phù hợp với thực tiễn trong các DNCN gia súc ở MBVN hiện nay. Cùng với đó, luận án căn cứ trên cơ sở các nghiên cứu về kế toán CPSX, GTSP của một số nước trên thế giới để từ đó rút ra kinh nghiệm vận dụng các phương pháp kế toán chi phí, giá thành trong nền kinh tế khác nhau, đặc biệt là những nước có nền kinh tế tương đồng và phù hợp với nền kinh tế Việt Nam.

** Những điểm chưa được giải quyết hoặc giải quyết chưa đầy đủ (khoảng trống nghiên cứu):*

- Ở Việt Nam hiện đã có nhiều công trình nghiên cứu về kế toán CPSX và GTSP nhưng hiếm có những nghiên cứu riêng cho DNCN mà cụ thể là DNCN. Trong những năm gần đây, đặc biệt là từ khi Việt Nam tham gia vào TPP đến nay chưa có một công trình nghiên cứu hoàn chỉnh về kế toán CPSX và GTSP trong các DNCN gia súc ở MBVN.

- Tiếp đến, các nghiên cứu tiền nhiệm chưa đề cập hoặc đã có đề cập nhưng còn nhiều điểm chưa được làm rõ về kế toán CPSX và GTSP trên góc độ KTQT của các DN sản xuất nói chung và DNCN nói riêng. Vì vậy, cần phải nghiên cứu kế toán CPSX, GTSP tại các DNCN gia súc trên góc độ KTQT và cần được tiếp cận cụ thể, gắn chặt hơn nữa với hoạt động chăn nuôi gia súc của DNCN. Những thông tin KTQT cung cấp là cơ sở cho việc ra quyết định phù hợp với chiến lược và hoạt động kinh doanh của DNCN. Với nghiên cứu trong DNCN trên góc độ KTQT sẽ giúp các nhà quản trị của các DNCN gia súc hiểu hơn các công cụ của KTQT, tiếp cận với lý thuyết quản trị mới trong việc nhận diện và phân loại chi phí gắn với DNCN, xây dựng định mức và dự toán chi phí gắn với đặc điểm sản phẩm, đặc điểm hoạt động chăn nuôi gia súc của DNCN. Áp dụng các phương pháp tính giá phù hợp để phân bổ chi phí chung cho các đối tượng chịu chi phí của DNCN. Phân tích và cung cấp thông tin về CPSX, GTSP phục vụ cho quản trị DN, xây dựng mẫu báo cáo sử dụng KTQT ngoài những biểu mẫu theo hướng dẫn của KTTTC còn thiết kế những chỉ tiêu nội dung đặc thù và riêng có trên các mẫu báo cáo của DNCN.

- Mặt khác, các nghiên cứu hiện tại đã thực hiện trong kế toán CPSX, GTSP gắn với thực tế hoạt động của các DN ở nhiều loại hình DN và với nhiều quy mô, địa bàn và lĩnh vực sản xuất kinh doanh (SXKD) khác nhau nhưng tính đại diện còn thấp. Nhưng những nghiên cứu vận dụng vấn đề này trong DNCN còn hiếm hoặc nếu có thì mới tập trung ở một số nội dung của KTTTC. Vì vậy, cần tiếp tục nghiên cứu, triển khai, kiểm chứng và ứng dụng kế toán CPSX, GTSP tại DNCN thực hiện có hiệu quả trong thực tiễn.

- Cuối cùng, các công trình trước đây chưa nghiên cứu, làm rõ cơ sở lý luận và đề xuất những giải pháp về kế toán CPSX, GTSP cho các DNCN gia súc trên góc độ KTTTC và KTQT với những vấn đề đặc thù của DNCN như: TSSH và sản phẩm nông nghiệp thu được từ TSSH cho sản phẩm nhiều kỳ, chi phí chăm sóc, chi phí thu hoạch, GTSP gia súc, đo lường và trình bày thông tin trong việc đối soát TSSH và sản phẩm nông nghiệp ở thời điểm cuối kỳ khi lập BCTC theo định hướng áp dụng IAS 41.

Trên cơ sở các công trình nghiên cứu trong nước và thế giới, luận án có sự kế thừa về mặt lý luận của kế toán CPSX và GTSP của các nghiên cứu đã thực hiện. Đồng thời, với những “khoảng trống” của các công trình nghiên cứu liên quan đến đề tài trước. Luận án thực hiện việc phát triển lý luận trên góc độ KTTC và KTQT trong kế toán CPSX, GTSP sao cho phù hợp với điều kiện, hoàn cảnh của DNCN gia súc nói riêng và của DNNN nói chung tại Việt Nam.

3. Mục tiêu nghiên cứu của đề tài luận án

Luận án được thực hiện với mục tiêu tổng quát là nghiên cứu và đề xuất giải pháp hoàn thiện kế toán CPSX và GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN. Để đạt được mục tiêu nghiên cứu tổng quát, luận án cần thực hiện các mục tiêu cụ thể như sau:

- Hệ thống hóa, phân tích, làm sáng tỏ và phát triển những vấn đề lý luận cơ bản về kế toán CPSX và GTSP trong các DNCN dưới góc độ KTTC và KTQT;
- Khảo sát, nghiên cứu và đánh giá thực trạng kế toán CPSX và GTSP trong các DNCN gia súc ở MBVN trên góc độ KTTC và KTQT. Chỉ ra ưu điểm, hạn chế và nguyên nhân của hạn chế trong kế toán CPSX và GTSP trong các DNCN gia súc ở MBVN.
- Đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện kế toán CPSX và GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN dưới góc độ KTTC và KTQT.

4. Các câu hỏi đặt ra trong quá trình nghiên cứu

Để đạt được mục tiêu nghiên cứu của đề tài luận án, các câu hỏi đặt ra trong quá trình nghiên cứu như sau:

- Những vấn đề lý luận cơ bản về kế toán CPSX và GTSP trong các DNCN trên góc độ KTTC và KTQT là gì ?
- Thực trạng kế toán CPSX và GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN hiện nay trên góc độ KTTC và KTQT như thế nào ? Có những ưu điểm và hạn chế gì và nguyên nhân do đâu dẫn đến những hạn chế đó ?
- Cần phải có những giải pháp gì để hoàn thiện kế toán CPSX và GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN ?

5. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu của luận án

5.1. Đối tượng nghiên cứu

Luận án nghiên cứu các vấn đề lý luận và thực trạng kế toán CPSX và GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN.

5.2. Phạm vi nghiên cứu

Về nội dung: Luận án tập trung nghiên cứu, hệ thống hóa những vấn đề lý luận cơ bản về kế toán CPSX và GTSP trên góc độ KTTC và KTQT. Để đảm bảo

tính tập trung đối với nội dung chi phí được đề cập trong luận án là CPSX của DN không bao gồm chi phí bán hàng (CPBH), chi phí quản lý doanh nghiệp (CPQLDN), chi phí hoạt động tài chính, chi phí khác và chi phí thuê thu nhập doanh nghiệp (TNDN). Đề tài giới hạn nghiên cứu về vấn đề kế toán CPSX và GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN với sản phẩm gia súc nếu xem xét theo phạm vi của IAS 41 là “*sản phẩm thu được từ tài sản sinh học cho sản phẩm nhiều kỳ*” hay chính là “*Sản phẩm nông nghiệp tại thời điểm thu hoạch*”. Do vậy đề tài không thực hiện nghiên cứu các đối tượng sau “*tài sản sinh học là vật nuôi cho sản phẩm nhiều kỳ*” quy định trong IAS 16 và “*sản phẩm là kết quả của quá trình sau thu hoạch*” quy định trong IAS 02 và khoản “*trợ cấp của chính phủ cho nông nghiệp*”.

Về không gian nghiên cứu: Theo số liệu trong báo cáo “*Kết quả tổng điều tra nông thôn, nông nghiệp và thủy sản năm 2016*” của Tổng cục Thống kê (2017) số lượng DNNN của MBVN là 577 DNNN. Trong tổng số 577 DNNN ở MBVN thì số lượng DNCN không nhiều và do giới hạn về điều kiện, thời gian nên đề tài thực hiện khảo sát, điều tra không toàn bộ với phương pháp chọn mẫu thuận tiện nhằm phục vụ cho mục đích nghiên cứu để thu thập số liệu tại 31 DNCN gia súc ở MBVN theo quy mô của DNCN. Các DNCN gia súc được khảo sát điển hình là chăn nuôi lợn và chăn nuôi bò sữa.

+ Với các nghiên cứu mang tính tổng quát thông qua các phiếu điều tra, tác giả thực hiện điều tra và khảo sát đối với 31 DNCN gia súc tại Phụ lục (1A).

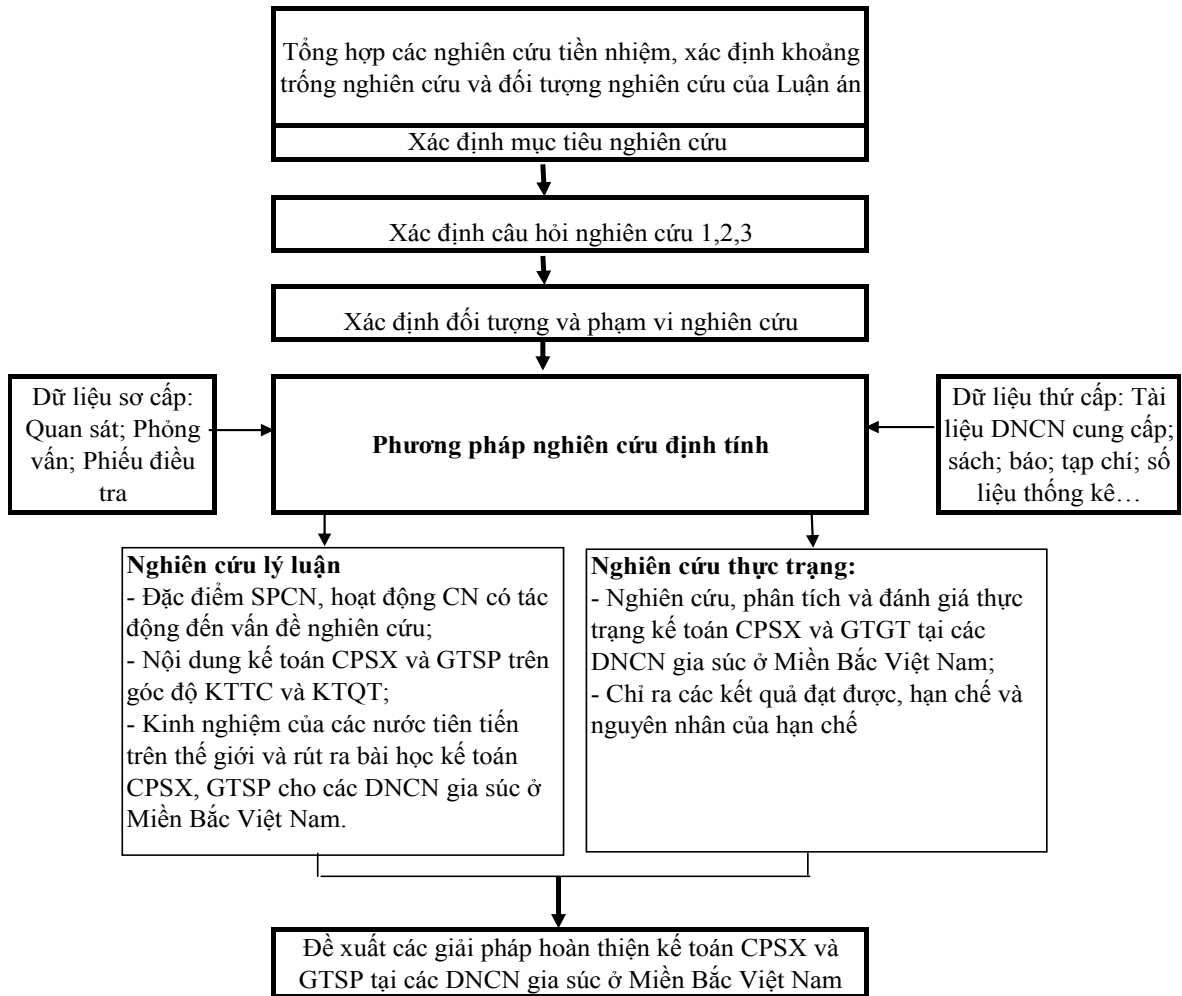
+ Với các nghiên cứu chi tiết về thông tin kế toán CPSX và GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN, tác giả thực hiện khảo sát tại 6 công ty bao gồm: Công ty cổ phần Hồ Hoàn, Công ty cổ phần giống vật nuôi Ama Farm; Công ty TNHH Thái Việt; Công ty TNHH XNK tổng hợp Bắc Sông Cầu Thái Nguyên, Công ty TNHH Minh Hiếu Phú Thọ, Công ty TNHH Tổng công ty Hòa Bình Minh.

Về thời gian nghiên cứu: Nghiên cứu thực trạng kế toán CPSX và GTSP của DNCN gia súc tại các năm từ 2012 - 2018. Số liệu thu thập từ hệ thống chứng từ, sổ sách kế toán và BCTC của các DNCN gia súc từ ngày 01/01/2016 đến ngày 31/12/2018.

6. Phương pháp nghiên cứu của luận án

6.1. Quá trình nghiên cứu

Quá trình nghiên cứu được thực hiện thông qua các bước được mô tả cụ thể theo sơ đồ GT.2:



Sơ đồ GT.2: Quá trình nghiên cứu của luận án

6.2. Phương pháp thu thập dữ liệu

6.2.1. Phương pháp thu thập dữ liệu sơ cấp

Để thu thập dữ liệu sơ cấp, tác giả sử dụng kết hợp chủ yếu ba phương pháp: phương pháp điều tra, phương pháp phỏng vấn và phương pháp quan sát.

Phương pháp điều tra: Dữ liệu này được tác giả thu thập từ các DNCN thuộc các loại hình khác nhau là Công ty TNHH, công ty cổ phần, doanh nghiệp tư nhân (DNTN) với những trang trại điển hình trong địa bàn có hoạt động chăn nuôi gia súc là chăn nuôi lợn, chăn nuôi bò sữa tác giả lựa chọn là 31 DNCN.

Các phiếu khảo sát gửi đến nhóm hai đối tượng là 235 phiếu khảo sát. Trong đó (i) Số phiếu khảo sát gửi đến nhóm đối tượng làm công tác quản lý phòng ban chức năng, trưởng kỹ thuật thuộc các đội trại chăn nuôi với 93 phiếu khảo sát (Phụ lục 1B); (ii) Số phiếu khảo sát gửi đến nhóm đối tượng dành cho người làm kế toán của DNCN là 142 phiếu khảo sát (Phụ lục 1C). Bởi vì, theo khảo sát của tác giả số

thuật thuộc các đội, trại chăn nuôi và nhân viên kế toán thuộc các DNCN. Các phiếu này được gửi đến các đối tượng được khảo sát thông qua mạng Internet bằng công cụ Google Driver và phỏng vấn trả lời bằng điện thoại hoặc phỏng vấn trực diện. Để đảm bảo thu thập được các phiếu tra đúng thời gian và tiến độ. Tác giả lập email riêng và theo dõi lịch trình trên một file Excel để theo dõi ngày gửi, đối tượng được gửi, địa chỉ người gửi, thời gian phản hồi, chưa phản hồi và thời gian gửi phiếu lần hai đồng thời theo dõi, gọi điện và đưa ra các biện pháp khác để thuyết phục đối tượng khảo sát trả lời vào phiếu và thu hồi được các phiếu khảo sát đầy đủ nhất.

Đối với nhà quản trị DN là cán bộ lãnh đạo, quản lý, trưởng các phòng ban chức năng, trưởng phòng kỹ thuật của các đội, trại chăn nuôi. Tác giả gửi phiếu khảo sát với mục đích tìm hiểu các thông tin liên quan đến đặc điểm tổ chức sản xuất, đặc điểm bộ máy quản lý, phân cấp quản lý, loại hình DN, loại hình chăn nuôi. Tác giả gửi đi 93 phiếu khảo sát đối với nhóm đối tượng này qua hòm thư điện tử, qua công cụ Google Driver. Tương tự, với nhóm đối tượng thứ hai là các cán bộ trực tiếp làm công tác kế toán với số phiếu gửi đi là 142 phiếu với mục đích thu thập các thông tin và nhằm tìm hiểu cụ thể về phần hành kế toán CPSX, GTSP tại DNCN gia súc. Từ đó, có cơ sở để tác giả đánh giá thực trạng kế toán CPSX, GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN. Nội dung chính của các phiếu điều tra và kết quả thu thập phiếu khảo sát chính thức được trình bày tại Bảng GT.1

Bảng GT.1. Nội dung chính phiếu điều tra và kết quả điều tra

Mục	Nội dung	Dạng câu hỏi	Công cụ xử lý dữ liệu	Phát ra (phiếu)	Thu về (phiếu)	Tỉ lệ (%)
<i>I.</i>	<i>Phụ lục 1B: Phiếu khảo sát cho cán bộ quản lý các phòng ban chức năng, trưởng đội trại chăn nuôi</i>					
A	Thông tin tổng quát tình hình DN	Trắc nghiệm lựa chọn phương án, trả lời ngắn	Excel	93	90	96,7
B	Thông tin chung về kế toán CPSX và GTSP đối với nhà QT	Trắc nghiệm lựa chọn phương án, trả lời ngắn	Excel			
<i>II.</i>	<i>Phụ lục 1C: Phiếu khảo sát cho người làm kế toán DNCN gia súc</i>					
A	Thông tin chung	Trắc nghiệm lựa chọn phương án, trả lời ngắn	Excel	142	130	91,5
B	Câu hỏi về kế toán CPSX và GTSP trên góc độ KTTC & KTQT	Trắc nghiệm lựa chọn phương án, trả lời ngắn	Excel			
C	Phân tích và đánh giá CPSX và GTSP	Trắc nghiệm lựa chọn phương án, trả lời ngắn	Excel			
D	Lập báo cáo kế toán QTCP, giá thành	Trắc nghiệm lựa chọn phương án, trả lời ngắn	Excel			
Tổng cộng				235	220	

(Nguồn : Tác giả tổng hợp)

Khi đã thu thập được các phiếu điều tra từ đối tượng được khảo sát. Các phiếu này được phân loại, rà soát lại các thông tin trả lời trên phiếu, nếu còn thiếu thông tin liên lạc với người trả lời để bổ sung thông tin, hiệu chỉnh thông tin nếu có. Hoàn tất quá trình kiểm tra dữ liệu thì dữ liệu sẽ được mã hóa và cập nhật vào chương trình Excel cung cấp các dữ liệu chi tiết và tổng hợp phục vụ cho các nội dung của luận án.

Phương pháp phỏng vấn: Để tìm hiểu sâu và cụ thể hơn các thông tin về DNCN tác giả tiến hành gặp trực tiếp để phỏng vấn nhà quản trị cấp cao với số lượng người được phỏng vấn là 18 người nhằm điều tra về yêu cầu thông tin để phục vụ công tác điều hành và hỗ trợ ra quyết định của lãnh đạo, vai trò của công tác kế toán CPSX và GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN (Phụ lục 1D). Nội dung của cuộc phỏng vấn được tác giả chuẩn bị trước và đối với các đối tượng phỏng vấn khác nhau, nội dung phỏng vấn khác nhau tuy nhiên vẫn tập trung xoay quanh vấn đề kế toán CPSX, GTSP.

Mục đích của phương pháp phỏng vấn là tìm hiểu những vấn đề liên quan mà phương pháp điều tra chưa đề cập hết về đối tượng nghiên cứu. Qua đó, tác giả hiểu biết về thực trạng kế toán CPSX, GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN. Kết quả số lượng các cuộc phỏng vấn thành công đã được tổng kết ngay sau khi kết thúc quá trình phỏng vấn toàn bộ các đối tượng điều tra.

Phương pháp quan sát: Trong thời gian nghiên cứu đề tài cùng với công tác điều tra phỏng vấn, tác giả quan sát thực tế quá trình hoạt động chăn nuôi của các DNCN gia súc ở MBVN. Cụ thể, địa điểm quan sát là Công ty TNHH Thái Việt, Công ty TNHH phát triển nông sản Phú Thái, Công ty TNHH XNK tổng hợp Bắc Sông Cầu Thái Nguyên. Để từ đó, có thể nhận biết đặc điểm sản phẩm chăn nuôi, phương thức tổ chức hoạt động và quy trình chăn nuôi gia súc trong DNCN.

6.2.2. Phương pháp thu thập dữ liệu thứ cấp

Các dữ liệu thứ cấp được tác giả thu thập từ các nguồn chủ yếu sau:

- Dựa vào các số liệu trên cơ sở thực trạng về DNCN của ngành nông nghiệp trên các Website của các DNCN gia súc, Hội chăn nuôi Việt Nam, Hội thú y Việt Nam, Bộ Nông nghiệp (BNN) và phát triển nông thôn (PTNN), Sở Nông nghiệp và PTNN.

- Tổng hợp các nghiên cứu trước đây của các tác giả trong và ngoài nước như: www.sciencedirect.com; www.proquest.com; <https://lic.vnu.edu.vn/>; <http://nlv.gov.vn/>.

- Tham khảo các phân tích của các chuyên gia trên các phương tiện truyền thông hiện nay.

- Tổng hợp dữ liệu niên giám thống kê các kết quả sản lượng chăn nuôi gia súc, quy mô chăn nuôi, số hộ chăn nuôi, của từng năm từ năm 2012 - 2018.

- Các công trình nghiên cứu, bài viết trên các sách, báo, tạp chí về KTTC, KTQT, KTQT chi phí, giáo trình KTQT chi phí của nhiều tác giả. Tham khảo văn bản pháp luật về KTTC và KTQT chi phí bao gồm: Chế độ kế toán DN ban hành kèm theo Thông tư 133/2016/TT-BTC, Thông tư số 200/2014/TT-BTC, các chuẩn mực kế toán, thông tư 53/2006/TT-BTC hướng dẫn áp dụng KTQT trong DN.

Bên cạnh đó, tác giả thu thập các tài liệu, chứng từ, sổ sách kế toán và các báo cáo kế toán có liên quan đến CPSX và GTSP và các tài liệu kế toán khác tại các DNCN gia súc ở MBVN bao gồm: Sổ chi tiết các tài khoản 621, 622, 627, 632, 154, 155, BCTC, kế hoạch sản xuất, giá thành kế hoạch, định mức tiêu hao nhiên liệu, định mức nhân công và các định mức khác, dự toán CPSX, quyết toán nội bộ và các văn bản nội bộ công ty trong phạm vi nghiên cứu của đề tài.

Mục đích của phương pháp nghiên cứu tài liệu là tìm hiểu tổng quan về đối tượng nghiên cứu. Để từ đó phân tích, so sánh để phát hiện nguyên nhân của thực trạng và tìm ra các giải pháp đề xuất nhằm hoàn thiện kế toán CPSX và GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN trên góc độ KTTC và KTQT.

6.3. Phương pháp phân tích dữ liệu

Sau khi thu thập dữ liệu, tác giả đã phân tích dữ liệu, sử dụng các phương pháp: So sánh tổng hợp, phân tích kinh tế.

Phương pháp so sánh tổng hợp: Sử dụng các dữ liệu đã thu thập được so sánh thực tế với kế hoạch, thực tế năm trước với năm nay, định mức và thực tế đối với từng khách thể nghiên cứu (chi phí định mức, kế hoạch, giá thành định mức, kế hoạch, giá thành thực tế, giá vốn hàng bán, các yếu tố chi phí, chi phí giá thành, chi phí dịch vụ mua ngoài, chi phí khác...).

Phương pháp phân tích kinh tế: Trên cơ sở dữ liệu thu thập được, tác giả phân chia đối tượng nghiên cứu theo nhóm khách thể nghiên cứu. Sau đó, so sánh đối chiếu và tổng hợp để nhận định rõ xu hướng thực trạng chung về kế toán CPSX và GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN.

6.4. Phương pháp trình bày dữ liệu

Tác giả trình bày dữ liệu chủ yếu trên hai dạng, bảng biểu và sơ đồ.

Đối với dữ liệu định tính (quy trình hạch toán kế toán, mô hình hoạt động, mô hình tổ chức bộ máy kế toán, quy trình phối hợp kinh doanh...), tác giả thể hiện

ngay sau nội dung đề cập để người đọc dễ dàng hình dung và nắm bắt nội dung nghiên cứu và có cái nhìn tổng quan về vấn đề nghiên cứu.

Đối với dữ liệu định lượng (số liệu các chỉ tiêu kinh tế của Công ty, số liệu kế toán phản ánh trên sổ chi tiết và sổ cái các tài khoản 621, 622, 627, 154, 155...) tác giả đưa vào phần phụ lục, giúp người đọc có thể theo dõi vấn đề nghiên cứu mang tính hệ thống mà không bị đi quá sâu vào dữ liệu thực trạng dẫn đến ngắt quãng trong suy luận và phân tích.

7. Kết quả nghiên cứu và đóng góp của Luận án

- *Về mặt lý luận*: Luận án đã tập trung làm rõ những vấn đề cơ bản về mặt lý luận của kế toán CPSX và GTSP trong các DNCN trên góc độ KTTC và trên góc độ KTQT.

- *Về mặt thực tiễn*: Trên cơ sở nghiên cứu thực trạng kế toán CPSX, GTSP của các DNCN gia súc ở MBVN. Luận án đã chỉ ra những vấn đề còn tồn tại trong công tác kế toán CPSX, GTSP tại các DN này trên góc độ KTTC và trên góc độ KTQT. Xác định được nguyên nhân của những tồn tại đó là xuất phát từ phía Nhà Nước và các DNCN gia súc ở MBVN. Dựa vào những tồn tại và bất cập đã chỉ ra để từ đó Luận án đề xuất những giải pháp nhằm hoàn thiện kế toán CPSX, GTSP trên cả hai phương diện KTTC và KTQT.

8. Kết cấu của luận án

Ngoài phần mở đầu và kết luận, nội dung của luận án gồm có 3 chương:

Chương 1: Những vấn đề lý luận cơ bản về kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp chăn nuôi.

Chương 2: Thực trạng kế toán kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm tại các doanh nghiệp chăn nuôi gia súc ở Miền Bắc Việt Nam.

Chương 3: Giải pháp hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm tại các doanh nghiệp chăn nuôi gia súc ở Miền Bắc Việt Nam.

CHƯƠNG 1

LÝ LUẬN CƠ BẢN VỀ KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ GIÁ THÀNH SẢN PHẨM TRONG CÁC DOANH NGHIỆP CHĂN NUÔI

1.1. Đặc điểm hoạt động chăn nuôi có ảnh hưởng đến kế toán CPSX và GTSP trong DNCN

1.1.1. Đặc điểm sản phẩm chăn nuôi ảnh hưởng đến kế toán CPSX, GTSP trong DNCN

Chăn nuôi có vai trò quan trọng trong nông nghiệp, đời sống và xã hội. Giá trị của sản phẩm chăn nuôi chiếm phần lớn trong tổng giá trị của sản phẩm nông nghiệp. Đồng thời, trong đời sống xã hội chăn nuôi đã cung cấp các sản phẩm động vật có giá trị dinh dưỡng cao cho loài người và sử dụng nguồn lao động của xã hội tham gia vào quá trình sản xuất của ngành chăn nuôi.

Hoạt động chăn nuôi theo quy định của Luật chăn nuôi (2018) nêu rõ “Là nuôi sinh trưởng, nuôi sinh sản vật nuôi và hoạt động khác có liên quan đến vật nuôi, sản phẩm chăn nuôi phục vụ mục đích làm thực phẩm, khai thác sức kéo, làm cảnh hoặc mục đích khác của con người” [47]. Trong hoạt động chăn nuôi có chăn nuôi gia súc và chăn nuôi gia cầm. Chăn nuôi gia súc là một trong những lĩnh vực chủ yếu của ngành chăn nuôi góp phần không nhỏ vào giá trị của nền kinh tế.

Trong đó “Gia súc là tên dùng để chỉ một hoặc nhiều loài động vật có vú, có bốn chân được con người thuần hóa và chăn nuôi” [47].

Ngoài ra, trong chăn nuôi gia súc thì gia súc bao gồm nhiều loại khác nhau với nhiều tiêu thức phân loại cụ thể. Vì vậy, căn cứ vào từng tiêu thức để phân loại gia súc thành từng thứ, từng nhóm từng loại để phục vụ cho công tác quản lý và phát triển chăn nuôi thì cần thiết phải phân loại gia súc với những cách phân loại chủ yếu theo tại Bảng (1.1) như sau:

Bảng 1.1: Phân loại gia súc trong chăn nuôi

<i>Tiêu thức phân loại</i>	<i>Các loại gia súc</i>
Theo hình thể gia súc	+ Đại gia súc: Trâu, bò + Tiểu gia súc: Lợn, cừu, dê
Theo giới tính	+ Gia súc đực + Gia súc cái
Theo mục đích sử dụng	+ Gia súc làm việc + Gia súc sinh sản + Gia súc nuôi lấy thịt, sữa, lông, da

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Tuy nhiên, trong thực tế thường kết hợp giữa các tiêu thức phân loại cụ thể trong chăn nuôi lợn có thể phân loại đàn lợn thành: Lợn hậu bị, lợn nái cơ bản, lợn con theo mẹ, lợn con sau cai sữa, lợn thịt với các giai đoạn chăn nuôi theo ngày tuổi. Đối với chăn nuôi bò có thể phân loại thành: Bò hậu bị, bò nái cơ bản, bò làm việc, bò nuôi béo. Tóm lại, từ các cách phân loại trên các DNCN có thể phân loại đàn vật nuôi của mình để phù hợp với đặc điểm sản phẩm, yêu cầu quản lý trong kế toán CPSX, GTSP của DNCN.

Sản phẩm chăn nuôi là “sản phẩm thu được trong quá trình chăn nuôi không qua giết thịt súc vật”[35, Tr.52]. Vậy sản phẩm chăn nuôi bao gồm hai loại là:

- + Sản phẩm gắn liền với gia súc nuôi là con gia súc khi xuất chuồng
- + Sản phẩm tách rời bản thân con gia súc như: Sữa, lông, da...

Những đặc điểm chính của sản phẩm chăn nuôi gia súc có thể kể đến là:

Thứ nhất, sản phẩm chăn nuôi gia súc rất đa dạng nếu căn cứ vào mục đích cho sản phẩm có thể chia thành: Chăn nuôi lấy thịt, sản phẩm làm con giống, chăn nuôi lấy sữa, chăn nuôi lấy sản phẩm khác (lông, da, sức kéo...). Kết quả của sản xuất trong chăn nuôi cũng có thể là hàng hóa hoặc là vật liệu phục vụ cho chu kỳ chăn nuôi tiếp theo hoặc cho ngành sản xuất khác trong nội bộ DNCN.

Thứ hai, sản phẩm chăn nuôi gia súc mang tính thời vụ, phụ thuộc vào điều kiện tự nhiên, thời tiết, thời gian phục vụ cho sản xuất và các hao phí trong chăn nuôi phụ thuộc vào các giai đoạn phát triển của vật nuôi. Điều này, dẫn đến việc hình thành và phát sinh chi phí không có tính chất ổn định mà có sự chênh lệch lớn trong từng thời kỳ phát triển của vật nuôi. DN cần có những tính toán cụ thể với những cách thức quản lý chi phí nhằm tiết kiệm CPSX, GTSP chăn nuôi. Như vậy, cần phải có phương pháp theo dõi và phân bổ thích ứng nhằm phản ánh đúng đắn, chất lượng và hiệu quả trong chăn nuôi.

Thứ ba, sản phẩm chăn nuôi gia súc có khả năng tái sản xuất tự nhiên. Có thể thấy là đối tượng lao động của quá trình sản xuất sau là kết quả của quá trình sản xuất trước như: Lợn con giống là kết quả sản xuất của quá trình chăn nuôi lợn nái sinh sản thuộc quá trình chăn nuôi trước nhưng có thể là chi phí đầu vào của quy trình chăn nuôi lợn thịt thuộc quá trình sản xuất sau. Chính là việc sử dụng lợn con giống để tiếp tục nuôi lớn thuộc quy trình nuôi lợn thịt (nuôi lớn, nuôi béo) hoặc con bê con là sản phẩm của quy trình nuôi bò sinh sản có thể luân chuyển tiếp tục quy trình nuôi bò thịt (nuôi lớn, nuôi béo). Hay kết quả sản xuất của chu kỳ trước được chuyển hóa thành đối tượng lao động (chi phí đầu vào) của chu kỳ sản xuất

sau [31 ; Tr.213]. Do vậy, trong kế toán chi phí cần xác định đúng đối tượng tập hợp chi phí là con súc vật thành phẩm ở cuối quy trình chăn nuôi hay từng giai đoạn sinh trưởng và phát triển của vật nuôi và cùng với đó DNCN lựa chọn, vận dụng phương pháp tính giá thành cho phù hợp cho từng sản phẩm vật nuôi.

Thứ tư, sản phẩm gia súc là những cơ thể sống. Trong chăn nuôi nói chung và chăn nuôi gia súc nói riêng đều có đặc điểm chung đó là đối tượng lao động là những cơ thể sống. Đây là một đặc trưng nổi bật của sản phẩm chăn nuôi khác biệt rõ ràng với sản phẩm của các DN sản xuất thông thường khác. Gia súc có quy luật sinh trưởng và phát triển riêng, có chu kỳ sản xuất dài, quá trình chăn nuôi trải qua nhiều khâu, nhiều giai đoạn khác nhau. Vì vậy, trong công tác kế toán chi phí có thể thấy sản phẩm gia súc là những cơ thể sống với quy luật tự nhiên là ăn, ngủ, sinh trưởng và phát triển phụ thuộc vào điều kiện tự nhiên nên dễ dẫn đến hao hụt, lãng phí vật tư, tiền vốn làm tăng CPSX. Do vậy, cần phải xây dựng hệ thống định mức chi phí và định mức kinh tế kỹ thuật trong chăn nuôi phù hợp để quản lý đàn vật nuôi có hiệu quả như: Tỷ lệ thiệt hại số vật nuôi mới sinh trong tổng đàn, tỷ lệ thiệt hại số vật nuôi chết sau cai sữa, tỷ lệ đậu thai của vật nuôi sinh sản, tỷ lệ tiêu tốn thức ăn trên một kg vật nuôi tăng trọng... Từ đó, DNCN có các biện pháp làm giảm giá thành và nâng cao hiệu quả trong chăn nuôi. Ngoài ra, đặc điểm này còn ảnh hưởng đến việc xác định GTSP chăn nuôi do kỳ tính GTSP thường không thống nhất với kỳ hạch toán. Bởi vậy, không thể xác định GTSP chăn nuôi theo tháng, quý, năm giống như các DN SXKD thông thường mà GTSP chăn nuôi chỉ có thể xác định được khi kết thúc mùa vụ, kết thúc giai đoạn sinh trưởng và phát triển, hoặc kết thúc một đơn đặt hàng trong quy trình chăn nuôi hoàn chỉnh. Và khi đó, tính GTSP chăn nuôi gia súc thường phải chuyển chi phí dở dang của kỳ trước chuyển sang kỳ này phù hợp với đặc điểm của gia súc qua từng giai đoạn chăn nuôi.

1.1.2. Đặc điểm của quá trình chăn nuôi ảnh hưởng đến kế toán CPSX, GTSP của DNCN

Thứ nhất, tổ chức sản xuất của DNCN theo hình thức trang trại với quy mô chăn nuôi nhỏ, vừa hoặc quy mô chăn nuôi lớn với diện tích đất sử dụng cho chăn nuôi dàn trải trên địa bàn rộng. Vì thế, việc quản lý tài sản, vật tư, tiền vốn thường có những khác biệt so với các DN sản xuất khác do có liên quan và ảnh hưởng bởi điều kiện tự nhiên, kinh tế và xã hội. Đặc điểm này ảnh hưởng trực tiếp đến việc tổ chức bộ máy kế toán cũng như việc tổ chức thu nhận và cung cấp thông tin phục vụ cho yêu cầu quản trị của DNCN.

Thứ hai, thời gian sản xuất sản phẩm chăn nuôi thường kéo dài. Thông thường, quy trình chăn nuôi kéo dài theo chu kỳ sinh trưởng và phát triển của vật nuôi. Vật nuôi được sinh ra đến trưởng thành và loại thải, chết đi hay đó chính là vòng đời của vật nuôi. Vì vậy, việc tổ chức quản lý CPSX, GTSP có mối quan hệ chặt chẽ và mật thiết với vòng đời của vật nuôi. Quản lý chi phí cho từng giai đoạn phát triển của vật nuôi, quản lý chi tiết đến từng loại vật nuôi, tránh hao hụt, lãng phí và thiệt hại trong chăn nuôi, nâng cao năng suất, giảm giá thành và tăng lợi nhuận cho DNCN.

Thứ ba, trong hoạt động chăn nuôi các DNCN chịu ảnh hưởng nhiều bởi yếu tố tự nhiên, thời tiết, dịch bệnh. Điều này, cho thấy nếu quản lý sản xuất, đầu tư cơ sở vật chất tốt thì sản phẩm chăn nuôi ít bị ảnh hưởng. Cụ thể, đối với hoạt động chăn nuôi theo kiểu thả tự nhiên thì những yếu tố tự nhiên cũng ảnh hưởng không nhỏ đến vật nuôi như lượng tiêu hao thức ăn theo mùa, sức sinh sản vật nuôi theo mùa, sự gia tăng hoặc giảm đi của dịch bệnh theo mùa. Từ đó, việc cắt giảm hoặc gia tăng các khoản chi phí trong chăn nuôi có ảnh hưởng trực tiếp đến GTSP chăn nuôi và lợi nhuận.

Thứ tư, về phương thức chăn nuôi của DNCN. Sản phẩm chăn nuôi có thể được hình thành thông qua một trong các phương thức chăn nuôi chính của DNCN là: (i) Chăn nuôi tự sản, tự tiêu; (ii) Chăn nuôi theo đơn đặt hàng; (iii) Chăn nuôi gia công. Mỗi phương thức có ảnh hưởng trực tiếp đến việc tập hợp CPSX, GTSP của hoạt động chăn nuôi gia súc.

Thứ năm, về tổ chức quản lý sản xuất trong DNCN. Thông thường, tại các trang trại chăn nuôi chia thành bộ phận quản lý chung tất cả các đội, trại sản xuất và bộ phận quản lý chi tiết từng đội, trại. Mỗi đội (trại) chăn nuôi có thể thực hiện chức năng chăn nuôi một loại vật nuôi cụ thể như trại lợn con sau cai sữa, trại lợn thịt, trại lợn nái mang thai, trại lợn nái sinh sản... Tại DNCN có thể thực hiện giao khoán cho từng đội, trại hoặc tự quản lý chung cho toàn DN. Riêng đối với chăn nuôi bò sữa ngoài việc khoán cho các tổ, đội, chăn nuôi của DNCN thì DN có thể khoán cho hộ chăn nuôi bên ngoài DN. Các hộ sẽ nhận khoán trực tiếp từ DN về sản lượng và chất lượng sữa. Đồng thời, DN cam kết mua lại toàn bộ sữa tươi của các hộ. Vì vậy, mỗi hộ nhận khoán là một đối tượng theo dõi thanh toán của DN.

Tóm lại, trên cơ sở những đặc điểm của sản phẩm chăn nuôi và cụ thể là sản phẩm gia súc trong các DNCN và các phương thức chăn nuôi, tổ chức sản xuất trong chăn nuôi có ảnh hưởng trực tiếp đến công tác kế toán CPSX, GTSP. Với

những nội dung đã phân tích là cơ sở cho những nghiên cứu tiếp theo của tác giả trong luận án.

1.2. Những vấn đề chung về CPSX, GTSP trong các DNCN

1.2.1. Nhận diện và phân loại chi phí sản xuất

1.2.1.1. Khái niệm chi phí sản xuất

Từ thời tiền sử cho đến nay, cùng với sự phát triển của xã hội loài người đã gắn liền với quá trình sản xuất. Theo quan điểm của kinh tế chính trị thì sản xuất là hoạt động đặc trưng riêng của con người và của xã hội loài người. Đó là, quá trình hoạt động có mục đích và không ngừng sáng tạo của con người. Với mỗi phương thức sản xuất đã trải qua gắn liền với sự vận động của nền sản xuất xã hội và đều là sự tiêu hao các yếu tố đầu vào cho quá trình sản xuất.

Như vậy, khi tiến hành sản xuất thì nhà sản xuất phải bỏ ra các chi phí tương ứng cho quá trình sản xuất với ba yếu tố chi phí cơ bản kết hợp lại để thu được kết quả từ quá trình sản xuất và sản phẩm thu được từ sản xuất phục vụ cho nhu cầu của con người. Thông qua quá trình sản xuất đã hình thành nên CPSX và kết quả thu được là tạo ra giá trị sản phẩm sản xuất và cũng là quy luật tất yếu, không phụ thuộc và ý kiến chủ quan của người sản xuất.

Để tiến hành hoạt động sản xuất DN phải đầu tư mua sắm máy móc, thiết bị, dụng cụ, vật tư, chi trả tiền lương nhân công và các khoản chi phí khác. Mặc dù được thể hiện dưới nhiều hình thức khác nhau nhưng các khoản chi phí này đều được phản ánh bằng chỉ tiêu giá trị và chỉ thu hồi được sau khi sản phẩm, dịch vụ được tiêu thụ.

Cho đến nay, đã có nhiều quan điểm về CPSX nên có thể tổng hợp các quan điểm về CPSX đã được thừa nhận và sử dụng rộng rãi trong các tài liệu nghiên cứu, tổng kết qua các quan điểm của các nhà khoa học như sau:

Theo quan điểm của Nguyễn Phú Giang (2010, tr.223) và các nhà khoa học trường Đại học Thương mại cho rằng: “Chi phí sản xuất là những chi phí phát sinh trong quá trình sản xuất chế tạo sản phẩm và cung ứng dịch vụ bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung”. Theo quan điểm này cho thấy, CPSX của DN chỉ bao gồm CP NVLTT, CP NCTT và CP SXC phát sinh trong quá trình sản xuất và cung ứng dịch vụ. Vì vậy, những chi phí khác như không liên quan đến hoạt động sản xuất thì không xác định là CPSX. Đồng thời, chỉ những khoản chi phí phục vụ cho hoạt động sản xuất và cung ứng dịch vụ mới ghi nhận là CPSX của DN.

Theo quan điểm của Nguyễn Vũ Việt (2013, tr.285) và các nhà khoa học trường Học viện Tài chính cho rằng: “Chi phí sản xuất là toàn bộ các hao phí về lao động sống, lao động vật hóa và các chi phí cần thiết khác mà doanh nghiệp đã bỏ ra trong kỳ dùng vào sản xuất sản phẩm được biểu hiện bằng tiền”. Quan điểm này cho thấy CPSX của DN gồm nhiều loại khác nhau có thể nhóm thành ba nhóm là chi phí về lao động sống và chi phí về lao động vật hóa, chi phí cần thiết khác trong đó: (i) Chi phí lao động sống bao gồm các nội dung cơ bản như: Tiền lương, tiền công của công nhân sản xuất; (ii) chi phí lao động vật hóa bao gồm: Chi phí nguyên vật liệu, nhiên liệu, dụng cụ, khấu hao TSCĐ... dùng cho hoạt động sản xuất; (iii) chi phí cần thiết khác sử dụng vào sản xuất sản phẩm. Đồng thời, toàn bộ chi phí này được đo lường bằng đơn vị tiền tệ trong một kỳ nhất định.

Một quan điểm tiếp theo về CPSX của Nguyễn Văn Công (2013, tr.91) và các nhà khoa học trường Đại học Kinh tế quốc dân nhận định rằng “Chi phí sản xuất là biểu hiện bằng tiền của toàn bộ hao phí về lao động sống và lao động vật hóa mà DN đã bỏ ra có liên quan đến hoạt động sản xuất trong một thời kỳ nhất định (tháng, quý, năm)” với quan điểm này cũng cho thấy DN đo lường các hao phí về lao động sống, lao động vật hóa cho hoạt động sản xuất bằng đơn vị tiền tệ và trong một kỳ nhất định.

Như vậy, có nhiều quan điểm về CPSX, mỗi quan điểm có một cái nhìn khác nhau về CPSX nhưng không mâu thuẫn mà bổ sung cho nhau để có một cái nhìn toàn diện về CPSX của DN và đa số các quan điểm đều đồng thuận CPSX là sự hao phí trong đó bao gồm: (i) Hao phí về lao động sống cần thiết phục vụ cho quá trình sản xuất là toàn bộ chi phí tiền lương, tiền công và các khoản trích theo lương phải trả cho người lao động đã tham gia vào quá trình sản xuất và tạo ra sản phẩm ; (ii) Hao phí về lao động vật hóa là toàn bộ giá trị tư liệu sản xuất được biểu hiện bằng tiền đã tiêu hao trong quá trình sản xuất để tạo ra sản phẩm như chi phí nguyên liệu vật liệu, chi phí công cụ dụng cụ, chi phí khấu hao TSCĐ.

Từ đó có thể cụ thể hóa CPSX của DNCN chính là biểu hiện bằng tiền của sự “hao phí” bao gồm hao phí về lao động sống, hao phí về lao động vật hóa và các chi phí cần thiết khác đã chi ra cho hoạt động chăn nuôi gia súc của DNCN.

Hao phí về lao động vật hóa là biểu hiện bằng tiền của toàn bộ giá trị tư liệu lao động, đối tượng lao động đã tiêu hao trong quá trình chăn nuôi để tạo ra sản phẩm của hoạt động chăn nuôi như là: Chi phí thức ăn chăn nuôi, thuốc thú y, chi phí khấu hao thiết bị, chuồng trại chăn nuôi, chi phí khấu hao đàn súc vật cơ bản...

Hao phí về lao động sống là biểu hiện bằng tiền của toàn bộ các khoản chi phí liên quan đến con người phục vụ cho quá trình chăn nuôi như: Chi phí tiền ăn

ca, tiền lương nghỉ phép, tiền thêm giờ và các khoản trích theo lương của công nhân trực tiếp chăm sóc, nuôi dưỡng vật nuôi, nhân viên quản lý đội, trại chăn nuôi, của bác sỹ thú y, nhân viên kỹ thuật...khi tham gia vào quá trình chăn nuôi.

Chi phí cần thiết khác cho hoạt động chăn nuôi có thể kể đến khoản chi phí rất đặc trưng của DNCN như DN sử dụng nước trong chăn nuôi là nước giếng khoan cho hoạt động chăn nuôi phải nộp thuế tài nguyên, hoặc phí bảo vệ môi trường đối với nước xả thải trong chăn nuôi...

Như vậy, có rất nhiều khái niệm về CPSX tuy nhiên theo quan điểm của tác giả là tiếp cận khái niệm CPSX đó là: *CPSX là biểu hiện bằng tiền của toàn bộ hao phí lao động sống và lao động vật hóa và các chi phí cần thiết khác mà DN đã bỏ ra để tiến hành quá trình sản xuất sản phẩm trong một thời kỳ nhất định.*

1.2.1.2. Phân loại chi phí sản xuất

Trong DNCN nói chung và DNCN gia súc nói riêng CPSX của DN bao gồm nhiều loại chi phí. Tùy theo yêu cầu quản lý và đặc điểm chi phí trong DN có thể phân loại chi phí theo nhiều cách khác nhau, mỗi cách phân loại mang lại những tác dụng cụ thể cho công tác quản lý và hạch toán trên góc độ KTTC hoặc KTQT. Do vậy, có thể khái quát việc phân loại CPSX thông qua một số tiêu thức phân loại tại Bảng (1.2) như sau:

Bảng 1.2: Các tiêu thức phân loại chi phí sản xuất

Phân loại CPSX trên góc độ KTTC	Phân loại CPSX trên góc độ KTQT
<i>Nguồn và tiêu thức phân loại CP</i>	<i>Nguồn và tiêu thức phân loại CP</i>
<i>Các loại CPSX</i>	<i>Các loại CPSX</i>
Ngô Quang Hùng + Chi phí nguyên vật liệu (2018) Theo nội + Chi phí công cụ, dụng cụ dung, tính chất kinh + Chi phí nhân công tế của chi phí + Chi phí khấu hao TSCĐ + Chi phí dịch vụ mua ngoài + Chi phí bằng tiền khác	Đặng Thị Hòa (2014) -Theo chức năng + Chi phí sản xuất hoạt động + Chi phí ngoài sản xuất
	Nguyễn Quốc Thắng (2011) - Theo đầu vào của quá trình sản xuất + Chi phí ban đầu + Chi phí luân chuyển nội bộ
	Trần Thị Dữ (2012) -Theo mức độ kiểm soát của nhà quản trị + Chi phí kiểm soát được + Chi phí không kiểm soát được
Nguyễn Văn Công + CP NVLTT (2013); Lanen & cộng sự (2011) -Theo khoản mục chi phí trong GTSP + Chi phí nhân công trực tiếp (CP NCTT) + CP SXC	Đặng Nguyên Mạnh (2018); Lanen & cộng sự (2011); The Institute of Cost Accountants of India (ICAI) (2016) - Theo mối quan hệ với mức độ hoạt động hay cách ứng xử của chi phí + Chi phí hỗn hợp
IAS 41 (2000) -Theo định hướng áp dụng CM KTQT của DNCN + Chi phí chăm sóc + Chi phí thu hoạch	The Institute of Cost Accountants of India (ICAI) (2016); Đặng Thị Hòa (2014) -Mối quan hệ của chi phí với quyết định kinh doanh + Chi phí cơ hội + Chi phí chênh lệch + Chi phí chìm + Chi phí tránh được + Chi phí không tránh được

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Đối với phân loại CPSX trên góc độ KTTC có thể phân loại theo yếu tố chi phí, theo khoản mục chi phí. Tác dụng của cách phân loại CPSX theo yếu tố: Theo cách phân loại này cho biết kết cấu, tỷ trọng (yếu tố) chi phí mà DN chi ra và cũng là căn cứ để lập thuyết minh BCTC (Phần CPSX kinh doanh theo yếu tố). Ngoài ra, còn cung cấp thông tin cho quản trị DN và phân tích tình hình thực hiện dự toán CPSX của DN. Phân loại CPSX theo khoản mục có tác dụng phục vụ cho việc quản lý chi phí theo định mức, là cơ sở cho kế toán tập hợp CPSX và tính GTSP theo khoản mục, là căn cứ để phân tích tình hình thực hiện kế hoạch giá thành và định mức CPSX cho kỳ sau.

Hơn nữa, trong DNCN theo định hướng áp dụng IAS trong nông nghiệp ở Việt Nam thì các DNCN có thể phân loại CPSX bao gồm 2 nội dung là chi phí chăm sóc và chi phí thu hoạch, trong đó:

+ *Chi phí chăm sóc* (bao gồm cả chi phí khấu hao của đàn súc vật sinh sản): Chi phí chăm sóc được lập dự toán theo từng giai đoạn sinh trưởng và phát triển của súc vật nuôi. Để vật nuôi sinh sản và phát triển tốt mang lại năng suất cao phụ thuộc nhiều và gần như phần lớn vào chế độ chăm sóc súc vật nuôi có đúng quy trình kỹ thuật hay chưa. Chi phí chăm sóc trong thời kỳ này bao gồm các khoản chi phí: CP NVLTT, CP NCTT, CP SXC. Chi phí chăm sóc của súc vật nuôi liên quan đến sản phẩm đã thu hoạch trong năm và sẽ thu hoạch ở năm sau thì xác định là phần CPSX kinh doanh dở dang và chuyển sang năm sau.

+ *Chi phí thu hoạch*: Là các khoản chi phí phát sinh trong giai đoạn thu hoạch sản phẩm nông nghiệp. Trong DNCN chăn nuôi bò sữa chi phí thu hoạch được xác định là chi phí liên quan đến việc tách sản phẩm ra khỏi TSSH như chi phí để thu hoạch sản phẩm sữa từ con bò sữa bao gồm chi phí tiền lương nhân công vắt sữa, dụng cụ, máy vắt sữa, chi phí điện nước phục vụ cho vắt sữa...

Mặt khác, tại các DNCN gia súc thì CPSX của quy trình nuôi lấy thịt (nuôi lớn, nuôi béo) được chia thành hai bộ phận bao gồm chi phí về con giống và chi phí chăn nuôi trong kỳ, trong đó:

+ *Chi phí về con giống*: Bao gồm toàn bộ chi phí về giá trị gốc của đàn súc vật nuôi đầu kỳ và chi phí mua bổ sung trong kỳ (mua mới và chuyển đàn đến trong kỳ).

+ *Chi phí chăn nuôi trong kỳ*: Bao gồm toàn bộ các chi phí còn lại ngoài chi phí về con giống phát sinh tại các tổ, đội, trại chăn nuôi chi ra trong kỳ như CP NVLTT, CP NCTT, CP SXC (đã loại trừ sản phẩm phụ thu hồi).

Với cách phân loại này, giúp cho các DNCN có căn cứ để xác định giá thành 1kg trọng lượng thịt tăng của từng đàn gia súc thịt trong kỳ.

+ Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động giúp nhà quản trị nhận thức được vai trò, vị trí của chi phí đối với từng hoạt động SXKD khác nhau trong DN. Cách phân loại này có ý nghĩa quan trọng trong việc xác định giá thành thực tế và giá thành toàn bộ của sản phẩm gia súc. Từ đó, là cơ sở để xác định giá trị hàng tồn kho, giá vốn và lợi nhuận của DNCN.

+ Phân loại chi phí theo yếu tố đầu vào của quá trình SXKD thì toàn bộ CPSX kinh doanh của DN được chia thành chi phí ban đầu và chi phí luân chuyển nội bộ. Cách phân loại này để phục vụ cho việc tập hợp, quản lý chi phí theo nội dung ban đầu đồng nhất, không xét đến công dụng cụ thể và địa điểm phát sinh chi phí, đồng thời giúp cho việc xây dựng và phân tích dự toán chi phí.

+ Phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí giúp nhà quản trị biết được ứng xử của từng loại chi phí khi mức độ hoạt động thay đổi, giúp cho việc lập kế hoạch, kiểm soát chi phí khi có sự thay đổi về mức độ hoạt động.

+ Phân loại chi phí căn cứ vào mức độ kiểm soát của nhà quản trị: Việc phân loại chi phí theo cách này có ý nghĩa quan trọng đối với trách nhiệm quản lý của từng bộ phận để từ đó DN có thể đánh giá năng lực quản lý, trách nhiệm của từng cá nhân đối với các chi phí phát sinh của bộ phận do mình kiểm soát. Vì vậy, nhà quản trị có thể vận dụng các hình thức khen thưởng, tăng tính chủ động cho nhà quản lý cấp dưới nơi trực tiếp phát sinh các khoản chi phí và giúp họ có thể đưa ra các giải pháp kiểm soát và tiết kiệm chi phí trong bộ phận được phụ trách quản lý. Theo cách phân loại này, các chi phí trong DN bao gồm: Chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được.

+ Phân loại chi phí dựa vào mối quan hệ của chi phí với quyết định kinh doanh: Các nhà quản trị DN cần thiết phải nghiên cứu để lựa chọn cách phân loại chi phí phù hợp nhằm phục vụ cho việc lựa chọn phương án và ra quyết định kinh doanh tối ưu.

Như vậy, mỗi cách phân loại chi phí đều đáp ứng nhu cầu sử dụng thông tin của nhà quản trị ở các mức độ khác nhau để phục vụ cho việc ra quyết định.

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

1.2.2.1. Khái niệm giá thành sản phẩm

GTSP là một phạm trù của sản xuất hàng hóa, phản ánh lượng giá trị của những hao phí lao động sống, lao động vật hóa đã thực sự chi ra cho sản xuất và tiêu thụ sản phẩm. Trong GTSP bao gồm những chi phí tham gia trực tiếp, gián tiếp vào quá trình sản xuất, khi những sản phẩm sản xuất được tiêu thụ thì các khoản chi phí này phải được bồi hoàn để tái sản xuất ở chu kỳ SXKD tiếp theo. Những chi phí đưa vào GTSP

phải phản ánh được giá trị thực của các tư liệu sản xuất, tiêu dùng cho sản xuất, tiêu thụ và các khoản chi tiêu khác có liên quan đến việc bù đắp hao phí lao động sống. Từ những quan điểm về GTSP đã được thừa nhận và sử dụng cho đến nay, tác giả tổng hợp những quan điểm chính trong nước và nước ngoài như sau:

Theo quan điểm về GTSP của Lanen & cộng sự (2011, Tr.42) cho rằng “GTSP là chi phí được chuyển giao cho việc sản xuất sản phẩm và được công nhận trong BCTC khi sản phẩm được tiêu thụ”. Quan điểm cho thấy, GTSP trước hết phải là chi phí của DN đồng thời là những chi phí phục vụ cho sản xuất sản phẩm. Quan điểm này gắn với việc xác định phạm vi cấu thành của giá thành và thông tin của GTSP sẽ được trình bày lên BCTC khi sản phẩm được tiêu thụ.

Cùng với đó, theo quan điểm của Nguyễn Phú Giang (2010, Tr.242) và các nhà khoa học trường Đại học Thương mại cho rằng “Giá thành sản phẩm là biểu hiện bằng tiền các chi phí sản xuất tính cho một khối lượng sản phẩm (công việc, lao vụ) nhất định đã hoàn thành”. Quan điểm chỉ ra chất lượng của hoạt động sản xuất được đo lường thông qua kết quả của việc sử dụng lao động, vật tư, tiền vốn trong quá trình sản xuất của DN. Đồng thời, xác định phạm vi của GTSP là CPSX của những sản phẩm, lao vụ đã hoàn thành. Vậy, những CPSX đã phát sinh cho quá trình sản xuất nhưng sản phẩm, lao vụ chưa hoàn thành thì không phải là GTSP.

Theo quan điểm của Nguyễn Vũ Việt (2013, Tr.287) và các nhà khoa học trường Học viện Tài chính: “Giá thành sản phẩm được xác định bao gồm những chi phí về lao động sống, lao động vật hóa và các chi phí được dùng để sản xuất hoàn thành một khối lượng sản phẩm, lao vụ, dịch vụ nhất định”. Quan điểm này chỉ rõ những khoản chi phí phát sinh bao gồm cả chi phí kỳ trước chuyển sang và chi phí phát sinh trong kỳ có liên quan đến khối lượng sản phẩm hoàn thành trong kỳ sẽ tạo nên GTSP.

Theo quan điểm Nguyễn Văn Công (2013, Tr.96) và các nhà khoa học trường Đại học Kinh tế quốc dân: “Giá thành sản phẩm là biểu hiện bằng tiền của toàn bộ các khoản hao phí về lao động sống và lao động vật hóa có liên quan đến khối lượng công tác, sản phẩm, lao vụ đã hoàn thành”. Quan điểm cho thấy, GTSP là một phạm trù của sản xuất hàng hóa và chỉ bao gồm những chi phí tham gia trực tiếp hoặc gián tiếp vào quá trình sản xuất có liên quan đến khối lượng sản phẩm hoàn thành. Những chi phí cấu thành GTSP phải phản ánh được giá trị thực của các tư liệu sản xuất tiêu dùng cho sản xuất và các khoản chi phí khác có liên quan đến việc bù đắp hao phí lao động sống.

Từ các quan điểm này cho thấy, đa số các quan điểm đều đồng thuận trên những góc độ nhất định, có tính chất cơ bản, quan trọng về cơ sở lý luận GTSP. Trong đó đã

chi rõ GTSP được cấu thành bởi yếu tố vật chất nào. Để từ đó, đặt ra các yêu cầu sử dụng các yếu tố chi phí về lao động sống, lao động vật hóa sao cho tiết kiệm, hiệu quả, tăng khối lượng sản phẩm sản xuất và hạ giá thành, tăng lợi nhuận.

Hơn nữa, các quan điểm đã cho rằng GTSP được thể hiện được tính hai mặt. Một mặt để sản xuất ra sản phẩm và xác định được giá thành của sản phẩm thì DN sản xuất phải bỏ ra các CPSX mà là các chi phí để phục vụ cho sản xuất sản phẩm. Mặt khác, GTSP là kết quả của quá trình sản xuất, kết quả sản xuất phải đảm bảo bù đắp được các chi phí bỏ ra. Từ đó thấy được mối quan hệ giữa hao phí vật chất với kết quả thu được trong sản xuất của DN.

Khi đề cập đến bản chất của giá thành tức là nói đến nội dung kinh tế chứa đựng bên trong của chỉ tiêu giá thành. Hình thức biểu hiện và nội dung cấu thành là sự thống nhất và thuộc về bản chất của GTSP.

Cụ thể hóa trong DNCN, thì GTSP trong chăn nuôi được hiểu chính là biểu hiện bằng tiền của CPSX tính cho một khối lượng sản phẩm vật nuôi thu hoạch được từ TSSH cho sản phẩm nhiều kỳ nhất định đã hoàn thành quy trình chăn nuôi.

Tổng hợp các quan điểm, có nhiều ý kiến và cách tiếp cận về GTSP nhưng tác giả đồng thuận với cách tiếp cận giá thành là: *Giá thành sản phẩm là biểu hiện bằng tiền của chi phí sản xuất tính cho một khối lượng sản phẩm, dịch vụ nhất định hoàn thành.*

Như vậy, GTSP là một chỉ tiêu kinh tế tổng hợp, phản ánh kết quả sử dụng tài sản, vật tư, lao động và tiền vốn của DNCN. Trong DNCN việc lựa chọn các giải pháp tổ chức kinh tế, kỹ thuật và công nghệ trong chăn nuôi giúp DNCN nâng cao chất lượng sản phẩm, hạ thấp chi phí và tăng lợi nhuận. Ngoài ra, giá thành còn là cơ sở quan trọng để DNCN định giá bán của sản phẩm và xác định hiệu quả kinh tế của hoạt động chăn nuôi.

1.2.2.2. Phân loại giá thành sản phẩm

Trong công tác quản lý và hạch toán, GTSP là một chỉ tiêu kinh tế tài chính quan trọng trong hệ thống các chỉ tiêu quản lý, giúp DN tổng hợp và phản ánh kết quả sử dụng các nguồn lực trong quá trình sản xuất của DN và cũng là cơ sở để các DNCN xây dựng giá bán của sản phẩm tiêu thụ. Ngoài các tiêu thức phân loại GTSP như các DN sản xuất thông thường khác thì DNCN có thể phân loại GTSP theo một số tiêu thức khác nhau. Cụ thể, phân loại giá thành của DNCN được thể hiện tại Bảng (1.3)

Bảng 1.3: Các tiêu thức phân loại giá thành sản phẩm

<i>Tiêu thức</i>	<i>Nguồn</i>	<i>Các loại giá thành sản phẩm</i>
Theo cơ sở số liệu và thời điểm tính GTSP	- Nguyễn Vũ Việt (2013)	+ Giá thành kế hoạch
		+ Giá thành định mức
		+ Giá thành thực tế
Theo phạm vi chi phí trong giá thành	- Nguyễn Văn Công (2013)	+ Giá thành sản xuất
		+ Giá thành toàn bộ
Theo mục đích của KTQT	- Đường Thị Quỳnh Liên (2016)	+ Giá thành bộ phận
		+ Giá thành bộ phận theo biến phí
		+ Giá thành sản phẩm có phân bổ hợp lý chi phí cố định
Theo định hướng áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế của DNCN	- IAS 41 (2000)	+ Giá thành sản phẩm chăn nuôi
		+ Giá thành sản phẩm là kết quả của quá trình sau thu hoạch

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Cách phân loại GTSP thành theo cơ sở số liệu và thời điểm tính giá thành có tác dụng trong việc quản lý và giám sát chi phí, xác định được các nguyên nhân vượt, hụt định mức chi phí trong kỳ hạch toán. Từ đó, điều chỉnh kế hoạch hoặc định mức chi phí cho phù hợp. Đồng thời, trên cơ sở giá thành thực tế là căn cứ để xác định kết quả quá trình chăn nuôi của DN và xác định các nghĩa vụ của DNCN với Nhà nước và các bên liên quan.

Ngoài ra, theo định hướng áp dụng IAS trong nông nghiệp ở Việt Nam trong DNCN thì GTSP trong chăn nuôi bao gồm: GTSP chăn nuôi và GTSP là kết quả của quá trình sau thu hoạch.

- *GTSP chăn nuôi*: Là giá thành của các sản phẩm thu hoạch từ TSSH và là kết quả của quá trình sản xuất khi TSSH tham gia vào quá trình sản xuất của DNCN cụ thể tại Bảng (1.4) như sau:

Bảng 1.4: Sản phẩm chăn nuôi của tài sản sinh học

Doanh nghiệp	TSSH	Sản phẩm chăn nuôi
Chăn nuôi lợn nái	Lợn nái	Lợn con { - Lợn thịt (Thương phẩm - giết thịt) - Lợn hậu bị (Làm giống nuôi thành lợn nái)
Chăn nuôi bò sữa	Bò sinh sản	Bê con { - Bê thịt (Thương phẩm - giết thịt) - Bê hậu bị (Làm giống nuôi thành bò sinh sản)
		Sữa bò

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Vậy, trong DNCN gia súc, giá thành được xác định cho sản phẩm là con lợn và con bò, sữa tươi. Trong đó, chăn nuôi lợn bao gồm giá thành của lợn con, lợn thịt (Thương phẩm - giết thịt hay lợn nuôi lớn, nuôi béo) và giá thành của lợn hậu bị. Chăn nuôi bò sữa bao gồm giá thành của bê con, bê thịt (nuôi lớn, nuôi béo) và giá thành của sữa bò vắt được khi thu hoạch từ TSSH cho sản phẩm nhiều kỳ.

- *Giá thành của sản phẩm là kết quả của quá trình sau thu hoạch*: Sản phẩm chăn nuôi sau thu hoạch được luân chuyển nội bộ và thực hiện tiếp quy trình sản xuất để chế biến sản phẩm nông nghiệp và kết quả là sau quá trình chế biến thu được sản phẩm là kết quả của quá trình sau thu hoạch, cụ thể tại Bảng (1.5) như sau:

Bảng 1.5: Sản phẩm là kết quả của quá trình sau thu hoạch

Doanh nghiệp	TSSH	Sản phẩm chăn nuôi	Sản phẩm là kết quả của quá trình sau thu hoạch
Chăn nuôi lợn nái	Lợn nái	Lợn con <ul style="list-style-type: none"> - Lợn thịt (Thương phẩm - giết thịt) - Lợn hậu bị (Làm giống nuôi thành lợn nái) 	- Thịt đông lạnh; - Thịt tươi, thịt mát;
Chăn nuôi bò sữa	Bò sinh sản	Bê con <ul style="list-style-type: none"> - Bê thịt (Thương phẩm - giết thịt) - Bê hậu bị (Làm giống nuôi thành bò sinh sản) 	- Thịt chế biến: Xúc xích, thịt xông khói, - Phụ phẩm:...
		Sữa bò	- Bơ; bánh sữa, sữa chua...

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Có thể thấy giá thành là một trong những chỉ tiêu quan trọng ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả kinh doanh và quan hệ mật thiết trong việc kiểm soát, hoạch định và ra quyết định của nhà quản trị. Chính vì vậy, mỗi DNCN tùy vào đặc điểm sản phẩm, quy trình chăn nuôi, loại vật nuôi và yêu cầu thông tin cho công tác quản lý thì DNCN cần lựa chọn cho mình hệ thống tính giá thành phù hợp.

1.3. Kế toán CPSX, GTSP trong các DNCN trên góc độ KTTC

1.3.1. Cơ sở, loại hình, nguyên tắc, chuẩn mực kế toán chi phối đến kế toán CPSX, GTSP của DNCN

1.3.1.1. Cơ sở kế toán

Có hai cơ sở kế toán căn bản là kế toán tiền mặt và kế toán dồn tích. Đối với cơ sở kế toán tiền mặt yêu cầu ghi nhận các giao dịch phải gắn với luồng tiền thực thu và thực chi. Ngược lại, cơ sở kế toán dồn tích việc ghi nhận các giao dịch không gắn với luồng tiền thực thu và chi mà dựa trên cơ sở phát sinh quyền lợi và nghĩa vụ bất kể đã thu hay chi tiền chưa. Trong phạm vi của luận án, tác giả nghiên cứu kế toán dồn tích là cơ sở ghi nhận các nghiệp vụ kinh tế phát sinh tác động đến các yếu tố CPSX, GTSP của DNCN. Như vậy, theo nguyên tắc này chi phí được ghi nhận khi DN có phát sinh các nghiệp vụ về chi phí có thể dưới hình thức là tiền, tài sản

hay công nợ đã chi hoặc chưa chi tiền. Đồng thời, đánh giá tất cả các tài sản đã góp phần vào quá trình hoạt động tạo ra sản phẩm của DN.

Do có sự không trùng khớp giữa chi tiêu và chi phí nên thường tồn tại một khoản chênh lệch vì có những khoản tiền đã chi tiêu nhưng không phải là chi phí. Vì thế kế toán dồn tích cho phép theo dõi quá trình kế toán kéo dài trong các niên độ kế toán tiếp theo như khấu hao, CPSX kinh doanh dở dang, dự phòng tổn thất tài sản. Ngoài ra, còn ghi nhận yếu tố hàng tồn kho trong DNCN chính là sản phẩm thu được từ TSSH cho sản phẩm nhiều kỳ là tài sản phi tiền tệ mà cơ sở tiền mặt không ghi nhận.

1.3.1.2. Loại hình kế toán

Các lý thuyết kế toán được phát triển và vận dụng trong thực tiễn và kế toán thực sự trở thành một ngành khoa học với các loại hình kế toán cơ bản như: Kế toán tĩnh, kế toán động, kế toán hiện tại hóa. Trong phạm vi luận án tác giả chỉ đề cập đến loại hình kế toán động có ảnh hưởng trực tiếp đến kế toán CPSX và GTSP của DNCN.

Ưu điểm của loại hình kế toán động đã phản ánh và đánh giá được tất cả tài sản là sản phẩm chăn nuôi, chi phí phát sinh trong quá trình hoạt động của DNCN, xác định được đầy đủ và đánh giá được kết quả hoạt động giữa các kỳ hạch toán, khắc phục hạn chế của kế toán tĩnh. Tuy nhiên, có nhược điểm là tính khách quan và độ tin cậy không cao do việc phân kỳ các hoạt động sản xuất, kinh doanh, kỳ tập hợp CPSX và kỳ tính GTSP.

Đối với tài sản ngắn hạn là hàng tồn kho trong DNCN là sản phẩm chăn nuôi thu được từ TSSH cho sản phẩm nhiều kỳ trong kế toán động được ghi nhận theo giá gốc. Vì vậy, để đảm bảo cho nguyên tắc thận trọng kế toán không đánh giá cao hơn giá trị tài sản nên cuối kỳ giá thị trường của sản phẩm chăn nuôi thu được từ TSSH cho sản phẩm nhiều kỳ bị giảm thấp hơn giá gốc. DNCN cần trích lập dự phòng cho các tài sản bị giảm giá.

Đối với tài sản dài hạn là TSSH cho sản phẩm nhiều kỳ được ghi nhận theo giá gốc nhưng tại thời điểm lập BCTC nếu thấy TSSH bị giảm giá trị, DNCN phải ước tính giá trị thu hồi và ghi nhận theo GTHL.

1.3.1.3. Nguyên tắc kế toán

Các nguyên tắc kế toán là các tuyên bố được chấp nhận về yêu cầu, quy trình và phương pháp kế toán phải được thực hiện theo những khuôn khổ nhất định. Các nguyên tắc kế toán chi phối đến việc ghi nhận, đo lường và trình bày thông tin của đối tượng kế toán cụ thể. Vì vậy, DNCN dựa trên cơ sở dồn tích và mô hình kế toán động nên phát sinh nhiều nguyên tắc kế toán chi phối đến kế toán CPSX, GTGP của

DNCN như là: Nguyên tắc giá gốc, nguyên tắc thận trọng, nguyên tắc trọng yếu, nguyên tắc phù hợp...

1.3.1.4. Chuẩn mực kế toán

Hệ thống VAS được ban hành trong giai đoạn từ năm 2001 - 2005, bao gồm 26 chuẩn mực kế toán dựa trên hệ thống IAS tại thời điểm đó và có điều chỉnh cho phù hợp với điều kiện của nền kinh tế Việt Nam. Cho đến nay, Việt Nam đã ban hành 26 chuẩn mực kế toán, trong khi hệ thống IAS/IFRS với 41 chuẩn mực. Điều này có nghĩa là còn rất nhiều chuẩn mực kế toán mà Việt Nam chưa ban hành, dẫn đến VAS tất yếu không thể phản ánh được hết các giao dịch của nền kinh tế.

Là một đất nước nông nghiệp chiếm tỷ trọng lớn trong nền kinh tế nhưng Việt Nam lại chưa có chuẩn mực kế toán riêng cho lĩnh vực nông nghiệp. Vì vậy, nghiên cứu kế toán CPSX, GTSP của DNCN tác giả đưa ra một số chuẩn mực kế toán chi phối có liên quan bao gồm IAS và VAS.

Đối với VAS các chuẩn mực chủ yếu chi phối đến kế toán CPSX, GTSP của DNCN có thể kể đến như VAS 01 “Chuẩn mực chung” đó là việc xác định yếu tố chi phí trên BCTC khi trình bày thông tin CPSX trên BCTC. Ngoài ra, VAS 02 “Hàng tồn kho” là chuẩn mực cơ bản và trọng tâm có chi phối trực tiếp đến kế toán CPSX, GTSP của DNCN với những nội dung cụ thể như sau:

+ Trong DNCN thì sản phẩm nông nghiệp tại thời điểm thu hoạch hay sản phẩm thu được từ TSSH cho sản phẩm nhiều kỳ như là: Lợn con, lợn thịt nuôi lớn, nuôi béo, bê con, sữa tươi... được ghi nhận theo giá gốc. Vậy giá gốc của sản phẩm nông nghiệp được xác định chính là chi phí chế biến. Xác định chi phí chế biến bao gồm chi phí có liên quan trực tiếp đến sản xuất. Trong DNCN thì chi phí chế biến bao gồm CP NCTT, CP SXC cố định và CP SXC biến đổi phát sinh trong quá trình chuyển hóa nguyên vật liệu thành thành phẩm.

+ CP SXC cố định là những CPSX gián tiếp, thường không thay đổi theo số lượng sản phẩm chăn nuôi như: chi phí khấu hao, chi phí bảo dưỡng máy móc thiết bị, nhà xưởng và chi phí quản lý hành chính ở các đội, trại, chăn nuôi.

+ CP SXC biến đổi là những CPSX gián tiếp, thường thay đổi trực tiếp hoặc gần như trực tiếp theo số lượng sản phẩm chăn nuôi như: chi phí nguyên liệu, vật liệu gián tiếp, chi phí nhân công gián tiếp.

+ CP SXC cố định phân bổ vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm được dựa trên công suất bình thường của máy móc sử dụng trong chăn nuôi.

+ Trường hợp mức sản phẩm thực tế sản xuất ra cao hơn công suất bình thường thì CP SXC cố định được phân bổ cho mỗi đơn vị sản phẩm theo chi phí thực tế phát sinh.

+ Trường hợp mức sản phẩm thực tế sản xuất ra thấp hơn công suất bình thường thì CP SXC cố định chỉ được phân bổ vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm theo mức công suất bình thường. Khoản CP SXC không phân bổ được ghi nhận là CPSX, kinh doanh trong kỳ.

+ CP SXC biến đổi được phân bổ hết vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm theo chi phí thực tế phát sinh.

Trong DNCN có sản phẩm phụ như phân gia súc thì giá trị sản phẩm phụ được tính theo giá trị thuần có thể thực hiện được và trừ (-) khỏi chi phí chế biến đã tập hợp chung cho sản phẩm chính.

Các chi phí khác không được tính vào giá gốc của sản phẩm nông nghiệp tại thời điểm thu hoạch như chi phí nguyên vật liệu, chi phí nhân công vượt trên mức bình thường, CPBH, CPQLDN.

Đối với sản phẩm nông nghiệp tại thời điểm thu hoạch bị hư hỏng (sữa tươi), lợn con, lợn thịt, bê con, bê thịt bị ốm, chết (giá bán bị giảm) ghi giảm giá gốc theo giá trị thuần có thể thực hiện được đồng thời ước tính giá trị thuần có thể thực hiện được trên cơ sở những bằng chứng đáng tin cậy. Cuối năm kế toán, nếu giá trị thuần của sản phẩm nông nghiệp tại thời điểm thu hoạch nhỏ hơn giá gốc thì cần trích lập dự phòng giảm giá cho sản phẩm nông nghiệp.

Đối với sản phẩm nông nghiệp tại thời điểm thu hoạch đã bán và ghi nhận vào chi phí trong kỳ cần đảm bảo nguyên tắc phù hợp giữa doanh thu và chi phí. Mặt khác, đối với lợn thịt hoặc bê thịt nuôi lớn, nuôi béo nếu tiếp tục chuyển sang quy trình chăn nuôi để trở thành lợn hậu bị, bò hậu bị hoặc bò lấy sức kéo tức là trở thành TSSH cho sản phẩm nhiều kỳ thì giá gốc của sản phẩm nông nghiệp được ghi nhận vào giá trị (nguyên giá) của TSSH.

Theo định hướng áp dụng IAS trong lĩnh vực nông nghiệp. Tổng hợp từ những tài liệu có liên quan cho thấy chuẩn mực chi phối trực tiếp đến kế toán CPSX, GTSP của DNCN là IAS 41 “Chuẩn mực kế toán quốc tế - Nông nghiệp”. Trong đó, các nội dung ảnh hưởng trực tiếp đến phạm vi nghiên cứu của đề tài quy định trong chuẩn mực là:

+ *Đối tượng áp dụng IAS 41*: Đề tài chỉ đề cập đến sản phẩm nông nghiệp tại thời điểm thu hoạch hay sản phẩm nông nghiệp thu được từ TSSH cho sản phẩm nhiều kỳ (trừ TSSH cho sản phẩm nhiều kỳ).

+ *Ghi nhận và đo lường*: (i) Sản phẩm nông nghiệp thu hoạch từ TSSH của một đơn vị được đo bằng GTHL trừ đi chi phí bán tại thời điểm thu hoạch, tại

DNCN là lợn con sau cai sữa hoặc lợn thịt, bê con, sữa tươi...(ii) GTHL trừ chi phí bán này sẽ trở thành chi phí tại ngày kết thúc năm tài chính. Khi sản phẩm thu được từ TSSH cho sản phẩm nhiều kỳ trở thành một phần của hàng tồn kho (Quy định theo IAS 2).

+ *Trình bày và công bố thông tin:*

- Thực hiện công bố tổng số lỗ hoặc lãi phát sinh trong kỳ hiện tại bao gồm:
(i) Ghi nhận chi phí ban đầu về TSSH và sản phẩm nông nghiệp; (ii) Thay đổi về GTHL trừ đi chi phí bán TSSH.

- Cung cấp mô tả về từng nhóm TSSH, trong chăn nuôi chia thành chăn nuôi lợn, chăn nuôi bò và các loại súc vật nuôi cũng có thể được chia thành TSSH trưởng thành và chưa trưởng thành.

Những chuẩn mực kế toán cơ bản nói trên sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến kế toán CPSX, GTSP của các DNCN. Ngoài ra, các DNCN nói chung và DNCN gia súc nói riêng cần xem xét đến những ảnh hưởng của IAS41 trong việc ghi nhận, đo lường và trình bày thông tin đối với sản phẩm nông nghiệp thu hoạch từ TSSH cho sản phẩm nhiều kỳ.

Nội dung của kế toán CPSX và GTSP dưới góc độ KTTC của các DN nói chung và DNCN nói riêng bao gồm các nội dung sau:

- + Thu nhận thông tin CPSX và GTSP của DNCN thông qua chứng từ kế toán
- + Xử lý, hệ thống hóa thông tin CPSX và GTSP của DNCN thông qua tài khoản và hệ thống sổ kế toán
- + Cung cấp thông tin CPSX và GTSP của DNCN thông qua hệ thống BCTC.

1.3.2. Thu nhận thông tin CPSX và GTSP thông qua chứng từ kế toán

Theo điều 3 Luật kế toán chỉ rõ “Chứng từ kế toán là những giấy tờ và vật mang tin phản ánh nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh và đã hoàn thành, làm căn cứ ghi sổ kế toán”[46]. Vì vậy, căn cứ vào chứng từ kế toán để thu thập các thông tin về chi phí, giá thành của DNCN làm căn cứ ghi sổ kế toán.

Thông tin kế toán là những thông tin về sự vận động của các đối tượng kế toán. Trong đó, thông tin về CPSX và GTSP được hình thành tại các DNCN với những nghiệp vụ kinh tế, tài chính đã phát sinh và hoàn thành trong quá trình hoạt động sản xuất của DNCN.

Công việc đầu tiên, khởi đầu cho toàn bộ quy trình kế toán CPSX và GTSP chính là việc thu nhận thông tin. Kết quả của việc thu nhận thông tin một cách chính xác, kịp thời sẽ có ý nghĩa quyết định về tính trung thực và khách quan của số liệu kế toán CPSX

và GTSP. Đồng thời, thông qua hoạt động kiểm tra, kiểm soát trên cơ sở các thông tin kế toán CPSX, GTSP thu nhận trong hoạt động chăn nuôi gia súc của DNCN.

Chế độ kế toán DN ban hành theo Thông tư 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ trưởng BTC và chế độ kế toán DN nhỏ và vừa ban hành theo Thông tư 133/2016/TT-BTC ngày 26/08/2016 của Bộ trưởng BTC. Các DNCN được chủ động xây dựng và thiết kế biểu mẫu chứng từ kế toán nói chung và kế toán CPSX và GTSP nói riêng sao cho phù hợp với đặc điểm hoạt động chăn nuôi và yêu cầu quản lý, đáp ứng được các yêu cầu của Luật kế toán và đảm bảo minh bạch, dễ kiểm tra, đối chiếu đồng thời đạt được mục đích thu nhận và xử lý các nghiệp vụ kinh tế tài chính về các đối tượng kế toán thuộc nội dung CPSX, GTSP và có thể cung cấp các thông tin hữu ích cho công tác quản lý CPSX, GTSP của DNCN.

Nếu các DNCN không tự thiết kế, xây dựng biểu mẫu chứng từ kế toán riêng của DN thì DNCN có thể áp dụng hệ thống biểu mẫu và cách thức ghi chép theo hướng dẫn của chế độ kế toán hiện hành với hệ thống các chứng từ cơ bản liên quan đến nội dung CPSX và GTSP của DNCN sẽ bao gồm các chứng từ ghi nhận các nghiệp vụ kinh tế phát sinh khi tập hợp CPSX và tính giá thành như tập hợp CP NVLTT, CP NCTT và CP SXC và các chứng từ liên quan đến tính GTSP.

Từ đó, có thể thấy tại DNCN các chứng từ thường được sử dụng để tập hợp CP NVLTT đó là: Phiếu nhập kho, phiếu xuất kho, bảng phân bổ nguyên vật liệu..

Trong việc tập hợp CP NCTT có thể căn cứ và thu nhận thông tin từ các chứng từ kế toán như: Bảng chấm công, bảng chấm công làm thêm giờ, Bảng thanh toán tiền lương, bảng thanh toán tiền thưởng, hợp đồng giao khoán, biên bản thanh lý hợp đồng giao khoán, bảng phân bổ tiền lương và bảo hiểm xã hội (BHXH).

Đối với việc tập hợp CP SXC có thể căn cứ và thu nhận thông tin kế toán từ các chứng từ sau: Phiếu nhập kho, Phiếu xuất kho, hóa đơn giá trị gia tăng (GTGT), hóa đơn Bán hàng thông thường, phiếu chi, giấy báo Nợ, bảng chấm công, bảng chấm công làm thêm giờ, bảng phân bổ nguyên vật liệu và CCDC, bảng phân bổ tiền lương và BHXH, bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ.

Cuối cùng, kế toán có thể thu nhận thông tin kế toán từ các chứng từ kế toán sau trong công tác tính GTSP là: Phiếu xác nhận sản phẩm hoặc công việc hoàn thành, biên bản kiểm kê vật tư, công cụ, sản phẩm, phiếu nhập kho, phiếu xuất kho.

Sau khi lựa chọn chứng từ kế toán phù hợp các DNCN thực hiện việc ghi chép, phân loại, xử lý chứng từ kế toán và tổ chức luân chuyển chứng từ tuân thủ theo các quy định, luân chuyển qua các bộ phận, phòng ban theo đúng trật tự để tạo ra chu trình luân

chuyển chứng từ. Phân định rõ trách nhiệm và quyền hạn của từng cá nhân, từng bộ phận trong từng khâu luân chuyển chứng từ. Quy trình luân chuyển chứng từ đảm bảo cung cấp thông tin kịp thời, tránh trùng lặp và chồng chéo. Sau khi chứng từ được kiểm tra, hoàn chỉnh, chuyển giao và sử dụng để ghi sổ kế toán thì chứng từ được đưa vào bảo quản, lưu trữ theo đúng quy định. Vì vậy, trong DNCN xuất phát từ đặc điểm và yêu cầu quản lý cùng với các quy định cụ thể trong Luật, chế độ và thông tư hướng dẫn để tổ chức chứng từ kế toán trong nội dung CPSX, GTSP sao cho phù hợp và cung cấp thông tin đầy đủ, hiệu quả phục vụ cho công tác kế toán và quy trình quản lý DN.

1.3.3. Xử lý, hệ thống hóa thông tin thông qua tài khoản và sổ kế toán

1.3.3.1. Xử lý, hệ thống hóa thông tin thông qua tài khoản

Tài khoản kế toán là hình thức biểu hiện của phương pháp tài khoản kế toán được sử dụng để phản ánh tình hình về sự vận động của từng đối tượng kế toán theo từng loại tài sản, từng loại nguồn vốn, từng loại quá trình vận động.

Tài khoản kế toán là công cụ phục vụ cho việc hệ thống hóa các nghiệp vụ, kinh tế tài chính phát sinh theo từng loại đối tượng kế toán cụ thể, phản ánh thường xuyên, liên tục sự hình thành, sự vận động của từng loại đối tượng hạch toán kế toán. Đối tượng kế toán rất đa dạng và vận động liên tục. Vì vậy, để ghi chép thông tin về các nghiệp vụ phát sinh cần thiết phải sử dụng nhiều tài khoản kế toán khác nhau. Căn cứ vào đặc điểm sản xuất, đặc điểm sản phẩm và yêu cầu quản lý tại DNCN có thể lựa chọn các tài khoản kế toán theo quy định của hệ thống tài khoản theo Thông tư 200/2014/TT-BTC hoặc hệ thống tài khoản kế toán Thông tư 133/2016/TT-BTC. Xuất phát từ hệ thống tài khoản kế toán theo quy định, DN có thể mở các tài khoản chi tiết phục vụ cho yêu cầu quản lý của DN để lựa chọn và xây dựng hệ thống tài khoản tổng hợp và chi tiết liên quan đến CPSX và GTSP cung cấp thông tin cho KTTC.

Việc mở các tài khoản kế toán để phản ánh các thông tin CPSX và GTSP có những quy định chung như: Tên gọi, ký hiệu tài khoản, nội dung kinh tế của đối tượng phản ánh, kết cấu và quan hệ đối ứng của tài khoản. Với những thông tin về chi phí và giá thành cần cung cấp đơn vị mở các tài khoản chi phí theo khoản mục chi phí như: Tài khoản “CP NVLTT”, tài khoản “CP NCTT”, tài khoản “CP SXC”, tài khoản “Chi phí SXKD dở dang” để tập hợp và kết chuyển chi phí và các chỉ tiêu liên quan đến giá thành có thể mở tài khoản “Chi phí SXKD dở dang”, tài khoản “Thành phẩm”, tài khoản “giá vốn hàng bán”...

Cụ thể hơn trong kế toán CPSX và GTSP dựa trên lý thuyết phân loại CPSX theo nội dung, tính chất kinh tế và theo mục đích, công dụng của chi phí cho thấy

các tài khoản thiết kế chi phí theo khoản mục và bản chất kinh tế là những tài khoản cấp 1 và những tài khoản chi phí được thiết kế theo nội dung kinh tế là tài khoản cấp 2. Thiết kế tài khoản phù hợp với nội dung của từng khoản mục chi phí và nội dung ghi nhận các nghiệp vụ về CPSX, GTSP được thực hiện như sau:

Mở tài khoản CP NVLTT: Nếu DNCN chỉ thực hiện chăn nuôi duy nhất một loại vật nuôi trong một kỳ kế toán thì tài khoản này được thiết kế và mở trực tiếp cho đối tượng chịu chi phí và không được mở chi tiết. CP NVLTT chỉ ra để phục vụ trực tiếp cho sản xuất sản phẩm được tập hợp trực tiếp lên tài khoản này. Nhưng nếu DN sản xuất nhiều loại sản phẩm và xác định có nhiều đối tượng tập hợp chi phí thì tài khoản này cần mở chi tiết tới từng đối tượng chịu chi phí. Cuối kỳ, kết chuyển CP NVLTT sang tài khoản “chi phí SXKD dở dang” và tài khoản này không có số dư cuối kỳ. Kế toán ghi nhận chi phí cho từng hoạt động và vật liệu sử dụng để chăn nuôi súc vật nào, ghi nhận chi phí cho súc vật đó mở được mở chi tiết theo từng hoạt động chăn nuôi hoặc theo từng loại vật nuôi, từng loại sản phẩm trong chăn nuôi như:

+ Nếu mở tài khoản CP NVLTT theo sản phẩm chăn nuôi có thể mở thành các tài khoản chi tiết như sau: Tài khoản “CP NVLTT/Súc vật nuôi béo, nuôi lớn”; Tài khoản “CP NVLTT/Súc vật con làm giống”; Tài khoản “CP NVLTT/Súc vật nuôi lấy sữa”

+ Nếu mở tài khoản CP NVLTT theo loại súc vật nuôi có thể mở chi tiết: Tài khoản “CP NVLTT/Đàn bò cái sinh sản đang nuôi con, không vắt sữa”; Tài khoản “CP NVLTT/Đàn bò cái đang vắt sữa”; Tài khoản “CP NVLTT/Đàn bò cái cạn sữa”

Mở tài khoản CP NCTT: Tương tự nếu DNCN chỉ có 1 loại sản phẩm chăn nuôi trong một kỳ kế toán thì tài khoản này được thiết kế và mở trực tiếp cho đối tượng chịu chi phí và không mở chi tiết. CP NCTT chỉ ra để phục vụ trực tiếp cho hoạt động chăn nuôi, chăm sóc gia súc được tập hợp trực tiếp lên tài khoản này. Nhưng nếu DNCN thực hiện nuôi nhiều loại gia súc và xác định có nhiều đối tượng tập hợp chi phí thì tài khoản này cần mở chi tiết tới từng đối tượng chịu chi phí. Cuối kỳ, kết chuyển CP NCTT sang tài khoản chi phí SXKD dở dang và tài khoản này không có số dư cuối kỳ. DN có thể mở một số tài khoản chi tiết như sau:

+ Nếu mở tài khoản CP NCTT theo sản phẩm chăn nuôi có thể mở thành các tài khoản chi tiết như sau: Tài khoản “CP NCTT/Súc vật nuôi béo, nuôi lớn”; Tài khoản “CP NCTT/Súc vật con làm giống”; Tài khoản “CP NCTT/Súc vật nuôi lấy sữa”

+ Nếu mở tài khoản CP NCTT theo loại súc vật nuôi có thể mở chi tiết: Tài khoản “CP NCTT/Bò cái sinh sản đang nuôi con, không vắt sữa”; Tài khoản “CP NCTT/Đàn bò cái đang vắt sữa”; Tài khoản “CP NCTT/Đàn bò cái cạn sữa”

Mở tài khoản CP SXC: CP SXC được tập hợp và phân bổ đến từng đối tượng chịu chi phí, cuối kỳ kết chuyển sang tài khoản chi phí SXKD dở dang để tính GTSP. Tài khoản này được thiết kế tài khoản cấp 2 và chi tiết theo yếu tố chi phí. Đồng thời, nếu DN xác định có nhiều đối tượng tập hợp chi phí cần mở chi tiết theo yêu cầu quản lý để xác định và phân bổ CP SXC tới từng đối tượng chịu chi phí. Có thể mở chi tiết đến tài khoản cấp 3, cấp 4 tùy theo đặc điểm và yêu cầu quản lý của đơn vị. DNCN gia súc có thể mở chi tiết của tài khoản CP SXC theo yếu tố như sau: Tài khoản “CP SXC/Chi phí tiền lương bác sỹ, kỹ sư chăn nuôi”, Tài khoản “CP SXC/chi phí nguyên liệu, vật liệu”, Tài khoản “CP SXC/Chi phí dụng cụ chăn nuôi”, Tài khoản “CP SXC/Chi phí khấu hao TSCĐ”...

Mở tài khoản tổng hợp CPSX: Để tổng hợp CPSX phát sinh trong kỳ nếu DN kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên (KKTX) thì thiết kế tài khoản chi phí SXKD dở dang để cuối kỳ kết chuyển số dư từ các tài khoản CP NVLTT, CP NCTT, CP SXC sang tài khoản này để tính GTSP. Vì vậy, tài khoản này cũng có thể được mở chi tiết theo yêu cầu quản lý của DN như mở theo sản phẩm, mở theo nhóm sản phẩm, loại sản phẩm chăn nuôi.

Giá thành sản phẩm: DN mở tài khoản này để kết chuyển chi phí từ tài khoản CPSX kinh doanh dở dang sang khi xác định giá thành thực tế của sản phẩm nhập kho. Tài khoản này được mở chi tiết theo sản phẩm, hoặc theo chi tiết sản phẩm, nhóm sản phẩm, loại sản phẩm chăn nuôi. Cụ thể, DNCN có thể mở Tài khoản “Thành phẩm” như sau:

Nếu mở chi tiết theo sản phẩm chăn nuôi của từng loại vật nuôi thì tài khoản này được mở chi tiết thành: Tài khoản “Thành phẩm/Lợn con giống”, tài khoản “Thành phẩm/Lợn thịt nuôi lớn, nuôi béo”. Hoặc tài khoản “Thành phẩm/Sữa tươi”, tài khoản “Thành phẩm/Bê con”, tài khoản “Thành phẩm/Bò thịt nuôi lớn, nuôi béo”.

Hơn nữa, để ghi nhận các nghiệp vụ về kế toán CPSX, GTSP tại các DNCN có thể lựa chọn theo chế độ kế toán hiện hành là Thông tư 200/2014/TT-BTC hoặc Thông tư 133/2016/TT-BTC và thực hiện kế toán tổng hợp hàng tồn kho theo phương pháp KKTX hoặc KKĐK. Từ đó, nội dung và quy trình ghi nhận kế toán CPSX, GTSP tại các DNCN sẽ được khái quát thông qua sơ đồ kế toán tại Phụ lục (1.1); (1.2).

Cuối cùng, tại các DNCN với đặc thù sản phẩm là cơ thể sống, chịu ảnh hưởng trực tiếp từ điều kiện tự nhiên, thời tiết, dịch bệnh gây ra những hậu quả nghiêm trọng và thiệt hại nặng nề trong chăn nuôi mà các DNCN không lường trước được. Chính vì vậy, các DNCN cần thực hiện trích lập dự phòng cho sản phẩm chăn nuôi gia súc tồn

kho cuối kỳ. Căn cứ và các quy định trích lập được thực hiện theo Thông tư số 228/2009/TT-BTC và Thông tư 89/2013/TT-BTC. Việc trích lập dự phòng giảm giá sản phẩm chăn nuôi sẽ giúp các DNCN có thể chủ động trong chăn nuôi, có nguồn dự phòng được trích lập sẽ đảm bảo cho DNCN sản xuất ổn định và bù đắp những tổn thất nếu có thiệt hại xảy ra trong năm kế hoạch và bảo toàn được vốn kinh doanh.

1.3.3.2. Xử lý, hệ thống hóa thông tin thông qua sổ kế toán

Sổ kế toán dùng để ghi chép, hệ thống và lưu giữ toàn bộ các nghiệp vụ kinh tế tài chính đã phát sinh theo nội dung kinh tế và theo trình tự thời gian có liên quan đến DN. Tại các DNCN có hệ thống sổ kế toán bao gồm sổ tổng hợp để mở cho các tài khoản cấp 1 và sổ chi tiết để mở cho các tài khoản từ cấp 2 trở lên. Mỗi DNCN chỉ được lựa chọn nhất quán một hình thức sổ kế toán cho một kỳ kế toán năm.

Việc ghi chép các nghiệp vụ liên quan đến CPSX, GTSP của các DNCN được thiết kế trên các sổ kế toán gồm các sổ tổng hợp và chi tiết. Ngoài các sổ kế toán thiết kế theo hướng dẫn của chế độ kế toán hiện hành, DNCN có thể căn cứ vào đặc điểm sản phẩm chăn nuôi, yêu cầu quản lý để tự thiết kế các sổ chi tiết cho phù hợp với đơn vị.

Sổ tổng hợp để hệ thống hóa các thông tin kế toán CPSX, GTSP theo các chỉ tiêu kinh tế tài chính tổng hợp. Sổ kế toán chi tiết được thiết kế để ghi chép nhằm cụ thể hóa các chỉ tiêu kinh tế, tài chính tổng hợp phục vụ cho yêu cầu quản lý.

Hệ thống sổ kế toán theo quy định của Thông tư 200/2014/TT-BTC hoặc Thông tư 133/2016/TT-BTC đều mang tính chất hướng dẫn và không bắt buộc. Vì vậy, DNCN phải tuân thủ Luật kế toán và các văn bản hướng dẫn có thể thiết kế mẫu sổ, thẻ kế toán riêng phù hợp với đặc điểm của từng DNCN, tính chất hoạt động, yêu cầu thông tin, trình độ nhân viên kế toán. Tuy nhiên, nếu các DNCN không thể tự thiết kế các mẫu sổ kế toán riêng thì các DNCN có thể lựa chọn hình thức kế toán theo hướng dẫn của chế độ kế toán hiện hành như: Nhật ký chung, Nhật ký sổ cái, Nhật ký chứng từ, Chứng từ ghi sổ, kế toán trên máy vi tính.

Nếu hình thức sổ của DN là Nhật ký chung: Trong kế toán CPSX, GTSP sử dụng các sổ kế toán tổng hợp và chi tiết chủ yếu như sau: Sổ nhật ký chung, Sổ cái TK CP NVLTT, sổ cái TK CP NCTT, sổ cái TK CP SXC, sổ cái TK thành phẩm, sổ cái TK CP SXKD dở dang và sổ chi tiết các tài khoản, sổ CPSX kinh doanh.

Nếu hình thức sổ của DN là Nhật ký chứng từ: Trong kế toán CPSX, GTSP sử dụng các sổ kế toán tổng hợp và chi tiết chủ yếu như sau: Nhật ký chứng từ số 7, bảng kê số 4, bảng kê số 8, sổ cái TK CP NVLTT, sổ cái TK CP NCTT, sổ cái TK CP SXC, sổ cái TK thành phẩm, sổ cái TK chi phí SXKD dở dang và sổ chi tiết các tài khoản, sổ CPSX kinh doanh.

Nếu hình thức sổ của DN là Nhật ký sổ cái: Trong kế toán CPSX, GTSP sử dụng các sổ kế toán tổng hợp và chi tiết chủ yếu như sau: Nhật ký sổ cái, sổ chi tiết các tài khoản, sổ CPSX kinh doanh.

Nếu hình thức sổ của DN là Chứng từ ghi sổ: Trong kế toán CPSX, GTSP sử dụng các sổ kế toán tổng hợp và chi tiết chủ yếu như sau: Chứng từ ghi sổ, Sổ đăng ký chứng từ ghi sổ, sổ cái TK CP NVLTT, sổ cái TK CP NCTT, sổ cái TK CP SXC, sổ cái TK thành phẩm, sổ cái TK chi phí SXKD dở dang và sổ chi tiết các tài khoản, sổ CPSX kinh doanh.

Hệ thống sổ kế toán CPSX, GTSP cần được thiết lập trên cơ sở các nguyên tắc nhất định nhưng phải được phân loại và hệ thống hóa đảm bảo sự thống nhất, đồng bộ về thông tin chi phí, giá thành cung cấp trong từng khâu là căn cứ để lập các báo cáo chi phí và giá thành phục vụ cho yêu cầu quản lý.

1.3.4. Trình bày thông tin thông kế toán CPSX, GTSP trên báo cáo tài chính

Để xem xét một cách tổng quát nhất tình hình tài sản, nguồn vốn, nợ phải trả, kết quả SXKD của DN trong một kỳ kế toán thì số liệu được cung cấp tại BCTC của DN. Thông qua BCTC cung cấp các thông tin kế toán chủ yếu phục vụ cho việc đánh giá, phân tích và dự báo tình hình tài chính và kết quả SXKD để từ đó nhà quản trị DN đưa ra các quyết định phù hợp để quản lý và điều hành hoạt động SXKD.

Thông tin về CPSX, GTSP thể hiện trên BCTC gồm hai chỉ tiêu cơ bản là chỉ tiêu giá vốn hàng bán thể hiện trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và chỉ tiêu CPSX kinh doanh dở dang có trên Bảng cân đối kế toán hoặc đối với DN thực hiện theo Thông tư 133/2016/TT-BTC là Bản báo cáo tình hình tài sản.

Thông qua chỉ tiêu giá vốn hàng bán trên báo cáo kết quả SXKD cho thấy trị giá vốn của thành phẩm tiêu thụ trong kỳ đồng thời phản ánh CPSX của DN kết chuyển để tính giá thành cho những sản phẩm đã tiêu thụ trong kỳ. Chỉ tiêu này là căn cứ xác định lợi nhuận gộp và xác định lợi nhuận sau thuế của DN. Vì vậy, DNCN muốn đạt được lợi nhuận tối đa cần quản lý chặt chẽ chỉ tiêu giá vốn hàng bán. Mặt khác, đối với chỉ tiêu chi phí SXKD dở dang trên Bảng cân đối kế toán hoặc báo cáo tình hình tài sản cho thấy phần CPSX của DNCN còn nằm ở sản phẩm dở dang chưa được nhập kho hoặc tiêu thụ trong kỳ. Để từ đó, DNCN có những biện pháp quản lý và thúc đẩy hoạt động chăn nuôi, tăng nhanh vòng quay sản phẩm trong tiêu thụ, giảm chi phí lưu kho và chi phí khác trong chăn nuôi. Tuy nhiên, những thông tin về tình hình chi phí, giá thành trên BCTC cung cấp chưa được đầy đủ và chi tiết. Vì vậy, để có những thông tin chi tiết và cụ thể hơn về chi phí, giá thành sẽ được trình bày thông qua các báo cáo của KTQT để phục vụ cho yêu cầu quản trị DNCN.

1.4. Kế toán CPSX, GTSP trong các DNCN trên góc độ KTQT

1.4.1. Xây dựng định mức và dự toán CPSX, GTSP trong DNCN

1.4.1.1. Hệ thống định mức chi phí

Xây dựng hệ thống định mức CPSX là một nội dung quan trọng của kế toán CPSX, GTSP trên góc độ KTQT để sao cho quản lý và sử dụng chi phí một cách có hiệu quả nhằm đạt được mục tiêu của DN là tối thiểu hóa chi phí khi sử dụng công cụ kiểm soát chi phí là hệ thống định mức chi phí.

Định mức chi phí là thước đo xác định các khoản chi phí cho một đơn vị sản phẩm. Định mức là cơ sở để lập dự toán chi phí. Giữa định mức và dự toán có sự khác nhau về phạm vi, định mức được xác định cho từng đơn vị sản phẩm còn dự toán được lập cho toàn bộ số lượng sản phẩm cần thiết dự kiến sản xuất trong kỳ. Vì vậy, giữa định mức và dự toán có mối liên hệ mật thiết và ảnh hưởng lẫn nhau, dự toán sẽ không khả thi, không kiểm soát được thực tế nếu định mức xây dựng không sát với thực tế. Quá trình xây dựng định mức là một công việc có tính khoa học và tương đối linh hoạt, đòi hỏi và cần có sự kết hợp tư duy giữa chuyên môn và việc đánh giá chất lượng sản phẩm. Điều này, cần phải xem xét một cách nghiêm túc toàn bộ kết quả đạt được đồng thời kết hợp với sự thay đổi về điều kiện kinh tế, yêu cầu kỹ thuật, đặc điểm cung cầu để điều chỉnh, bổ sung cho phù hợp và hiệu quả hoạt động của DN trong tương lai.

Xây dựng định mức có thể thực hiện bằng một hoặc kết hợp nhiều phương pháp để có kết quả tốt nhất. Với các phương pháp thường được sử dụng là phương pháp thống kê kinh nghiệm, phương pháp kinh tế kỹ thuật, phương pháp thử nghiệm trực tiếp [20, Tr.152]. Các DNCN thực hiện xây dựng định mức chi phí bao gồm: Định mức CP NVLTT, định mức CP NCTT và định mức CP SXC. Trong đó:

@ Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Định mức CP NVLTT được xây dựng trên cơ sở định mức giá và định mức lượng nguyên vật liệu để sản xuất một loại sản phẩm nhất định. Cùng với đó, cần xây dựng lượng hao hụt nguyên vật liệu trong định mức cho phép liên quan đến loại thức ăn chăn nuôi bị ẩm mốc không sử dụng, thức ăn chăn nuôi hoặc thuốc thú y, vaccine bị hết hạn sử dụng...trên cơ sở đó DN xây dựng được định mức tiêu hao nguyên vật liệu. Để từ đó, nhà quản trị có các biện pháp quản lý, sử dụng nguyên vật liệu và kế toán có căn cứ để ghi chép và hạch toán chi phí nguyên vật liệu vào GTSP chăn nuôi.

@ Định mức chi phí nhân công trực tiếp

Định mức CP NCTT bao gồm định mức về giá của một đơn vị thời gian lao động trực tiếp và định mức về lượng thời gian cần thiết để sản xuất một đơn vị sản

phẩm. Tại DNCN định mức về lượng thời gian lao động có thể tham khảo theo Quyết định số 675/QĐ-BNN-CN để từ đó xây dựng định mức lao động riêng cho từng loại vật nuôi. Định mức về giá của một đơn vị thời gian lao động bao gồm tiền lương cơ bản, phụ cấp và các khoản trích theo lương theo hợp đồng lao động.

@ *Định mức chi phí sản xuất chung*

CP SXC là một khoản mục chi phí có liên quan đến nhiều đối tượng chịu chi phí. Hơn nữa, trong khoản mục chi phí này bao gồm cả chi phí biến đổi và chi phí cố định và chi phí hỗn hợp. Vì vậy, nhà quản trị thường phải sử dụng các phương pháp để tách chi phí hỗn hợp thành chi phí cố định và chi phí biến đổi. Khi xây dựng định mức CP SXC cần thiết phải xây dựng định mức riêng cho biến phí và định phí SXC. Riêng đối với biến phí SXC có thể xây dựng bằng một trong hai cách sau:

- Trường hợp nếu DN có các tiêu thức phân bổ CP SXC như: Số lượng sản phẩm sản xuất, định mức tiêu hao nguyên vật liệu, số giờ lao động trực tiếp, số giờ máy hoạt động... căn cứ vào các tiêu thức phân bổ được lựa chọn thì định mức biến phí CP SXC được xác định bằng công thức (1.1) như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Định mức biến phí sản} \\ \text{xuất chung cho một đơn} \\ \text{vị sản phẩm} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Đơn giá phân bổ biến phí} \\ \text{sản xuất chung cho 1 đơn} \\ \text{vị tiêu thức phân bổ} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Số đơn vị tiêu thức} \\ \text{phân bổ để sản xuất} \\ \text{1 đơn vị sản phẩm} \end{array} \quad (1.1)$$

Trong đó, đơn giá phân bổ biến phí SXC cho 1 đơn vị tiêu thức phân bổ được xác định theo công thức (1.2) như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Đơn giá phân bổ biến phí sản} \\ \text{xuất chung cho 1 đơn vị tiêu} \\ \text{thức phân bổ} \end{array} = \frac{\text{Tổng biến phí SXC ước tính}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ}} \quad (1.2)$$

- Trong trường hợp giữa CP NVLTT, CP NCTT có mối quan hệ thay đổi chặt chẽ với biến phí SXC thì định mức biến phí SXC cho một đơn vị sản phẩm sẽ được xác định bằng công thức (1.3) như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Định mức biến phí} \\ \text{sản xuất chung cho} \\ \text{một đơn vị sản phẩm} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định mức chi phí} \\ \text{trực tiếp cho một} \\ \text{đơn vị sản phẩm} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ biến phí sản} \\ \text{xuất chung so với} \\ \text{chi phí trực tiếp} \end{array} \quad (1.3)$$

Vậy định mức là cơ sở ban đầu cho hoạt động lập dự toán của DN. Đồng thời, định mức cũng là tiêu chuẩn, cơ sở để đánh giá tình hình thực hiện chi phí, gắn trách nhiệm sử dụng và quản lý chi phí cho bộ phận phát sinh chi phí, giúp cho hoạt động kiểm soát chi phí của DN có hiệu quả.

1.4.1.2. Hệ thống dự toán chi phí sản xuất

Để tồn tại và phát triển trong kinh doanh thì các DNCN cần phải có chiến lược kinh doanh. Điều này, đòi hỏi các nhà quản trị DNCN phải lập dự toán SXKD. Lập dự toán SXKD là việc dự kiến (kế hoạch) những chỉ tiêu SXKD một cách chi tiết, phù hợp với yêu cầu quản lý cụ thể của DN. Dự toán còn được xem là việc tính toán, dự kiến phối hợp giữa các mục tiêu cần đạt được với khả năng huy động các nguồn lực trong quá trình hoạt động SXKD theo các chỉ tiêu số lượng, giá trị tại một khoảng thời gian nhất định trong tương lai.

Với các quá trình có liên quan mật thiết đến nhau như quá trình mua hàng, sản xuất, tiêu thụ trong hoạt động SXKD của DN. Mỗi quá trình có yêu cầu quản lý khác nhau và đòi hỏi phải xây dựng các chỉ tiêu dự toán riêng. Tuy nhiên, khi lập chỉ tiêu dự toán cần phải xem xét mối quan hệ biện chứng giữa chỉ tiêu dự toán này với chỉ tiêu dự toán khác. Đồng thời, dự toán là cơ sở để kiểm tra, kiểm soát và ra quyết định kinh doanh và thông qua dự toán có thể thấy được mục tiêu của DN. Giữa các dự toán riêng biệt có mối quan hệ lẫn nhau và liên quan đến dự toán tổng thể hay dự toán BCTC. Vì vậy, muốn lập được dự toán tổng thể cần phải lập được các dự toán riêng biệt, việc lập dự toán chiếm một khối lượng công việc tương đối lớn và quan trọng trong hệ thống các công việc của KTQT. Tuy nhiên, trong phạm vi nghiên cứu của tác giả, tác giả chỉ tập trung vào phần lập dự toán CP NVLTT, dự toán CP NCTT và dự toán CP SXC tại DNCN của ngành nông nghiệp như sau:

@ Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Trong tổng CPSX trong DNCN gia súc có khoản mục CP NVLTT chiếm tỷ trọng lớn là. Vì thế, muốn xây dựng được dự toán CP NVLTT thì cần phải xác định được quy mô chăn nuôi trong kỳ, loại sản phẩm vật nuôi, định mức tiêu hao CP NVLTT cho một đơn vị sản phẩm và đơn giá nguyên vật liệu xuất dùng cho chăn nuôi để từ đó làm cơ sở cho việc xây dựng dự toán.

Đối với dự toán về đơn giá NVLTT thường do bộ phận cung ứng vật tư xây dựng có thể căn cứ vào các yếu tố như: Giá thị trường, dự báo về biến động giá trong thời gian tới, giá của nhà cung cấp nguyên vật liệu thường xuyên, giá trên hợp đồng đã ký kết để xác định. Còn nguyên vật liệu liên quan đến nhiều nhà cung cấp khác nhau, thuộc nhiều đơn hàng khác nhau thì cần xác định giá theo các phương pháp tính giá xuất kho nguyên vật liệu như: Nhập trước xuất trước, thực tế đích danh, bình quân gia quyền... Với mỗi phương pháp tính giá cho ta đơn giá nguyên vật liệu khác nhau. Vì thế, để xác định dự toán CP NVLTT bằng công thức (1.4) như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán chi phí} \\ \text{nguyên vật liệu} \\ \text{trực tiếp} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Sản lượng sản} \\ \text{phẩm sản xuất} \\ \text{trong kỳ} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Số lượng nguyên vật} \\ \text{liệu tiêu hao cho 1 đơn} \\ \text{vị sản phẩm} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Đơn giá nguyên} \\ \text{vật liệu xuất} \\ \text{dùng} \end{array} \quad (1.4)$$

Số lượng sản phẩm chăn nuôi trong kỳ phụ thuộc vào quy mô chăn nuôi. Nếu chăn nuôi lợn nái sinh sản, hoặc bò HF (Holstein Friestan) sinh sản theo kế hoạch và lịch sinh dự kiến trong kỳ xác định và dự kiến được lượng lợn con, bê con và sản lượng sữa sẽ vắt được trong kỳ. Đối với định mức tiêu hao nguyên vật liệu tham khảo dựa trên quy định ban hành theo Quyết định số 675/QĐ-BNN-CN tại Phụ lục (1.3) và định mức quy định riêng của từng DNCN cụ thể để xác định định mức nguyên vật liệu cho từng loại vật nuôi. Ngoài ra, DNCN hoạt động chăn nuôi còn phụ thuộc theo mùa vụ, mùa đông nhu cầu tiêu thụ các sản phẩm từ chăn nuôi cao hơn mùa hè dẫn đến giá nguyên vật liệu đầu vào tăng. Hoặc các chi phí liên quan đến hao hụt vật liệu do ẩm mốc, hết hạn sử dụng.... Từ các thông tin đó, tập hợp làm căn cứ để xây dựng dự toán nguyên vật liệu cho DNCN.

@ Dự toán chi phí nhân công trực tiếp

Dự toán CP NCTT được lập dựa trên cơ sở dự toán sản xuất và định mức CP NCTT. Xây dựng dự toán này nhằm giúp cho các nhà quản trị sử dụng nhân lực một cách có hiệu quả và chủ động trong việc sử dụng lao động. Đồng thời, cung cấp thông tin cho các nhà quản trị để phân tích các nhân tố ảnh hưởng của CP NCTT đến GTSP. Dự toán CP NCTT được xác định bằng công thức (1.5) như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán chi} \\ \text{phí nhân công} \\ \text{trực tiếp} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Sản lượng sản} \\ \text{phẩm sản xuất} \\ \text{trong kỳ} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Định mức thời} \\ \text{gian sản xuất hoàn} \\ \text{thành 1 sản phẩm} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Đơn giá} \\ \text{giờ công} \\ \text{trực tiếp} \end{array} \quad (1.5)$$

Trong đó, định mức thời gian lao động hao phí để hoàn thành một đơn vị sản phẩm phản ánh mức độ sử dụng lao động trực tiếp và phản ánh mối quan hệ kỹ thuật giữa số lượng sản phẩm sản xuất ra và lao động. Để lập được dự toán CP NCTT thì DNCN cần căn cứ vào trình độ tay nghề của người lao động, quỹ lương, cách phân phối tiền lương của DN hoặc số lượng lao động để xác định.

Đơn giá tiền lương, tiền công của một giờ lao động trực tiếp được xây dựng căn cứ vào thang lương, bậc lương hoặc hợp đồng lao động đã ký kết ngoài ra bao gồm các khoản phụ cấp có tính chất lương, các khoản BHXH, bảo hiểm y tế (BHYT), bảo hiểm thất nghiệp (BHTN), kinh phí công đoàn (KPCĐ) theo tỷ lệ quy định hiện hành. Đơn giá tiền lương, tiền công tiêu chuẩn có thể tính bình quân mức lương trả cho toàn bộ công nhân trực tiếp sản xuất.

Dự toán CP NCTT có ý nghĩa quan trọng cho các nhà quản trị DN sẽ là cơ sở để DN sử dụng và đào tạo cũng như tuyển dụng lao động. Hơn nữa còn là cơ sở để phân tích ảnh hưởng của CP NCTT trong GTSP.

@ Dự toán chi phí sản xuất chung

Tất cả các khoản chi phí liên quan đến sản xuất ngoài CP NVLTT và CP NCTT là khoản mục CP SXC. Như vậy, CP SXC bao gồm nhiều yếu tố chi phí và liên quan đến nhiều đối tượng chịu chi phí. Xây dựng dự toán CP SXC là tương đối phức tạp và cần tách biệt được biến phí SXC và định phí SXC. Thông thường, đối với việc lập dự toán CP SXC ta chỉ cần xác định phần biến phí. Bởi vì, trong điều kiện sản xuất bình thường thì định phí thường là số cố định và không thay đổi. Dự toán định phí SXC được tính cho từng loại sản phẩm nên ta phải tính phần tổng định phí SXC trước, sau đó phân bổ định phí SXC cho từng loại sản phẩm còn đối với phần biến phí SXC ta xác định dự toán theo công thức (1.6) như sau:

$$\text{Dự toán biến phí sản xuất chung} = \text{Sản lượng sản phẩm cần sản xuất trong kỳ} \times \text{Định mức biến phí sản xuất chung} \quad (1.6)$$

Sau đó tổng hợp lại ta có dự toán CP SXC qua công thức (1.7) như sau:

$$\text{Dự toán chi phí sản xuất chung} = \text{Dự toán biến phí sản xuất chung} + \text{Dự toán định phí sản xuất chung} \quad (1.7)$$

1.4.2. Phương pháp xác định chi phí cho đối tượng chịu chi phí

1.4.2.1. Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất

Trong quá trình chăn nuôi, việc xác định đối tượng tập hợp chi phí là công việc đầu tiên và thực sự quan trọng. Các DNCN hiện nay, tùy thuộc vào từng loại sản phẩm, quy trình chăn nuôi, yêu cầu quản lý sẽ có ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định đối tượng tập hợp chi phí. CPSX của DN có thể phát sinh ở nhiều địa điểm khác nhau mà các nhà quản trị DN cần phải biết chi phí phát sinh ở đâu (tức là ở đội, trại, tổ chăn nuôi...), dùng cho việc sản xuất sản phẩm nào (thành phẩm, bán thành phẩm, đơn đặt hàng, hay nhóm sản phẩm...). Chính vì vậy, CPSX trong kỳ phải được tập hợp theo một phạm vi, giới hạn nhất định và việc xác định đối tượng tập hợp chi phí của DNCN tương đối phức tạp.

Dựa vào các căn cứ trên, việc xác định đối tượng tập hợp CPSX là xác định nơi phát sinh chi phí (đội, trại, tổ chăn nuôi) hoặc xác định đối tượng chịu chi phí (sản phẩm vật nuôi của từng giai đoạn chăn nuôi, sản phẩm chăn nuôi cuối cùng thu hoạch cuối quy trình chăn nuôi, từng loại vật nuôi, từng nhóm vật nuôi).

Trong quá trình xác định đối tượng tập hợp CPSX có thể bị ảnh hưởng nhiều yếu tố dẫn đến quyết định lựa chọn đối tượng tập hợp chi phí là khác nhau. Các yếu

tổ ảnh hưởng có thể kể đến trước hết các nhà quản trị phải căn cứ vào mục đích sử dụng của chi phí sau đó căn cứ vào đặc điểm tổ chức SXKD, yêu cầu quản lý, quy trình công nghệ chăn nuôi, loại gia súc chăn nuôi, khả năng, trình độ và yêu cầu quản lý của DNCN. Do vậy, tùy thuộc vào đặc điểm và tình hình cụ thể mà đối tượng tập hợp CPSX trong các DNCN có thể là:

- Nếu xét theo quy trình công nghệ chăn nuôi có thể là giản đơn hay phức tạp. Nếu quy trình công nghệ đơn giản thì đối tượng tập hợp chi phí có thể là sản phẩm, nhóm sản phẩm hoặc toàn bộ sản phẩm của DN. Ngược lại, quy trình công nghệ phức tạp thì đối tượng tập hợp chi phí có thể là tổ, đội, trại chăn nuôi, nhóm sản phẩm hay từng bước, từng giai đoạn của quy trình chăn nuôi. Vì vậy, cần xem xét để xác định đối tượng tập hợp chi phí cho phù hợp.

- Nếu xét theo phương thức chăn nuôi là tự chăn nuôi hoặc chăn nuôi theo đặt hàng. Đối với tự chăn nuôi thì đối tượng tập hợp chi phí là tổ, đội, trại chăn nuôi hoặc từng loại sản phẩm, từng giai đoạn sản phẩm. Đối với chăn nuôi theo đặt hàng đối tượng tập hợp chi phí có thể theo đơn đặt hàng hoặc mã đặt hàng.

- Nếu xét theo trình độ quản lý của nhà quản trị DN trong quá trình sản xuất thì DN có trình độ quản lý cao thì rất cần những thông tin chi tiết, cụ thể về tình hình chi phí ở những mặt khác nhau. Còn đối với DN có trình độ quản lý thấp thì đối tượng tập hợp chi phí có thể bị hạn chế và thu hẹp, mức độ thông tin chi tiết về chi phí không được các nhà quản trị đề cao, cần tìm hiểu.

Từ những phân tích kể trên cho thấy, việc xác định đối tượng tập hợp CPSX tại các DNCN một cách khoa học, hợp lý là cơ sở để kế toán CPSX, từ việc hạch toán ban đầu đến việc tổng hợp số liệu, ghi trên các tài khoản, sổ kế toán chi tiết... Các chi phí phát sinh sau khi đã được tập hợp theo các đối tượng kế toán thì CPSX sẽ là cơ sở để tính GTSP chăn nuôi, theo các đối tượng đã xác định.

1.4.2.2. Phương pháp tập hợp chi phí sản xuất

Khi tập hợp CPSX và tính GTSP thì DNCN cần xác định và lựa chọn phương pháp tập hợp chi phí phù hợp. Với phương pháp tập hợp có thể sử dụng là phương pháp tập hợp trực tiếp và phương pháp phân bổ gián tiếp. Nội dung cụ thể từng phương pháp như sau:

- *Phương pháp tập hợp trực tiếp*: Phương pháp này được sử dụng trong trường hợp CPSX phát sinh có liên quan trực tiếp, riêng biệt đến từng đối tượng chịu chi phí. Do vậy, kế toán có thể căn cứ vào các chứng từ ban đầu để tập hợp trực tiếp cho từng đối tượng chịu chi phí. Chi phí phát sinh sử dụng cho đối tượng nào, thì tập hợp trực

tiếp chi phí cho đối tượng đó. Vì vậy, ưu điểm của phương pháp là độ chính xác cao. Nên trong từng điều kiện cụ thể cần sử dụng tối đa phương pháp này để tập hợp chi phí cho các đối tượng chịu chi phí. Hiện nay, trong các DNCN các khoản mục chi phí có thể sử dụng phương pháp này để tập hợp cho các đối tượng chịu chi phí như là: Chi phí thức ăn gia súc (thức ăn thô, xanh cho bò; thức ăn tinh cho bò và cho lợn như: Cám viên hỗn hợp, cám ngô, gạo, đậu tương, bột cá, bộ xương...), thuốc thú y điều trị và phòng bệnh. Các khoản chi phí này cần tập hợp trực tiếp cho từng loại vật nuôi.

- *Phương pháp phân bổ gián tiếp*: Nếu trong trường hợp CPSX phát sinh có liên quan đến nhiều đối tượng tập hợp chi phí, ban đầu kế toán không thể tập hợp và hạch toán trực tiếp cho từng đối tượng chịu chi phí. Do vậy, các chi phí này trước hết được tập hợp chung, sau đó kế toán lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ thích hợp để phân bổ cho từng đối tượng chịu chi phí theo các tiêu thức phân bổ thích hợp. Việc phân bổ phải tiến hành theo trình tự sau:

Thứ nhất: Xác định hệ số phân bổ chi phí theo công thức (1.8): Hệ số phân bổ bằng Tổng chi phí cần phân bổ chia (:) Tổng tiêu thức phân bổ.

Thứ hai: Xác định mức chi phí phân bổ cho từng đối tượng theo công thức (1.9): Chi phí phân bổ cho từng đối tượng bằng hệ số phân bổ nhân (x) tiêu thức phân bổ của từng đối tượng.

Tuy nhiên, nội dung này cần lưu ý là các chi phí trực tiếp không phải luôn được xác định và theo phương pháp trực tiếp, ngoài ra cũng có thể phân bổ gián tiếp cho các đối tượng chịu chi phí. Điều quan trọng trong việc quyết định vấn đề là tập hợp trực tiếp hay phân bổ gián tiếp là do mối quan hệ của các khoản chi phí phát sinh với đối tượng chịu chi phí và việc tổ chức hạch toán ban đầu quyết định.

1.4.3. Tính giá thành sản phẩm

1.4.3.1. Đối tượng tính giá thành sản phẩm

Trong các DNCN ngoài việc xác định đối tượng tập hợp CPSX thì một nhiệm vụ cũng hết sức quan trọng ảnh hưởng đến tính chính xác của chỉ tiêu giá thành đó là xác định đối tượng tính giá thành. Vì vậy, đối tượng tính giá thành của DNCN là các loại sản phẩm chăn nuôi mà các DNCN đã thực hiện quy trình chăn nuôi hoàn thành đòi hỏi phải tính tổng giá thành và giá thành đơn vị.

Giống như khi xác định đối tượng tập hợp CPSX thì công việc đầu tiên và quan trọng, cần thiết của việc tính giá thành là xác định đối tượng tính giá thành. Do vậy, để tính toán giá thành cho các đối tượng đã xác định, kế toán cần phải lập các bảng, thẻ, sổ chi tiết theo từng đối tượng tính giá thành.

Qua phân tích đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành cho thấy đều giống nhau ở bản chất là đều xác định phạm vi, giới hạn nhất định để tập hợp CPSX. Đồng thời, đều phục vụ cho công tác quản lý, phân tích và kiểm tra chi phí, giá thành. Tuy vậy, giữa chúng vẫn có sự khác nhau nhất định.

Xác định đối tượng tập hợp CPSX là xác định phạm vi, giới hạn tổ chức kế toán CPSX phát sinh trong kỳ.

Xác định đối tượng tính giá thành là xác định phạm vi, giới hạn của chi phí liên quan đến kết quả sản xuất đã hoàn thành của quy trình công nghệ sản xuất. Tuy nhiên, trong thực tế có những trường hợp là một đối tượng tập hợp chi phí lại bao gồm nhiều đối tượng tính giá thành và ngược lại.

Đối tượng tính giá thành trong DNCN rất đa dạng bao gồm nhiều loại gia súc khác nhau với mục đích chăn nuôi khác nhau như nuôi lấy thịt, nuôi làm giống, nuôi lấy sữa... mỗi loại gia súc có quy trình kỹ thuật chăn nuôi khác nhau, sản phẩm thu được khác nhau, nên để tính được GTSP gia súc chính xác cần phải tập hợp CPSX chi tiết theo từng hoạt động chăn nuôi như chăn nuôi bò, chăn nuôi lợn. Vì vậy, có thể căn cứ vào đặc điểm sản phẩm vật nuôi, yêu cầu quản lý chi tiết giá thành của từng loại vật nuôi, quy trình chăn nuôi của từng loại vật nuôi cụ thể.

Tại DNCN để thực hiện được đầy đủ các chức năng kiểm tra và cung cấp thông tin về chi phí, giá thành một cách đầy đủ, kịp thời và nhanh chóng, phù hợp với yêu cầu của nhà quản trị DN thì kế toán chi phí, giá thành cần phải thường xuyên xem xét việc xác định đối tượng tập hợp chi phí, đối tượng tính giá thành đã khoa học chưa có phù hợp với đặc điểm sản phẩm, quy trình chăn nuôi của DN hay chưa. Hơn nữa, cần xem xét khi DN có sự thay đổi về cơ cấu tổ chức sản xuất, quy trình chăn nuôi, yêu cầu quản lý... thì kế toán CPSX phải xác định lại phạm vi với giới hạn tập hợp chi phí, xác định lại đối tượng tính giá thành cho phù hợp.

1.4.3.2. Thời điểm và kỳ tính giá thành sản phẩm

Trong hoạt động chăn nuôi việc xác định thời điểm tính giá thành có ý nghĩa quan trọng. Việc xác định đúng thời điểm tính giá thành sẽ giúp DN xác định phần CPSX là sản phẩm dở dang hay kết quả sản xuất của từng giai đoạn chăn nuôi và sản phẩm chăn nuôi được sử dụng để luân chuyển nội bộ cho các giai đoạn kế tiếp.

Qua nghiên cứu đặc điểm cho sản phẩm chăn nuôi cho thấy nếu tính đến ngày 31/12 hàng năm, những sản phẩm chăn nuôi chưa đạt đến quy định đều được coi là sản phẩm dở dang, chuyển sang kỳ sau.

Kỳ tính giá của sản phẩm chăn nuôi được quy định thống nhất trong các DNCN là sản phẩm hoàn thành năm nào thì tính giá thành của sản phẩm năm đó. Vì

vậy, những chi phí đã chi cho năm nay nhưng năm sau mới thu hoạch sản phẩm thì toàn bộ chi phí chi ra của năm nay được coi là sản phẩm dở dang cuối kỳ, chuyển sang kỳ sau. Tại DNCN, nếu chi phí chi ra năm nay nhưng mới chỉ thu một phần sản phẩm, phần còn lại thu ở năm sau, thì kế toán xác định phần CPSX dở dang chuyển sang năm sau cho sản phẩm vật nuôi chưa hoàn thành quy trình chăn nuôi.

1.4.3.3. Phương pháp tính giá thành sản phẩm

Phương pháp tính GTSP là một phương pháp hoặc hệ thống các phương pháp kỹ thuật được DN sử dụng để xác định giá thành của sản phẩm. Việc lựa chọn phương pháp tính giá thành DN căn cứ vào đặc điểm quy trình chăn nuôi là đơn giản hay phức tạp, hoặc căn cứ vào phương thức sản xuất là tự chăn nuôi hay chăn nuôi theo đặt hàng, căn cứ vào yêu cầu quản lý về giá thành. Để từ đó DN lựa chọn phương pháp tính GTSP thích hợp. Các phương pháp cơ bản DN có thể áp dụng là: Phương pháp tính giá thành giản đơn, phương pháp tính giá thành định mức, phương pháp tính giá thành theo đơn đặt hàng, phương pháp ABC.

Trong DNCN với đặc thù về sản phẩm và sự đa dạng về sản phẩm. Việc tập hợp CPSX sẽ được thực hiện và theo dõi chi tiết cho từng loại súc vật nuôi. Vì vậy, tại DNCN khi xác định GTSP cho từng loại vật nuôi với các phương pháp tính giá thành áp dụng cụ thể như sau: (i) Tính GTSP cho súc vật nuôi lấy thịt (nuôi lớn, nuôi béo); (ii) Tính GTSP của súc vật nuôi sinh sản; (iii) Tính GTSP của súc vật nuôi lấy sữa; (iv) Tính GTSP theo đơn đặt hàng; (v) Tính giá thành theo phương pháp ABC.

@ Phương pháp tính GTSP súc vật nuôi lấy thịt (nuôi lớn và nuôi béo)

Trong ngành chăn nuôi, giá trị của súc vật con là sản phẩm của đàn súc vật cơ bản (lợn nái sinh sản, bò sữa sinh sản) đẻ ra sau khi tách mẹ và được sử dụng tiếp theo quy trình chăn nuôi súc vật nuôi lấy thịt (nuôi lớn và nuôi béo), cần được mở sổ chi tiết để theo dõi riêng giá thành thực tế.

Để cung cấp thông tin cho quản lý và xác định kết quả SXKD của DNCN. GTSP của đàn gia súc theo quy trình nuôi lấy thịt (nuôi lớn, nuôi béo) thường được xác định là *trọng lượng thịt tăng* và *trọng lượng thịt hơi* trong kỳ. Giá thành trọng lượng thịt tăng cho phép DNCN biết được kết quả của các biện pháp tiết kiệm chi phí, hạ giá thành trong chăn nuôi để nâng cao năng suất chăn nuôi. Từ giá thành của trọng lượng thịt tăng là cơ sở và căn cứ quan trọng để định giá bán, xác định giá vốn và lợi nhuận trong chăn nuôi.

CPSX của súc vật nuôi theo quy trình nuôi lấy thịt (nuôi lớn, nuôi béo) được chia thành 2 bộ phận bao gồm: Chi phí về con giống và chi phí chăn nuôi trong kỳ. Vì vậy, giá thành trọng lượng thịt tăng được xác định bằng công thức (1.10)

$$\text{Giá thành 1 kg trọng lượng thịt tăng từng đàn} = \frac{\text{Chi phí chăn nuôi của từng đàn trong kỳ} - \text{Giá thành sản phẩm phụ từng đàn thu được trong kỳ}}{\text{Tổng trọng lượng thịt tăng của từng đàn trong kỳ}} \quad (1.10)$$

Trong đó: Xác định tổng trọng lượng thịt tăng của từng đàn trong kỳ theo công thức (1.11) như sau:

$$\text{Tổng trọng lượng thịt tăng của từng đàn trong kỳ} = \text{Trọng lượng thịt hơi cuối kỳ của từng đàn} - \text{Trọng lượng thịt hơi đầu kỳ của từng đàn} + \text{Trọng lượng thịt hơi đã chuyên đàn, đã bán, đã giết thịt, đã chết, loại bỏ trong kỳ của từng đàn} - \text{Trọng lượng thịt hơi đã bổ sung vào từng đàn trong kỳ.} \quad (1.11)$$

Ngoài việc xác định giá thành trọng lượng thịt tăng, DNCN gia súc đối với quy trình nuôi lợn thịt (nuôi lớn, nuôi béo) còn cần xác định giá thành của một kg trọng lượng thịt hơi của từng đàn. Việc xác định được thực hiện bằng công thức (1.12) như sau:

$$\text{Giá thành 1 kg trọng lượng thịt hơi từng đàn} = \frac{\text{Chi phí chăn nuôi của từng đàn trong kỳ} + \text{Trị giá gốc từng đàn súc vật đầu kỳ và bổ sung trong kỳ}}{\text{Tổng trọng lượng thịt hơi của từng đàn trong kỳ}} \quad (1.12)$$

Trong đó: Tổng trọng lượng thịt hơi của từng đàn trong kỳ được xác định bằng công thức (1.13) như sau:

$$\text{Tổng trọng lượng thịt hơi của từng đàn trong kỳ} = \text{Trọng lượng thịt hơi của từng đàn cuối kỳ} + \text{Trọng lượng thịt hơi đã bán, đã chuyên, giết thịt trong kỳ} \quad (1.13)$$

Ngoài ra, giá thành 1 kg trọng lượng thịt hơi từng đàn còn có thể áp dụng công thức khác để xác định là công thức (1.14) như sau:

$$\text{Giá thành 1 kg trọng lượng thịt hơi từng đàn} = \frac{\text{Tổng giá thành trọng lượng thịt tăng từng đàn trong kỳ} - \text{Trị giá gốc từng đàn súc vật đầu kỳ và bổ sung trong kỳ}}{\text{Tổng trọng lượng thịt hơi của từng đàn trong kỳ}} \quad (1.14)$$

Trên cơ sở giá thành trọng lượng thịt hơi từng đàn là tổng số CPSX liên quan đến toàn bộ trọng lượng thịt hơi của đàn súc gia súc theo quy trình nuôi thịt (nuôi lớn, nuôi béo) trong một thời kỳ nhất định của từng đàn vật nuôi nhất định. Vì vậy, có thể thấy CPSX liên quan đến đàn vật nuôi để sản xuất ra tổng trọng lượng thịt hơi của đàn súc vật bao gồm hai bộ phận chi phí là: Trị giá gốc (chi phí con giống) của đàn súc vật đầu kỳ và giá trị đàn giống bổ sung trong kỳ và toàn bộ chi phí chăn nuôi phát sinh trong kỳ.

Hơn nữa, để cung cấp thêm thông tin về chi phí chăn nuôi của một con gia súc trong một ngày chăn nuôi, kế toán còn có thể xác định chỉ tiêu giá thành của một ngày/con vật nuôi qua công thức (1.15) như sau:

$$\text{Giá thành 1 ngày/con vật nuôi} = \frac{\text{Tổng chi phí chăn nuôi trong kỳ}}{\text{Số ngày/con chăn nuôi trong kỳ}} \quad (1.15)$$

Trong đó, số ngày/con chăn nuôi trong kỳ được xác định bằng công thức (1.16)

$$\begin{array}{l} \text{Số ngày/con gia súc} \\ \text{của từng đàn vật} \\ \text{nuôi} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng gia súc} \\ \text{chăn nuôi của từng} \\ \text{đàn vật nuôi} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Số ngày chăn nuôi} \\ \text{một con gia súc của} \\ \text{từng đàn} \end{array} \quad (1.16)$$

@ **Phương pháp tính GTSP của súc vật nuôi sinh sản**

Tại DNCN gia súc, đàn súc vật nuôi sinh sản của DN sẽ bao gồm đàn nái sinh sản và đàn đực giống. Sản phẩm của đàn nái sinh sản là lợn con giống sau khi tách mẹ. Vì vậy, đối tượng cần tính giá thành là *đàn lợn con giống sau khi tách mẹ*.

Tuy nhiên, nếu muốn xác định giá thành của đàn lợn con giống sau khi tách mẹ thì điều này phụ thuộc vào tổng CPSX cho đàn nái sinh sản trong suốt quá trình mang thai và nuôi con trước ngày tách mẹ. Vì vậy, GTSP của súc vật sinh sản bao gồm: CPSX dở dang năm trước chuyển sang cộng (+) chi phí chăm sóc, nuôi dưỡng đàn nái trong năm (bao gồm cả chi phí khấu hao bản thân đàn nái sinh sản và đàn đực giống) sau khi trừ (-) giá trị sản phẩm phụ thu được từ chăn nuôi nái sinh sản và trừ (-) CPSX kinh doanh dở dang chuyển sang năm sau.

Với mục tiêu xác định giá thành của một con súc vật con đã tách mẹ (lợn con giống) trong năm. Vì vậy, chỉ tiêu này sẽ phụ thuộc vào các yếu tố sau:

- Tổng chi phí đàn nái sinh sản phát sinh trong năm: Bao gồm chi phí chăn sóc, nuôi dưỡng, chi phí khấu hao của đàn nái sinh sản và đàn đực giống.

- Chi phí đàn nái có chữa năm trước chuyển sang: Tức là chi phí cho đàn nái có chữa nhưng chưa đẻ ở cuối năm trước chuyển sang năm nay.

- Giá trị sản phẩm phụ thu được trong năm: Giá trị thu hồi của phân gia súc, nước tiểu, vỏ bao cám thu hồi... trong chăn nuôi đàn nái chữa.

- Chi phí cho đàn nái chữa nhưng chưa đẻ trong năm: Tức là chi phí cho đàn nái có chữa nhưng chưa đẻ ở cuối năm nay chuyển sang năm sau.

- Tổng số súc vật con đã tách mẹ trong năm: Số lượng lợn con giống đủ tuổi tách mẹ theo quy định (21 - 28 ngày tuổi).

- Tổng số súc vật con chưa tách mẹ quy đổi tương đương số súc vật con đã tách mẹ trong năm.

Từ các yếu tố trên, kế toán xác định được giá thành của 1 con súc vật con (con lợn giống) đã tách mẹ trong năm bằng công thức (1.17) như sau:

$$\begin{aligned}
 & \text{Giá thành một} \\
 & \text{con súc vật con} \\
 & \text{đã tách mẹ trong} \\
 & \text{năm} \\
 & = \frac{\begin{array}{l} \text{Chi phí đàn nái} \\ \text{có chữa năm} \\ \text{trước chuyển} \\ \text{sang} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Tổng chi phí} \\ \text{đàn nái sinh sản} \\ \text{phát sinh trong} \\ \text{năm} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Giá trị sản} \\ \text{phẩm phụ thu} \\ \text{được trong năm} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Chi phí cho đàn} \\ \text{nái chữa nhưng} \\ \text{chưa đẻ trong} \\ \text{năm} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Tổng số súc vật con đã tách mẹ trong} \\ \text{năm} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Số súc vật con chưa tách mẹ quy đổi} \\ \text{tương đương số súc vật con đã tách} \\ \text{mẹ trong năm.} \end{array}} \quad (1.17)
 \end{aligned}$$

Trong đó, chi phí chuyển sang năm sau của đàn súc vật sinh sản gồm 2 bộ phận: Chi phí cho đàn nái đã có chữa nhưng chưa đẻ trong năm công thức (1.18) và giá trị của số súc vật con chưa đủ tuổi tách mẹ (Súc vật theo mẹ) trong công thức (1.19):

+ *Thứ nhất*, xác định chi phí cho đàn nái có chữa nhưng chưa đẻ trong năm: Là xác định phần chi phí của đàn nái có chữa trong năm nhưng chưa đẻ trong năm, chuyển sang năm sau tại công thức (1.18):

$$\begin{aligned}
 & \text{Chi phí cho đàn nái} \\
 & \text{có chữa nhưng chưa} \\
 & \text{đẻ trong năm} \\
 & = \begin{array}{l} \text{Chi phí chăn nuôi} \\ \text{1 ngày/con nái} \\ \text{sinh sản} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Số ngày chăn nuôi} \\ \text{đàn nái có chữa nhưng} \\ \text{chưa đẻ trong năm} \end{array} \quad (1.18)
 \end{aligned}$$

+ *Thứ hai*, tổng số súc vật con chưa tách mẹ quy đổi tương đương số súc vật con đã tách mẹ trong năm: Là xác định số lượng lợn con theo mẹ (chưa đủ tuổi tách mẹ theo quy định 21 - 28 ngày tuổi) chuyển sang năm sau và thực hiện quy đổi tương đương ra số lượng lợn con đã đủ tuổi tách mẹ trong năm nay bằng công thức (1.19) như sau:

$$\begin{aligned}
 & \text{Tổng số súc vật con chưa tách} \\
 & \text{mẹ quy đổi tương đương số súc} \\
 & \text{vật con đã tách mẹ trong năm.} \\
 & = \frac{\begin{array}{l} \text{Số ngày chăn nuôi của đàn lợn con} \\ \text{chưa tách mẹ} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Số ngày tách mẹ theo quy định} \end{array}} \times \begin{array}{l} \text{Số lượng lợn} \\ \text{con chưa tách} \\ \text{mẹ} \end{array} \quad (1.19)
 \end{aligned}$$

Cuối cùng, để xác định tổng giá thành thực tế của súc vật con đã tách mẹ trong năm, xác định bằng công thức (1.20) như sau:

$$\begin{aligned}
 & \text{Tổng giá thành thực} \\
 & \text{tế của súc vật con đã} \\
 & \text{tách mẹ trong năm} \\
 & = \begin{array}{l} \text{Giá thành một con} \\ \text{súc vật con đã tách} \\ \text{mẹ trong năm} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Số súc vật con} \\ \text{đã tách} \\ \text{mẹ trong năm} \end{array} \quad (1.20)
 \end{aligned}$$

Trong công thức (1.20) ta có số súc vật con đã tách mẹ trong năm bao gồm: Số súc vật con chưa tách mẹ của năm trước chuyển sang năm nay và số súc vật con sinh ra và tách mẹ trong năm nay. Số ngày tách mẹ theo quy định của BNN và PTNN theo Quyết định số 675/2014/QĐ-BNN-CN áp dụng đối với lợn nội là 35 - 40 ngày tuổi và lợn ngoại là 21 - 28 ngày tuổi.

@ Phương pháp tính GTSP của súc vật nuôi lấy sữa

DNCN gia súc với súc vật nuôi lấy sữa bao gồm các loại gia súc như: Bò, trâu, dê... Tuy nhiên, trong thực tiễn chủ yếu là chăn nuôi bò để lấy sữa, thường gọi là chăn nuôi bò sữa. Như vậy, sản phẩm của súc vật nuôi lấy sữa bao gồm: Sữa tươi, súc vật con và phân gia súc. Vì vậy, đối tượng tính giá thành là giá thành 1kg sữa tươi, giá thành 1kg trọng lượng súc vật con và giá thành của 1 con súc vật sau đẻ 24 giờ còn sống và khỏe mạnh.

Trong kế toán, mỗi con vật nuôi lấy sữa là một đối tượng ghi TSCĐ, được quản lý và trích khấu hao như những TSCĐ thông thường và theo quy định đối với bò sữa HF có thời gian trích khấu hao không quá 9 năm.

Các chi phí liên quan đến GTSP của sữa và súc vật con bao gồm các chi phí liên quan đến việc chăm sóc, thu hoạch sản phẩm và chi phí khấu hao của súc vật sinh sản. Ngoài ra, khi xác định giá thành cần loại trừ chi phí sản phẩm phụ thu hồi. Sau đó, sử dụng phương pháp tính giá thành hệ số để xác định tổng giá thành và giá thành đơn vị của sản phẩm sữa tươi và sản phẩm súc vật con. Do vậy, có thể khái quát trình tự tính GTSP của súc vật nuôi lấy sữa qua các bước như sau:

Thứ nhất: Xác định tổng giá thành nhóm sản phẩm

Xác định tổng GTSP của súc vật nuôi lấy sữa (tổng giá thành nhóm sản phẩm gồm giá thành của sản phẩm sữa tươi và súc vật con) theo công thức tính giá thành có loại trừ giá trị sản phẩm phụ thu hồi qua công thức (1.21)

$$\begin{array}{rcccl} \text{Tổng giá} & & \text{Chi phí} & & \text{Chi phí} & & \text{Giá trị} & & \text{Giá trị sản} \\ \text{thành sản} & & \text{sản xuất} & & \text{sản xuất} & & \text{sản phẩm} & & \text{phẩm dở} \\ \text{phẩm} & = & \text{dở dang} & + & \text{phát sinh} & - & \text{phụ thu} & - & \text{dang cuối} \\ \text{chính} & & \text{đầu kỳ} & & \text{trong kỳ} & & \text{được} & & \text{kỳ} \end{array} \quad (1.21)$$

Thứ hai, tính giá thành từng loại sản phẩm chính bằng phương pháp hệ số.

Trong nội dung này, ta phải xác định giá thành của từng loại sản phẩm thu được của súc vật nuôi lấy sữa. Đó là giá thành của sản phẩm sữa tươi và giá thành của 1 kg súc vật sau đẻ và giá thành của 1 con súc vật sau đẻ 24 giờ còn sống và khỏe mạnh. Vì vậy, ta có:

+ Giá thành 1 kg sữa tươi được xác định qua công thức (1.22):

$$\text{Giá thành 1 kg sữa tươi} = \frac{\text{Tổng giá thành sản phẩm chính trong kỳ}}{\text{Sản lượng sữa vắt được trong kỳ} + \text{Sản lượng sữa vắt được quy đổi từ súc vật con}} \quad (1.22)$$

Trong đó, sản lượng sữa vắt được quy đổi từ súc vật con. Ta căn cứ theo quy định của BNN và PTNN có quy định là 1 kg trọng lượng súc vật con mới đẻ sẽ có giá trị tương đương với 4 kg sữa tươi hoặc một con bê con tương đương với 100 kg sữa tươi. Từ đó, ta quy đổi các sản phẩm của súc vật nuôi lấy sữa về một sản phẩm là sữa tươi như sau theo công thức (1.23) như sau:

$$\text{Sản lượng sữa vắt được} = \text{Súc vật con mới đẻ} \times \text{Trọng lượng súc vật con} \times 4 \quad (1.23)$$

+ Xác định giá thành 1 kg súc vật con sau đẻ qua công thức (1.24)

$$\text{Giá thành 1 kg súc vật con sau đẻ} = \text{Giá thành 1 kg sữa tươi} \times 4 \quad (1.24)$$

+ Cuối cùng, xác định giá thành 1 con súc vật con sau đẻ 24 giờ còn sống và khỏe mạnh thực hiện bằng công thức (1.25):

$$\text{Giá thành 1 con súc vật con sau khi đẻ 24 giờ còn sống, khỏe mạnh} = \frac{\text{Giá thành 1 kg sữa}}{\text{Trọng lượng của con súc vật con sau khi đẻ 24 giờ còn sống}} \times 4 \quad (1.25)$$

@ Phương pháp xác định giá thành sản phẩm theo đơn đặt hàng

Phương pháp này được áp dụng cho những sản phẩm thực hiện theo đơn đặt hàng và theo yêu cầu của từng khách hàng riêng biệt đồng thời có số lượng sản phẩm sản xuất lớn, giá trị sản phẩm cao, sản phẩm dễ nhận diện.

“Phương pháp xác định chi phí theo công việc được áp dụng trong các DN sản xuất các sản phẩm đơn chiếc hoặc theo từng đợt hàng riêng biệt, khác nhau về quy cách, nguyên vật liệu hoặc kỹ thuật dùng để sản xuất” [20; tr.58].

Trong phương pháp này từng công việc đã nhận từ khách hàng, từng đơn đặt hàng sản xuất gọi là một công việc. Kế toán tập hợp chi phí và phân bổ chi phí cho từng công việc theo các tiêu thức phân bổ phù hợp. Trong thực tế, các DNCN với sản phẩm gia súc là lợn con giống xuất bán ra ngoài hoặc chăn nuôi lợn thịt theo đơn đặt hàng thường áp dụng phương pháp này.

Quá trình tập hợp CPSX và tính giá thành theo đơn đặt hàng được thực hiện theo một trình tự riêng biệt với các phương pháp khác nhau. Vì vậy, trong quá trình tập hợp và tính toán thì kế toán cần phải nắm vững các quy trình để thực hiện và kiểm soát chi phí chính xác và hiệu quả. Quá trình tập hợp chi phí theo đơn đặt hàng được khái quát bằng sơ đồ sau tại Phụ lục (1.4)

Theo phương pháp này, đối với khoản mục CP NVLTT kế toán căn cứ vào các chứng từ ban đầu như: Phiếu xuất kho, hóa đơn GTGT, hóa đơn BHHT mua của người

bán nếu sử dụng trực tiếp không qua nhập kho. Còn đối với CP NCTT căn cứ vào bảng chấm công, phiếu xác nhận vật tư, sản phẩm, hàng hóa hoàn thành, hợp đồng giao khoán công việc, bảng thanh toán tiền lương và BHXH là căn cứ để tập hợp khoản mục chi phí này. Còn lại, đối với CP SXC sẽ được xác định theo mức phân bổ dự toán, mức phân bổ CP SXC được xác định theo công thức (1.26) và (1.27) như sau:

+ Hệ số phân bổ CP SXC = Tổng CP SXC ước tính chia (:) Tổng mức hoạt động chung ước tính (1.26)

+ Mức phân bổ CP SXC ước tính cho từng đơn hàng = Hệ số phân bổ CP SXC nhân (x) Mức hoạt động ước tính chung của từng đơn hàng (1.27)

Mức hoạt động ước tính chung của từng đơn hàng sẽ phụ thuộc vào đặc điểm kinh doanh của từng DN để lựa chọn sao cho phù hợp và tiêu thức có thể lựa chọn đó là: CP NVLTT, CP NCTT, định mức tiêu hao nguyên vật liệu...

Phương pháp chi phí theo đơn đặt hàng sẽ giúp DN xác định được các chi phí liên quan đến mỗi công việc hoặc đơn hàng ngay khi chi phí phát sinh. Từ đó, có thể đánh giá và kiểm soát chi phí một cách kịp thời. Tuy nhiên, phương pháp này có nhược điểm là chỉ tập trung tập hợp chi phí theo sản phẩm mà không tập hợp theo quá trình sản xuất. Ngoài ra, một hạn chế nữa đó là đối với khoản mục CP SXC được phân bổ cho sản phẩm hoàn thành theo ước tính mà không xem xét theo thực tế. Vì vậy, việc đánh giá DN sử dụng CP SXC cho sản xuất mang tính thống kê, không đánh giá chi tiết được hiệu quả sử dụng chi phí này cho từng loại sản phẩm cụ thể theo mức độ phát sinh chi phí thực tế. Trong trường hợp DNCN sản xuất thực tế nhỏ hơn nhiều so với sản lượng sản phẩm ước tính thì dẫn đến việc phân bổ CP SXC cho sản phẩm trong kỳ là nhỏ. Vì thế, GTSP cũng ảnh hưởng bởi khoản mục chi phí này và khi đó DN quyết định giá bán của sản phẩm không đáp ứng được mức lợi nhuận mong muốn theo kế hoạch của DN.

Từ những phân tích trên cho thấy, phương pháp này phù hợp cho những DNCN với các sản phẩm chăn nuôi có tính riêng, độc đáo theo từng đơn đặt hàng cụ thể, giá trị của mặt hàng lớn và khách hàng đã đặt mua hàng trước khi tiến hành chăn nuôi.

@ Phương pháp xác định chi phí theo hoạt động (ABC)

Phương pháp xác định chi phí theo hoạt động (Activities Base Cost - ABC) là một nghiên cứu được thực hiện vào giữa những năm 1980 bởi Robert Kaplan và Robin Cooper với căn cứ xuất phát từ những hạn chế của phương pháp xác định chi phí truyền thống. Theo nội dung của phương pháp ABC thì CPSX sản phẩm không chỉ bao gồm đơn thuần là các chi phí trực tiếp tham gia vào sản xuất sản phẩm mà còn phải bao gồm

cả các loại chi phí gián tiếp khác như CPBH, CP QLDN. Phương pháp ABC là phương pháp xác định chi phí bằng cách xác định các trung tâm chi phí hoặc các trung tâm hoạt động của một tổ chức và chỉ định chi phí cho các sản phẩm và dịch vụ dựa trên số lượng các sự kiện hoặc giao dịch liên quan đến quá trình cung cấp một sản phẩm hoặc dịch vụ. Phương pháp ABC tìm kiếm để xác định mối quan hệ giữa các hoạt động với việc tạo ra và tiêu thụ sản phẩm hay tại các hoạt động khác nhau thì sản phẩm nào tiêu tốn nhiều chi phí gián tiếp hơn sẽ được phân bổ chi phí nhiều hơn. Vì thế, các tiêu thức phân bổ chi phí phản ánh chính xác hơn mức độ tiêu hao nguồn lực thực tế của từng sản phẩm. Các chi phí tham gia trực tiếp vào sản xuất sản phẩm thì được tập hợp trực tiếp như CP NVLTT, CP NCTT. Còn CP SXC liên quan đến nhiều đối tượng chịu chi phí sẽ được phân bổ cho từng đối tượng chịu chi phí.

Theo Lanen & cộng sự (2011) cho rằng xác định chi phí dựa trên hoạt động dựa trên bốn bước như sau: (i) Xác định hoạt động; (ii) Xác định kích thước chi phí liên quan đến từng hoạt động; (iii) Tính toán tỷ lệ phân bổ chi phí cho mỗi đơn vị kích thước chi phí hoặc giao dịch; (iv) Gán chi phí cho sản phẩm bằng cách nhân (x) tỷ lệ phân bổ chi phí với khối lượng đơn vị kích thước chi phí tiêu dùng bởi sản phẩm [67].

Như vậy, nếu thực hiện phương pháp ABC sẽ là một công cụ quản lý mạnh mẽ và hiệu quả CPSX sản phẩm, dịch vụ. Tuy nhiên, việc kiểm soát chi phí là vấn đề khó nhất của phương pháp này. Việc chỉ ra các chi phí chung dựa trên mức độ hoạt động của mỗi sản phẩm không phải là dễ xác định. Hơn nữa, đối với những DN có quy trình công nghệ phức tạp, sản xuất với số lượng sản phẩm nhỏ thì việc áp dụng phương pháp này sẽ làm tăng GTSP hơn các phương pháp đã nói ở trên.

Ưu điểm của phương pháp này khắc phục được hạn chế của các phương pháp trên và ABC cho kết quả tính toán giá phí tốt hơn, phân bổ chi phí chính xác hơn giúp các nhà quản trị đánh giá đúng chi phí, doanh thu và lợi nhuận vì thế giúp cải thiện và nâng cao lợi thế cạnh tranh của DN. Tuy nhiên, với sự phức tạp của phương pháp và đối với những DNCN chỉ thực hiện chăn nuôi một loại vật nuôi, quy mô chăn nuôi nhỏ thì áp dụng phương pháp sẽ gây tốn kém và phân bổ CP SXC không chính xác.

1.4.4. Cung cấp, sử dụng và phân tích thông tin CPSX, GTSP phục vụ cho quản trị trong DNCN

1.4.4.1. Cung cấp thông tin chi phí sản xuất, giá thành qua hệ thống báo cáo quản trị

Báo cáo quản trị CPSX và GTSP là báo cáo chi tiết, phản ánh cụ thể các chỉ tiêu về CPSX và GTSP theo nhiều tiêu thức khác nhau nhằm cung cấp một cách đầy đủ kịp thời các thông tin về CPSX và GTSP đáp ứng được các yêu cầu quản lý của DN.

Các mẫu biểu báo cáo quản trị CPSX và GTSP bao gồm các mẫu biểu sau: Báo cáo dự toán sản lượng chăn nuôi; Báo cáo dự toán CP NVLTT; Báo cáo dự toán CP NCTT; Báo cáo dự toán CP SXC; Báo cáo CPSX theo yếu tố; Báo cáo CPSX theo khoản mục chi phí; Báo cáo giá thành sản xuất sản phẩm chăn nuôi; Báo cáo GTSP theo bộ phận; Báo cáo kế hoạch CPSX; Báo cáo CPSX theo đội, trại chăn nuôi; Báo cáo tổng hợp chi phí chăn nuôi của từng đàn vật nuôi; Báo cáo sản lượng vật nuôi sản xuất hoàn thành; Báo cáo súc vật nuôi sơ sinh chết, loại thải.

Các bản báo cáo này sẽ cung cấp thông tin về chi phí và giá thành một cách chi tiết, giúp các nhà quản trị DN đưa ra các quyết định kịp thời trong sản xuất. Đồng thời, cung cấp số liệu để phân tích thường xuyên việc thực hiện định mức kinh tế, kỹ thuật cho từng lĩnh vực hoạt động, từng sản phẩm, mặt hàng, từng nơi phát sinh chi phí cũng việc so sánh kết quả đạt được với thực tế thực hiện của DN. Ngoài ra, còn cung cấp thông tin cho việc lập định mức chi phí, lập kế hoạch và dự toán chi phí cho các kỳ sản xuất tiếp theo, củng cố và nâng cao chất lượng công tác hạch toán nội bộ ở các bộ phận có liên quan và tăng cường kiểm soát chi phí và giá thành ở DN. Chính vì vậy, báo cáo quản trị CPSX và GTSP có ý nghĩa quan trọng trong công tác KTQT của DN đặc biệt là trong công tác quản trị CPSX và GTSP.

1.4.4.2. Sử dụng thông tin CPSX, GTSP gia súc phục vụ cho quản trị DN

Các thông tin về CPSX, GTSP được cung cấp trên các báo cáo của DNCN. Từ các thông tin chính xác, đầy đủ, kịp thời giúp các nhà quản trị có những quyết định phù hợp và hiệu quả nếu thông tin cung cấp là chính xác. Vì vậy, các thông tin cần được chọn lọc và phân tích đánh giá để đưa ra những tư vấn cần thiết cho nhà quản trị DN có những quyết định phù hợp trong việc quản lý điều hành SXKD và mang lại hiệu quả cao nhất cho DN.

@ Sử dụng thông tin trên báo cáo sản xuất

Báo cáo sản xuất là một mẫu báo cáo tổng hợp của KTQT và là báo cáo tổng hợp về hoạt động sản xuất của đơn vị cung cấp các thông tin cần thiết về tình hình sản xuất. Để từ đó là cơ sở giúp nhà quản trị đưa ra các quyết định phù hợp. Báo cáo này cung cấp các thông tin về tình hình CPSX, GTSP của từng tổ, đội, trại chăn nuôi hoặc từng sản phẩm chăn nuôi của đàn súc vật nuôi các mẫu báo cáo bao gồm: báo cáo tổng hợp chi phí chăn nuôi của từng đàn vật nuôi, báo cáo sản lượng vật nuôi sản xuất hoàn thành, báo cáo mức độ hoàn thành của sản phẩm dở dang, báo cáo kiểm kê số lượng sản phẩm dở dang, báo cáo chi phí cho đàn súc vật chưa nhưng chưa đẻ trong kỳ, báo cáo giá trị sản phẩm thu hồi trong chăn nuôi, báo cáo tình hình chu chuyển đàn vật nuôi theo trọng lượng vật nuôi...

@ Sử dụng thông tin trên báo cáo CPSX theo khoản mục chi phí

Báo cáo được lập và phản ánh một cách tổng quát cũng như chi tiết từng khoản mục chi phí như CP NVLTT, CP NCTT, CP SXC để quản lý và theo dõi chi phí theo các khoản mục và đáp ứng cho yêu cầu tính giá thành cho từng đối tượng chịu chi phí. Báo cáo được lập trên cơ sở các báo cáo liên quan như: báo cáo chi phí nguyên vật liệu (báo cáo tình hình sử dụng thức ăn gia súc, báo cáo tình hình sử dụng thuốc thú y và vaccine), báo cáo chi phí tiền lương, báo cáo chi phí khấu hao TSCĐ, dịch vụ mua ngoài, báo cáo tình hình nhập xuất tồn vật tư, sản phẩm.

@ Sử dụng thông tin trên báo cáo giá thành theo biến phí

Giá thành sản xuất theo biến phí chỉ bao gồm biến phí sản xuất nên còn gọi là giá thành sản xuất bộ phận. Vì vậy, giá thành sản xuất theo biến phí chỉ bao gồm biến phí NVLTT, biến phí NCTT và biến phí SXC tính cho sản phẩm chăn nuôi hoàn thành và xuất bán trong kỳ.

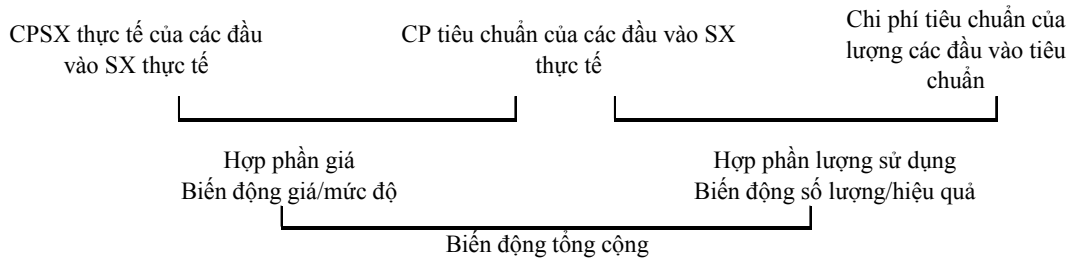
Vì vậy, khi xác định GTSP theo biến phí thì định phí sản xuất được tính toàn bộ chỉ tiêu giá vốn hàng bán trong kỳ trên báo cáo kết quả SXKD và phần định phí này không được kết chuyển để xác định GTSP trong kỳ.

Để xác định được chỉ tiêu lãi trên biến phí thì cơ sở để xác định là chỉ tiêu giá thành theo biến phí là một bộ phận của giá thành toàn bộ. Ngoài ra, để xác định điểm hòa vốn thì cũng căn cứ trên cơ sở và sử dụng thông tin của chỉ tiêu giá thành sản xuất theo biến phí.

1.4.4.3. Phân tích thông tin CPSX, GTSP phục vụ cho quản trị doanh nghiệp

Các phương pháp có thể vận dụng trong quá trình phân tích thông tin chi phí như phương pháp loại trừ, phương pháp so sánh. Trong đó, sử dụng phương pháp loại trừ để xem xét mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố và nguyên nhân tác động đến chi phí của DN. Ngoài ra, có thể sử dụng phương pháp so sánh để xác định mức biến động khi so sánh các chỉ tiêu về chi phí như chi phí thực hiện so với định mức hoặc dự toán, giá thành thực tế đạt được và giá thành dự toán...Do vậy, khi phân tích thông tin về chi phí, giá thành để phục vụ cho quá trình ra quyết định của nhà quản trị một cách sáng suốt và kịp thời.

Để xem xét sự biến động giữa tổng chi phí thực tế đã phát sinh và tổng chi phí tiêu chuẩn đã áp dụng thông qua chỉ tiêu biến động tổng cộng. Tuy nhiên, biến động tổng cộng không cung cấp thông tin hữu ích để giải thích sự khác nhau về chi phí đã xảy ra. Vì vậy, để phục vụ cho mục tiêu kiểm soát chi phí thì biến động tổng cộng được chia nhỏ thành biến động về lượng và biến động về giá. Mô hình các biến động chi tiết được mô tả như sau:



Hình 1.1: Các biến động chi tiết so với chi phí tiêu chuẩn [17; Tr.154]

Phần biến động giá trong biến động tổng cộng được xác định bằng công thức (1.28) đo bởi sự khác biệt giữa giá thực tế (AP) với giá tiêu chuẩn (SP) nhân với số lượng đầu vào thực tế (AQ):

$$\text{Nhân tố giá} = (AP - SP) \times AQ \quad (1.28)$$

Phần biến động về lượng trong biến động tổng cộng tại công thức (1.29) được xác định bởi sự khác biệt giữa số lượng thực tế (AQ) và số lượng tiêu chuẩn (SQ) nhân với giá tiêu chuẩn (SP):

$$\text{Nhân tố lượng sử dụng} = (AQ - SQ) \times SP \quad (1.29)$$

Vậy ta xem xét nếu giá thực tế hoặc tổng khối lượng đầu vào thực tế lớn hơn so với giá tiêu chuẩn hoặc khối lượng tiêu chuẩn thì biến động này không có lợi (U - unfavorable). Ngược lại, nếu các mức tiêu chuẩn mà lớn hơn so với thực tế thì biến động là có lợi (F - favorable).

1.5. Kế toán CPSX, GTSP của các nước tiên tiến và bài học kinh nghiệm đối với Việt Nam

1.5.1. Kế toán CPSX, GTSP ở một số nước tiên tiến

Tại mỗi quốc gia trên thế giới, bắt nguồn từ điều kiện kinh tế, tự nhiên, môi trường và xã hội cùng với hệ thống chính trị, luật pháp và những chính sách phát triển kinh tế có sự khác nhau. Tuy nhiên, trong lĩnh vực kế toán tiến tới hội nhập kinh tế quốc tế và sự hòa hợp về kế toán là mục tiêu phát triển hệ thống kế toán nói chung cần phải đạt được đã và đang được thực hiện. Như vậy, một vấn đề hết sức cần thiết là vận dụng kinh nghiệm về kế toán CPSX, GTSP tại các nước tiên tiến để rút ra bài học kinh nghiệm cho Việt Nam. Với các nước đứng đầu và có bề dày phát triển cả về lý luận và thực tiễn trong kế toán chi phí, GTSP cũng như đứng đầu về sản lượng chăn nuôi gia súc cung cấp cho thế giới là Mỹ và Pháp cũng là một trong những quốc gia đạt trình độ chuyên môn hóa cao trong chăn nuôi gia súc theo hướng công nghiệp. Từ đó, cho thấy việc nghiên cứu kinh nghiệm của các nước này là cần thiết.

1.5.1.1. Kế toán chi phí, giá thành theo hệ thống kế toán Mỹ

Mỹ là một trong những quốc gia nằm trong những nước đứng đầu trong chăn nuôi gia súc đặc biệt là chăn nuôi lợn. Ngày nay, những DNCN lợn truyền thống

của Mỹ đã được thay thế dần bằng chăn nuôi nông nghiệp, chăn nuôi tập trung với quy mô lớn. Những đổi mới về công nghệ trong chăn nuôi đã tạo động lực và góp phần thay đổi đáng kể năng suất trong chăn nuôi.

Với nghiên cứu của Nigel Key & William McBride (2004), nhóm tác giả đã chỉ ra việc đo lường CPSX trong các DNCN lợn được thực hiện và xác định CPSX là một chỉ báo quan trọng về sự thành công tài chính của DNCN lợn [80]. Với các quyết định kinh doanh cụ thể như có tiếp tục sản xuất hay không tiếp tục sản xuất, dựa trên mối quan hệ CPSX và GTSP kỳ vọng và độ dài của thời gian lập kế hoạch. Đối với các quyết định trong ngắn hạn, các quyết định sản xuất được đưa ra là mức chi phí hoạt động tương ứng với số lợn nái sinh sản hiện có. Còn các quyết định trong dài hạn liên quan đến chi phí TSCĐ hay đàn nái sinh sản thay thế, chi phí sở hữu và chi phí hoạt động cần phải được xem xét. Việc đầu tư và thay thế các tài sản trong cơ sở chăn nuôi lợn là cần thiết. Đây chính là điểm mà hầu hết các DN chăn nuôi lợn phải quyết định có nên tiếp tục SXKD hay không.

Trong công tác kế toán Mỹ xây dựng mô hình kế toán Mỹ bao gồm hai bộ phận là bộ phận KTTC và bộ phận KTQT với đặc trưng cơ bản là sự kết hợp giữa hệ thống KTTC và KTQT thành một hệ thống thống nhất trong cùng một bộ máy kế toán và là mô hình kế toán động, cụ thể:

Về chứng từ kế toán, KTTC và KTQT đều sử dụng một hệ thống chứng từ kế toán duy nhất, ngoài ra trong KTQT có tổ chức chứng từ kế toán riêng để thu thập thông tin chi tiết và thông tin dự báo.

Về tài khoản kế toán, hệ thống tài khoản kế toán tổng hợp được sử dụng cho các mục đích của KTTC còn các tài khoản phân tích phục vụ cho mục đích của KTQT. Ngoài ra, ở Mỹ không xây dựng hệ thống tài khoản kế toán CPSX thống nhất áp dụng cho các DN. Mà tùy thuộc vào đặc điểm SXKD và yêu cầu quản lý để lựa chọn số lượng tài khoản, tên gọi, mã hiệu tài khoản do DN quyết định. Các DN tự xây dựng và có các quy định chi tiết hướng dẫn về kết cấu, nội dung, phương pháp ghi chép trên tài khoản.

Về báo cáo kế toán, mỗi bộ phận kế toán có chức năng thu nhận, cung cấp thông tin kế toán vừa ở dạng tổng hợp vừa ở dạng chi tiết theo yêu cầu quản lý. Các báo cáo KTQT cung cấp các thông tin cho nội bộ DN và hệ thống báo cáo KTTC cung cấp thông tin cho các đối tượng bên ngoài DN.

Về tiêu thức phân bổ chi phí, theo nghiên cứu của Wijewardena and De Zoysa [89] cho thấy các DN ở Mỹ chủ yếu sử dụng tiêu thức chi phí lao động trực tiếp và số giờ lao động trực tiếp để phân bổ CP SXC. Ngoài ra, một số ít DN sử

dụng tiêu thức phân bổ CP SXC là số giờ máy chạy và CP NVLTT, không sử dụng tiêu thức sản lượng và chi phí trực tiếp để phân bổ chi phí.

Về xác định chi phí cho đối tượng chịu chi phí, các DN ở Mỹ theo nghiên cứu của Wijewardena and De Zoysa cho thấy các phương pháp xác định chi phí được sử dụng như theo đơn hàng, theo quá trình, theo hoạt động được sử dụng phổ biến. Cụ thể phương pháp được sử dụng tại đa số các DN là phương pháp theo quá trình sản xuất.

Về phương pháp tính giá thành, từ nghiên cứu của Wijewardena and De Zoysa cho thấy các DN ở Mỹ đều sử dụng phương pháp tính giá thành đầy đủ và phương pháp chi phí trực tiếp (biến đổi) và phương pháp được sử dụng phổ biến và chiếm đa số của các trong nghiệp sản xuất ở Mỹ là phương pháp chi phí đầy đủ.

1.5.1.2. Kế toán chi phí, giá thành theo hệ thống kế toán của Pháp

Pháp là một quốc gia áp dụng mô hình kế toán tĩnh đồng thời thiết kế hệ thống KTTC và KTQT là tách biệt. Vì vậy, bộ máy kế toán thực hiện là độc lập, tổ chức hệ thống tài khoản, sổ kế toán và BCTC riêng biệt giữa KTTC và KTQT. Trong đó, KTTC xây dựng theo mô hình kế toán tĩnh, KTQT xây dựng theo mô hình kế toán động. Các DN SXKD bị chi phối bởi chính sách pháp luật của Nhà nước. Tại các DN hình thành các trung tâm chi phí gồm trung tâm chính và trung tâm phụ. Từ đó, chi phí gián tiếp phát sinh được phân chia lần đầu cho các trung tâm chính và trung tâm phụ và lần thứ hai phân chia từ các trung tâm phụ vào trung tâm chính. Cuối kỳ, kết chuyển chi phí tại các trung tâm chính để xác định giá phí.

Chứng từ kế toán được sử dụng thì ngoài hệ thống chứng từ kế toán chung của KTTC đối với KTQT có lập những chứng từ kế toán riêng phục vụ cho quản lý nội bộ của DN.

Hệ thống tài khoản kế toán xây dựng riêng biệt cho KTTC và KTQT. Hệ thống tài khoản KTTC quy định và bắt buộc cho các DN. Còn hệ thống tài khoản của KTQT phụ thuộc vào yêu cầu quản lý của DN để mở và phân cấp tài khoản chi tiết.

Về hệ thống sổ kế toán có sự độc lập giữa KTTC và KTQT. Trong đó, KTQT xây dựng hệ thống sổ kế toán riêng phục vụ để ghi chép các nghiệp vụ kế toán thuộc KTQT.

Về hệ thống báo cáo kế toán: Ngoài các báo cáo được lập theo quy định của KTTC. Ngoài ra đối với kế toán CPSX, GTSP thì KTQT có lập những mẫu báo cáo riêng như: Báo cáo dự toán sản xuất, báo cáo lãi lỗ từng bộ phận...Đồng thời, các chỉ tiêu kế hoạch, dự toán cũng được KTQT quan tâm thực hiện.

Từ đó ta thấy, ưu điểm của mô hình này là có sự chuyên môn hóa do có sự tách biệt giữa KTTC và KTQT. Có sự phân định nhiệm vụ rõ ràng của từng bộ phận để các bộ phận chuyên sâu vào công việc được phân công đảm nhiệm và có điều

kiện để nâng cao trình độ. Ngược lại, nhược điểm có thể thấy của mô hình này là bộ máy không khèn, kém linh hoạt, không có sự kết hợp chặt chẽ giữa kế toán tổng hợp và chi tiết, luân chuyển chứng từ và thu nhận thông tin chậm, hiệu quả thấp. Vì thế, mô hình này thích hợp DN có vận dụng tin học và phần mềm kế toán, có quy mô lớn và có lực lượng lớn nhân viên đảm nhiệm công việc kế toán.

1.5.2. Bài học kinh nghiệm kế toán CPSX, GTSP cho DNCN gia súc ở MBVN.

Xuất phát từ việc nghiên cứu kinh nghiệm về việc áp dụng kế toán CPSX, GTSP của các nước tiên tiến cho thấy rất đa dạng và phong phú. Đồng thời, phụ thuộc vào môi trường kinh doanh, văn hóa và đặc điểm của từng quốc gia. Do vậy, sau khi nghiên cứu thực tiễn áp dụng KTTC và KTQT của một số nước tiên tiến, tác giả rút ra bài học kinh nghiệm cho kế toán CPSX, GTSP tại các DNCN gia súc ở Việt Nam cụ thể như sau:

Mô hình kế toán hỗn hợp bao gồm cả KTTC và KTQT được vận dụng với mục tiêu tổ chức bộ máy kế toán gọn nhẹ, phù hợp đặc điểm DN nhằm đảm bảo việc cung cấp thông tin cho các đối tượng sử dụng. Cùng với đó có nhiều nội dung không thể tách biệt giữa KTTC và KTQT. Trong đó, KTQT thực hiện chức năng quản lý, kiểm soát, lập dự toán, xây dựng định mức và cung cấp thông tin cho các quyết định quản lý còn KTTC là mặt kế toán pháp quy, chính thống của DN. Vì vậy, việc áp dụng mô hình kết hợp tại Việt Nam đem lại hiệu quả cao hơn.

Về phân loại chi phí, để phục vụ cho việc lập kế hoạch và ra quyết định DNCN cần thực hiện phân loại chi phí theo chi phí cố định và chi phí biến đổi, phân loại chi phí thành chi phí chăm sóc và chi phí thu hoạch. Sử dụng phương pháp thích hợp để tách chi phí hỗn hợp thành định phí và biến phí.

Về CP SXC sử dụng tiêu thức phân bổ phù hợp với đặc thù DNCN và các DNCN cần được xem xét và áp dụng phương pháp ABC để phân bổ chi phí cho các bộ phận liên quan để phản ánh chính xác hiệu quả kinh doanh của từng bộ phận. Tuy nhiên, việc áp dụng phương pháp này cần xem xét và so sánh giữa chi phí bỏ ra và lợi ích kinh tế thu được và điều kiện thực tế.

Về hệ thống tài khoản kế toán với mục tiêu gọn nhẹ, tiết kiệm, hiệu quả không nhất thiết phải xây dựng hệ thống tài khoản kế toán riêng biệt của KTTC và KTQT mà có thể sử dụng chung trên một hệ thống tài khoản. Tuy nhiên, cần mở chi tiết tới từng cấp độ quản lý đối với những khoản mục cần quản lý chi tiết.

Về hệ thống sổ kế toán để cung cấp được những thông tin hữu ích phù hợp với đặc điểm của DNCN cần thiết kế gọn nhẹ nhưng vẫn đảm bảo sự đầy đủ của các chỉ tiêu thông tin cần thiết và phù hợp theo hướng dẫn của chế độ kế toán DN.

Về việc nhận diện, đo lường, ghi nhận và trình bày thông tin về CPSX, GTSP và việc trích lập dự phòng đối với sản phẩm nông nghiệp là sản phẩm dở dang và việc

trình bày thông tin đối sản phẩm thu hoạch từ TSSH cho sản phẩm nhiều kỳ theo quy định của IAS 41 theo định hướng áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế đồng thời áp dụng phù hợp với điều kiện cụ thể của DNCN gia súc ở MBVN.

Về hệ thống báo cáo kế toán, cụ thể các báo cáo chi phí, giá thành cần đảm bảo cung cấp các thông tin về chi phí, giá thành thực hiện, các thông tin định mức, dự toán CPSX, giá thành để từ đó có thể thu thập và phân tích thông tin xác định chênh lệch nếu có và có quyết định xử lý chênh lệch của các bên liên quan đồng thời đưa ra các biện pháp điều chỉnh hợp lý, kịp thời.

Ngoài ra, trong KTQT trên cơ sở bài học kinh nghiệm của các nước tiên tiến đưa vào vận dụng thực tiễn ở Việt Nam có thể tập trung ở những nội dung sau:

Về việc xây dựng hệ thống định mức chi phí khi xây dựng cần có sự tham mưu và tư vấn của nhiều bộ phận có liên quan như giám đốc, kế toán, kỹ thuật, thú y, công nhân trực tiếp chăm sóc nuôi dưỡng vật nuôi để đảm bảo nội dung của hệ thống định mức ngoài việc tuân thủ với các quy định của cơ quan nhà nước còn phù hợp với tình hình thực tế tại DN. Đồng thời, định mức chi phí cần được thường xuyên xem xét và điều chỉnh có thể theo quý hoặc nửa năm một lần.

Về việc lập dự toán, trong các DNCN việc lập đã lập được một số dự toán cơ bản nhưng cụ thể tại các DNCN gia súc cần lập đầy đủ các loại dự toán để phục vụ cho việc kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động của DN với phương pháp lập dự toán là phương pháp lập từ dưới lên. Đồng thời, dự toán cần được lập thường xuyên theo tháng thay vì theo quý hoặc theo năm như hiện nay.

Về phương pháp tính GTSP, hiện nay tại các DNCN gia súc đang thực hiện và áp dụng phương pháp tính giá thành đầy đủ để cung cấp thông tin lập BCTC. Với đặc thù của DNCN gia súc cần thực hiện phương pháp tính giá thành có loại trừ chi phí sản phẩm phụ, phương pháp tính giá thành sản phẩm “song đôi” trong chăn nuôi bò sữa.

Về phân tích chi phí sản xuất thực hiện phân tích chi phí thực tế với chi phí tiêu chuẩn, để so sánh, phân tích và đánh giá biến động chi phí. Cung cấp thông tin phục vụ cho quản trị DN.

Vậy, trong điều kiện hội nhập hệ thống kế toán Việt Nam được xây dựng trên quan điểm tôn trọng các thông lệ và chuẩn mực quốc tế đồng thời có sự vận dụng cho phù hợp với từng giai đoạn phát triển kinh tế ở Việt Nam. Hiện tại các DN ở Việt Nam áp dụng lý thuyết kế toán hiện đại trong kế toán CPSX, GTSP còn khá hạn chế và có thể chưa được áp dụng ngay, đồng bộ. Vì vậy, trước mắt từng bước áp dụng các lý thuyết kế toán hiện đại cùng với các lý thuyết kế toán truyền thống để cung cấp những thông tin hữu ích cho việc xây dựng hệ thống thông tin của quản trị DN.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

Trong Chương 1, luận án đã hệ thống hóa, phân tích, làm sáng tỏ và phát triển những vấn đề lý luận về kế toán CPSX và GTSP trong các DNCN. Đặc biệt, luận án đã làm rõ đặc điểm hoạt động chăn nuôi có ảnh hưởng đến kế toán CPSX và GTSP, nhận diện và phân loại CPSX, GTSP, kế toán CPSX và GTSP trên góc độ KTTC và góc độ KTQT, tìm hiểu kinh nghiệm kế toán CPSX, GTSP của một số quốc gia như Mỹ và Pháp để từ đó rút ra bài học về kế toán CPSX, GTSP cho các DNCN ở Việt Nam.

Nội dung của Chương 1 là cơ sở lý luận quan trọng cho việc nghiên cứu, đánh giá thực trạng kế toán CPSX, GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN và đề xuất các giải pháp hoàn thiện ở các chương sau của luận án.

CHƯƠNG 2

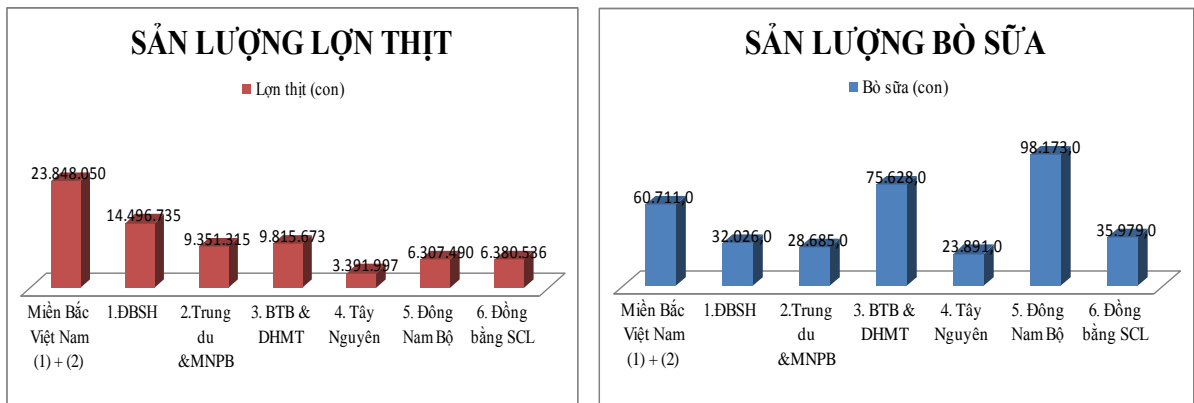
THỰC TRẠNG KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT, GIÁ THÀNH SẢN PHẨM TẠI CÁC DOANH NGHIỆP CHĂN NUÔI GIA SÚC Ở MIỀN BẮC VIỆT NAM

2.1. Tổng quan về các doanh nghiệp chăn nuôi gia súc ở miền Bắc Việt Nam

2.1.1. Giới thiệu chung về ngành chăn nuôi gia súc và DNCN gia súc ở MBVN

Chăn nuôi gia súc là một ngành chủ lực trong ngành chăn nuôi, cho đến nay chăn nuôi gia súc phát triển nhanh, mạnh cả về quy mô chăn nuôi cũng như số hộ tham gia vào chăn nuôi gia súc. Theo số liệu thống kê đến tháng 10 năm 2018 trong chăn nuôi gia súc với vật nuôi là bò sữa và lợn thịt thì số lượng bò sữa của cả nước là: 294.382 con (trong đó MBVN là 60.711 con, chiếm tỷ trọng 20,6% so với cả nước). Còn chăn nuôi lợn thịt với số lượng lợn của cả nước là: 49.743.746 con (trong đó MBVN là 23.848.050 con, chiếm tỷ trọng 47,94% so với cả nước). Từ đó cho thấy chăn nuôi gia súc ở MBVN giữ vai trò chủ lực trong ngành chăn nuôi của nước ta. Số liệu cụ thể được mô tả tại biểu đồ (2.1)

Biểu đồ 2.1: Thống kê chăn nuôi gia súc đến tháng 10 năm 2018



(Nguồn: Tổng cục Thống kê & tổng hợp của tác giả)

Hơn nữa, qua biểu đồ trên cho thấy chăn nuôi gia súc phát triển và chủ yếu tập trung tại vùng Đồng bằng Sông Hồng và vùng trung du và miền núi Phía Bắc chiếm tỷ trọng gần 50% sản lượng trong chăn nuôi lợn và chăn nuôi bò sữa chiếm 20,6% của cả nước. Vì vậy, đây cũng là hai vùng chăn nuôi gia súc ở MBVN tác giả tập trung nghiên cứu và thu thập số liệu phục vụ cho đề tài nghiên cứu. Những vùng chăn nuôi này là vùng trọng điểm và có triển vọng nhất về chăn nuôi gia súc và có nhiều tiềm năng về hoạt động chăn nuôi chưa được khai thác triệt để, hiện

đang phát huy các thế mạnh sẵn có và khắc phục những mặt yếu kém để nâng cao hiệu quả kinh tế trong chăn nuôi gia súc.

Mặt khác, đối với các trang trại chăn nuôi gia súc ở MBVN có sự tăng lên đáng kể về số lượng và quy mô chăn nuôi theo số liệu tại Bảng (2.1)

Bảng 2.1: Số lượng trang trại chăn nuôi đạt tiêu chí kinh tế trang trại theo Thông tư 27/2011/TT-BNNPTNT

Vùng	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Cả nước	6.267	8.213	9.206	12.642	15.068	20.869	21.158
Miền Bắc Việt Nam	2.958	4.002	4.696	6.035	7.325	11.057	11.180
Tỷ lệ % so với cả nước	47,2	48,7	51,0	47,7	48,6	53,0	52,8
Đồng bằng Sông Hồng	2.439	3.174	3.779	4.851	5.998	8.726	8.841
Tỷ lệ % so với cả nước	38,9	38,7	41,1	38,4	39,8	41,8	41,8
Trung du và MN phía Bắc	519	828	917	1.184	1.327	2.331	2.339
Tỷ lệ % so với cả nước	8,3	10,1	10,0	9,37	8,8	11,2	11,1

(Nguồn: Tổng cục Thống kê giai đoạn 2011 - 2017 và tổng hợp của tác giả)

Tuy nhiên, theo báo cáo của Tổng cục Thống kê (2017) số trang trại tham gia hoạt động chăn nuôi phân theo ngành và vùng kinh tế của cả nước thì MBVN năm 2011 là: 2.958 trang trại chiếm tỷ lệ 47,2% so với cả nước. Đến năm 2017, số lượng trang trại chăn nuôi tại vùng này là: 11.180 trang trại chiếm tỷ lệ 52,8% so với cả nước. Nhưng số trang trại đăng ký kinh doanh và là DN hoạt động trong lĩnh vực nông nghiệp tại vùng này chỉ có ở năm 2011 là 333 DN và tăng lên ở năm 2016 là 577 DN. Điều đó cho thấy, các trang trại hoạt động trong lĩnh vực chăn nuôi theo số liệu thống kê tương đối nhiều. Nhưng trang trại có đăng ký kinh doanh, hoạt động chăn nuôi là các DN chăn nuôi ít. Điều này, xuất phát từ thực tế các DNCN vận hành hoạt động chăn nuôi được ưu đãi thuế TNDN, thuế suất thuế GTGT đầu ra của sản phẩm chăn nuôi là 0%, không được khấu trừ thuế GTGT đầu vào Phụ lục (2.13b). Chính vì vậy, hiện nay ở MBVN đa số các trang trại chăn nuôi gia súc có quy mô chăn nuôi lớn nhưng không thành lập DN, hoạt động theo mô hình hộ gia đình.

2.1.2. Đặc điểm tổ chức hoạt động chăn nuôi, đặc điểm sản phẩm, quy trình chăn nuôi của DNCN gia súc ở MBVN

2.1.2.1. Đặc điểm tổ chức hoạt động chăn nuôi

Chăn nuôi gia súc nếu xét về cách thức tổ chức hoạt động chăn nuôi bao gồm hai loại cơ bản là chăn nuôi tự nhiên và chăn nuôi công nghiệp. Với chăn nuôi tự nhiên đã được phát triển từ lâu đời được dựa trên cơ sở là nguồn thức ăn có sẵn, dư

thừa trong tự nhiên và nguồn lao động nhân rỗi vì thế thường chăn nuôi với quy mô nhỏ, vốn đầu tư thấp, thời gian chăm sóc ít, không đòi hỏi cao về kỹ thuật nhưng năng suất sản xuất sản phẩm thấp, thời gian chăn nuôi dài nên hiệu quả kinh tế thấp. Đối với, chăn nuôi gia súc theo hướng công nghiệp đang được phát triển rộng rãi, với tốc độ tăng nhanh về quy mô. Loại hình chăn nuôi này được thực hiện với phương châm giảm thiểu quá trình vận động để tiết kiệm hao phí năng lượng nhằm rút ngắn chu kỳ chăn nuôi, sản lượng cao, hiệu quả kinh tế cao.

Về hình thức tổ chức sản xuất chăn nuôi, trong hệ thống chăn nuôi Việt Nam với các loại hình chăn nuôi chính hiện nay như sau: Xí nghiệp chăn nuôi của Nhà nước, trang trại chăn nuôi gia súc, hộ gia đình chăn nuôi gia súc. Trong đó:

Đối với các xí nghiệp chăn nuôi của Nhà nước thì đây là một hình thức tổ chức chăn nuôi tương đối phổ biến trong những năm cuối của thế kỷ XX nhưng đến nay loại hình này gần như không còn tồn tại hoặc các xí nghiệp có vốn nhà nước nhưng đã chuyển thành công ty cổ phần hạch toán kinh doanh như một DN SXKD về chăn nuôi, hoạt động như các loại hình DN khác.

Đối với các trang trại chăn nuôi gia súc: Trang trại là hình thức tổ chức chăn nuôi và sản xuất sản phẩm gia súc thịt, gia súc giống với quy mô lớn trong nông nghiệp. Vốn đầu tư chủ yếu là của các cá nhân hoặc tổ chức hoạt động theo Luật DN và hình thành trên cơ sở thành lập các DNTN, công ty TNHH, công ty cổ phần hoặc liên kết các trang trại chăn nuôi hình thành mô hình Hợp tác xã chăn nuôi. Ngoài ra, ảnh hưởng trực tiếp đến công tác kế toán chi phí và giá thành tại các trang trại chăn nuôi được tác giả phân loại theo phương thức chăn nuôi như: (i) phương thức tự sản, tự tiêu với quy trình chăn nuôi khép kín hoặc không khép kín; (ii) chăn nuôi theo đặt hàng; (iii) phương thức chăn nuôi gia công. Tổ chức sản xuất trong chăn nuôi gia súc theo hình thức trang trại chăn nuôi thường là có quy mô chăn nuôi lớn, địa bàn rộng. Vì thế, việc quản lý vật tư, tài sản, tiền vốn thường có những khác biệt liên quan đến điều kiện tự nhiên, kinh tế và xã hội. Điều này, ảnh hưởng trực tiếp đến việc tổ chức kế toán CPSX, GTSP cũng như việc thu nhận thông tin và cung cấp thông tin cho yêu cầu quản trị DN.

Tổ chức quản lý sản xuất của DNCN gia súc thông thường tại các trang trại chăn nuôi chia thành bộ phận quản lý chung tất cả các trại chăn nuôi và bộ phận quản lý chi tiết từng trại. Tại mỗi đội (trại) sản xuất thực hiện sản xuất một sản phẩm chăn nuôi cụ thể như trại lợn con sau cai sữa, trại lợn thịt, trại lợn nái mang

thai, trại lợn nái sinh sản, trại bò thịt, trại bò sinh sản...Hoặc DNCN có thể giao khoán cho từng đội, trại hoặc quản lý chung cho toàn DN.

Ngoài hai loại hình trên tổ chức sản xuất chăn nuôi gia súc theo *kiểu hộ gia đình*: Là loại hình chăn nuôi chủ yếu ở Việt Nam. Loại hình này quy mô nhỏ, không thành lập DNCN nhưng là cũng loại hình sản xuất góp phần không nhỏ trong hệ thống chăn nuôi gia súc ở Việt Nam.

2.1.2.2. Đặc điểm sản phẩm và phương thức chăn nuôi gia súc

@ Đặc điểm sản phẩm gia súc

Chăn nuôi gia súc là một trong những ngành sản xuất quan trọng của ngành nông nghiệp. Cùng với đặc điểm chung của DN sản xuất là tiến hành sản xuất và tạo ra sản phẩm. Tuy nhiên, sản phẩm của DNCN có đặc điểm riêng và đặc trưng riêng như: Mang tính thời vụ và có tính chất riêng của từng địa phương hoặc vùng miền tương đối rõ rệt. Ngoài ra, sản phẩm chăn nuôi được sản xuất có thể bị ngắt quãng, không liên tục phụ thuộc nhiều vào điều kiện tự nhiên, thời tiết, dịch bệnh nên sản phẩm chăn nuôi thường xuyên biến động về quy cách, phẩm chất.

Mặt khác, sản phẩm chăn nuôi là những cơ thể sống, mỗi sản phẩm có quy luật sinh trưởng và phát triển riêng và có khả năng tái sản xuất tự nhiên, sản phẩm của kỳ này có thể là nguyên vật liệu đầu vào của kỳ sau hoặc sản phẩm của hoạt động sản xuất này sẽ là đầu vào của hoạt động sản xuất nông nghiệp khác. Hơn nữa, trong chăn nuôi bò sữa sản phẩm thu được trong chăn nuôi là bê con và sữa tươi thường gọi là “sản phẩm song đôi” có thể thấy đây là sản phẩm nông sản tươi sống, dễ hư hỏng. Hiện nay việc chăn nuôi theo quy trình công nghiệp các sản phẩm này có nhiều nguy cơ bị ảnh hưởng dư lượng thuốc kháng sinh, thuốc bảo vệ thực vật, làm giảm chất lượng sản phẩm. Từ những đặc điểm này của sản phẩm đã ảnh hưởng rất lớn đến quy trình chăn nuôi, tổ chức sản xuất, tổ chức quản lý và đặc biệt ảnh hưởng đến việc tập hợp CPSX và tính GTSP gia súc của DNCN. Với các sản phẩm chính trong chăn nuôi gia súc được tác giả đề cập trong luận án đó là:

- *Sản phẩm gia súc con*: (i) Là sản phẩm của DNCN gia súc sinh sản nhằm đáp ứng nhu cầu chăn nuôi là yếu tố đầu vào của chính DNCN nếu DN có quy trình chăn nuôi gia súc thịt (chăn nuôi tự sản, tự tiêu); (ii) Là sản phẩm tiêu thụ ngay (tức là bán gia súc con giống) nếu DN không có quy trình chăn nuôi gia súc thịt; (iii) Hoặc gia súc con còn là sản phẩm của quy trình chăn nuôi gia công. Đồng thời, GTSP gia súc con được xác định theo con hoặc theo kg trọng lượng thịt.

- *Sản phẩm gia súc thịt (nuôi lớn, nuôi béo)*: Sản phẩm này thu được từ quy trình chăn nuôi lợn thịt (nuôi lớn, nuôi béo) của DNCN thực hiện chăn nuôi theo quy trình tự sản, tự tiêu khép kín hoặc không khép kín, chăn nuôi theo đặt hàng hoặc chăn nuôi gia công. GTSP gia súc thịt được xác định theo kg trọng lượng thịt.

- *Sản phẩm gia súc hậu bị*: Là những gia súc con được chọn làm giống kể từ sau cai sữa cho tới lúc phối giống lần đầu. Gia súc hậu bị có thể do DNCN tự sản xuất hoặc mua ngoài từ các DNCN chuyên sản xuất con giống.

- *Sản phẩm sữa tươi*: Sản phẩm thu được từ quy trình chăn nuôi bò sữa để thu được sản phẩm sữa tươi để bán và đồng thời DN thu được sản phẩm bê con của quy trình chăn nuôi này. Sản phẩm sữa tươi DN thực hiện tiêu thụ ngay hoặc trở thành nguyên liệu phục vụ cho quy trình chế biến và giá thành của sản phẩm sữa tươi được xác định theo kg trọng lượng sữa. Còn đối với sản phẩm bê con DN có thể bán cho đơn vị chăn nuôi bò thịt hoặc chuyển tiếp sang quy trình nuôi bò thịt hoặc bò giống và xác định giá thành theo kg trọng lượng thịt.

@ Phương thức chăn nuôi gia súc

Về phương thức chăn nuôi của DNCN: Sản phẩm chăn nuôi có thể được hình thành thông qua một trong các phương thức chăn nuôi của DN là: (i) Chăn nuôi tự sản, tự tiêu; (ii) Chăn nuôi theo đơn đặt hàng; (iii) Chăn nuôi gia công.

Thứ nhất, chăn nuôi theo phương thức tự sản, tự tiêu: DNCN có thể thực hiện theo quy trình chăn nuôi khép kín và quy trình chăn nuôi không khép kín. Trong đó:

+ Đối với chăn nuôi theo hình thức tự sản, tự tiêu quy trình chăn nuôi khép kín: DNCN tự sản xuất ra con giống và chuyển con giống sang quy trình nuôi thịt (nuôi lớn, nuôi béo), sản phẩm đầu ra của quy trình là lợn thịt, bê thịt xuất chuồng. DN tự lo đầu vào và thị trường đầu ra, tự tính toán chi phí và giá thành và khi đó DNCN cần xác định GTSP của gia súc giống và gia súc thịt xuất chuồng.

+ Đối với chăn nuôi theo hình thức tự sản, tự tiêu quy trình không khép kín: DNCN không tự sản xuất được con giống đầu vào, phải mua con giống đầu vào để thực hiện quy trình nuôi thịt. Sản phẩm đầu ra của quy trình gia súc thịt xuất chuồng. DN tự lo đầu vào và thị trường đầu ra, tự tính toán chi phí và giá thành và khi đó DNCN cần xác định giá thành của gia súc thịt xuất chuồng.

Thứ hai, đối với chăn nuôi theo đơn đặt hàng: Căn cứ vào hợp đồng đặt hàng của DN bao tiêu sản phẩm đầu ra thì DNCN tiến hành chăn nuôi theo quy trình chăn nuôi theo đơn đặt hàng với con giống DN tự sản xuất. DN tập hợp toàn bộ chi phí

đầu vào theo đặt hàng và sản phẩm cần xác định giá thành là sản phẩm gia súc con hoặc gia súc thịt, sữa tươi theo từng đơn đặt hàng.

Thứ ba, đối với chăn nuôi theo hình thức gia công: Với hình thức này căn cứ vào hợp đồng gia công thì DNCN xây dựng cơ sở vật chất, đầu tư xây dựng cơ bản, chuẩn bị nhân công và các yếu tố khác phục vụ cho chăn nuôi. Còn toàn bộ chi phí chính cho hoạt động chăn nuôi như giá trị con giống đầu vào, thức ăn, thuốc thú y do đơn vị thuê gia công cung cấp. GTSP của DNCN cần xác định là giá thành gia công tính trên kg trọng lượng thịt hoặc giá thành trên một con gia súc giống.

2.1.2.3. Đặc điểm về quy trình chăn nuôi gia súc

Xuất phát từ đặc điểm của sản phẩm chăn nuôi có tính đặc thù là sản phẩm chăn nuôi gia súc có khả năng tái sản xuất tự nhiên có thể sử dụng luân chuyển nội bộ sản phẩm của quy trình sản xuất trước là nguyên liệu đầu vào cho quá trình sản xuất sau. Ngoài ra, đối tượng sản xuất của chăn nuôi là những cơ thể sống. Do vậy, mỗi con súc vật đều có quy luật sinh trưởng và phát triển riêng, chu kỳ chăn nuôi dài, quá trình chăn nuôi trải qua nhiều khâu, nhiều công đoạn. Sản xuất chịu tác động của thời tiết và mang tính thời vụ.

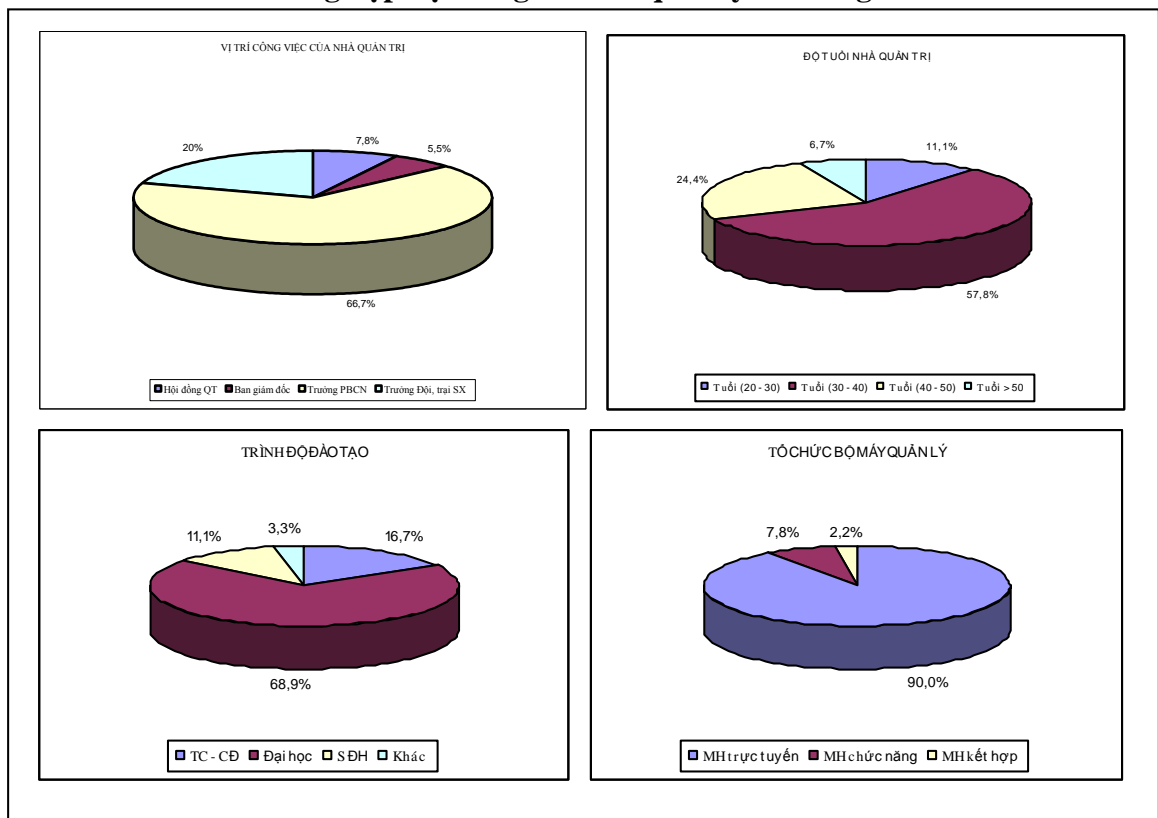
Hơn nữa, quy trình tổ chức sản xuất của các DNCN gia súc có đặc điểm như sau: Đối tượng sản xuất là những cơ thể sống, trải qua nhiều giai đoạn chăn nuôi khác nhau. Mỗi quy trình chăn nuôi cần xây dựng định mức chi phí và quản lý chi phí cho phù hợp. Tổ chức thực hiện và ra quyết định tiếp tục chăn nuôi ở quy trình tiếp theo hay bán ra ngoài hoặc thực hiện các hợp đồng gia công còn phụ thuộc vào quyết định của nhà quản trị. Do đó, hầu hết các DNCN gia súc là DNCN lợn thịt nuôi lớn, nuôi béo thì quy trình chăn nuôi được thực hiện như sau qua sơ đồ tại Phụ lục (2.1). Ngoài ra, đối với chăn nuôi bò sữa quy trình chăn nuôi cũng được thực hiện theo những giai đoạn có những đặc trưng nhất định được trình bày tại sơ đồ tại Phụ lục (2.2).

Qua mỗi bước và mỗi khâu trong quy trình đều có những yêu cầu về mặt kỹ thuật chặt chẽ và mỗi bước của quy trình đều liên quan đến CPSX từ khâu các yếu tố đầu vào như: Thức ăn chăn nuôi, thuốc thú y, vaccine phòng bệnh, thuốc pha và nước uống, vật tư khác sử dụng cũng như giá trị súc vật nuôi ban đầu tham gia vào quy trình chăn nuôi. Cũng như quá trình chăn nuôi được thực hiện với những giai đoạn cơ bản để sản xuất được sản phẩm của cuối quy trình và những súc vật nuôi loại thải, chết trong chăn nuôi. Vì vậy, đòi hỏi kế toán phải theo dõi, ghi chép và phản ánh CPSX theo đúng đối tượng tập hợp chi phí thì việc tính giá thành và chỉ tiêu giá thành mới chính xác và có ý nghĩa trong quản lý CPSX và GTSP.

2.1.3. Đặc điểm tổ chức quản lý tại các DNCN gia súc ở miền Bắc Việt Nam

Trong các DNCN gia súc để quản lý và điều hành tốt hoạt động chăn nuôi và đạt được các mục tiêu đề ra thì các DNCN gia súc căn cứ vào đặc điểm SXKD của đơn vị mình để tổ chức bộ máy quản lý cho phù hợp. Tham gia vào lĩnh vực chăn nuôi gia súc hiện nay với đa dạng các loại hình DN khác nhau như: Công ty cổ phần, TNHH, DNTN. Căn cứ theo kết quả khảo sát tại 31 DNCN gia súc ở MBVN tại Phụ lục (1A) và kết quả khảo sát Phụ lục (1E) có 15 công ty cổ phần chiếm 48,4%, 14 công ty TNHH chiếm 45,1% và 2 DN tư nhân chiếm 6,5%. Kết quả khảo sát được thu thập với các nội dung liên quan đến tổ chức quản lý đã được tổng hợp và được thể hiện qua biểu đồ (2.2) như sau:

Biểu đồ 2.2: Tổng hợp nội dung tổ chức quản lý DNCN gia súc MBVN



(Nguồn: Kết quả khảo sát và tổng hợp của tác giả)

- Về vị trí công việc của nhà quản trị: Trong tổng số 90 phiếu khảo sát trong mẫu thu thập được có 7 nhà quản trị ở vị trí Hội đồng quản trị chiếm 7,8%, 5 nhà quản trị thuộc ban giám đốc chiếm 5,6%, 60 nhà quản trị là các trưởng phó phòng ban chức năng chiếm 66,7% và 18 nhà quản trị là trưởng kỹ thuật thuộc các đội, trại sản xuất chiếm tỷ lệ: 20%

- Về độ tuổi của nhà quản trị: Với 90 phiếu khảo sát trong mẫu thu thập được có 10 nhà quản trị ở độ tuổi từ 20 đến dưới 30 tuổi chiếm 11,1%, 52 nhà quản trị ở

độ tuổi 30 đến dưới 40 chiếm 57,8%, 22 nhà quản trị ở độ tuổi từ 40 đến dưới 50 chiếm 24,4% và 6 nhà quản trị ở độ tuổi trên 50 chiếm tỷ lệ: 6,7%.

- *Về trình độ đào tạo nhà quản trị:* Kết quả thu được 90 phiếu khảo sát trong mẫu thu thập được có 15 nhà quản trị có trình độ trung cấp, cao đẳng chiếm 16,7%, 62 nhà quản trị có trình độ đại học chiếm 68,9%, 10 nhà quản trị có trình độ sau đại học chiếm 11,1% và 3 nhà quản trị ở trình độ khác chiếm tỷ lệ: 3,3%

- *Về xây dựng mô hình tổ chức bộ máy quản lý:* Tại các DNCN gia súc ở MBVN được xây dựng theo một trong ba mô hình là: Mô hình trực tuyến, mô hình theo chức năng, mô hình kết hợp. Theo khảo sát thực tế cho thấy tại các DNCN gia súc ở MBVN đa số thực hiện theo mô hình trực tuyến với 81/90 (chiếm 90%) phiếu khảo sát. Ngoài ra, bộ máy quản lý của DNCN tổ chức theo mô hình chức năng có 7/9 (chiếm 7,8%) phiếu khảo sát, tổ chức theo mô hình này người lãnh đạo trực tuyến và lãnh đạo chức năng đều có quyền liên quan đến chuyên môn của các tổ, đội, trại, bộ phận thuộc quyền quản lý của họ. Số ít DNCN còn lại tổ chức bộ máy quản lý của công ty theo mô hình kết hợp có 2/90 (chiếm 2,2%) phiếu khảo sát và thường được tổ chức tại công ty có quy mô lớn như công ty CP, Công ty Dabaco tại Phụ lục (2.3). Việc xây dựng mô hình như trên của các DNCN gia súc là phù hợp với đặc điểm hoạt động chăn nuôi, yêu cầu quản lý, trình độ quản lý.

2.1.4. Đặc điểm tổ chức công tác kế toán tại DNCN gia súc ở miền Bắc Việt Nam

2.1.4.1. Đặc điểm tổ chức bộ máy kế toán tại doanh nghiệp

Khi nghiên cứu thực trạng tại các DNCN gia súc ở MBVN cho thấy hầu hết các DN đều sử dụng mô hình kế toán kết hợp giữa KTTC và KTQT và tổ chức bộ máy kế toán theo hình thức tập trung. Điều này, có nghĩa là nhiệm vụ kế toán về thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin về kế toán đều do kế toán đảm nhiệm cả về KTQT và KTTC, theo kết quả khảo sát của tác giả cho thấy 23/31 (chiếm 74,2%) DNCN áp dụng theo mô hình kết hợp, có 8/23 (chiếm 25,8%) DNCN áp dụng theo mô hình tách biệt giữa KTTC và KTQT. Tổ chức bộ máy kế toán theo mô hình này được tác giả minh họa tại Sơ đồ theo Phụ lục (2.4).

Căn cứ theo kết quả khảo sát cho thấy đa số các DNCN gia súc ở MBVN tổ chức bộ máy kế toán theo hình thức tập trung. Cụ thể có 25/31 DN (80,6%) áp dụng theo hình thức tập trung và đa số DN này đều có quy mô nhỏ và vừa. Còn lại có 6/31 DN (19,4%) áp dụng theo hình thức vừa tập trung vừa phân tán và đều là DN có quy mô lớn.

Việc tổ chức theo hình thức tập trung thì toàn bộ công việc của kế toán từ việc tiếp nhận, kiểm tra, xử lý chứng từ, ghi sổ kế toán, công tác kiểm tra kế toán,

lập BCTC và tổ chức bảo quản lưu trữ tài liệu kế toán và cung cấp thông tin cho nhà quản trị DN đều được tổ chức thực hiện tập trung tại phòng kế toán.

Tổ chức bộ máy kế toán theo hình thức vừa tập trung vừa phân tán (kết hợp). Với hình thức này thích hợp cho những DN có địa bàn hoạt động rộng lớn, mức độ phân cấp quản lý và trình độ của nhân viên kế toán cao, có áp dụng hệ thống công nghệ thông tin hiện đại hỗ trợ công việc của kế toán, số lượng lao động nhiều, nhân viên kế toán đông và có nhiều chi nhánh hoạt động tại các tỉnh, thành phố trên cả nước như: Công ty CP Việt Nam, Công ty GreenFeed.

Vậy, DNCN gia súc ở MBVN có thể căn cứ vào đặc điểm, yêu cầu quản lý thông tin và các điều kiện khác để lựa chọn hình thức tổ chức bộ máy kế toán phù hợp, cung cấp được các thông tin đặc biệt là thông tin về CPSX và GTSP một cách đầy đủ, kịp thời tới các bộ phận chức năng thực hiện tốt nhất công tác quản trị của DN.

2.1.4.2. Đặc điểm chính sách kế toán áp dụng tại các doanh nghiệp

@ Chế độ kế toán áp dụng tại các doanh nghiệp

Trong các DN SXKD nói chung và DNCN gia súc nói riêng trên cơ sở chế độ kế toán hiện hành các DN có thể lựa chọn để áp dụng cho phù hợp với quy mô, điều kiện nguồn lực cơ sở vật chất và nhân sự của bộ máy kế toán, đặc điểm sản phẩm, đặc điểm ngành nghề kinh doanh và yêu cầu quản lý là chế độ kế toán ban hành theo Thông tư 200/2014/TT-BTC ban hành ngày 22 tháng 12 năm 2014 và Thông tư 133/2016/TT-BTC ban hành ngày 26 tháng 08 năm 2016.

Theo khảo sát của tác giả đa số các DNCN gia súc ở MBVN áp dụng chế độ kế toán theo Thông tư 200/2014/TT-BTC với 22/31 (chiếm 71%) DNCN gia súc ở MBVN, còn lại 9/31 (chiếm 29%) DNCN gia súc thực hiện chế độ kế toán ban hành theo Thông tư 133/2016/TT-BTC. Các DNCN gia súc áp dụng theo Thông tư 200/2014/TT-BTC thường là những DN có quy mô lớn như Công ty CP Việt Nam, Green Feed, Hồ Toàn. Các công ty áp dụng chế độ kế toán theo Thông tư 133/2016/TT-BTC theo khảo sát của tác giả là: Công ty Thái Việt, Công ty PTNS Phú Thái, Công ty Bắc Sông Cầu Thái Nguyên.

Hệ thống chứng từ kế toán, tài khoản kế toán và sổ kế toán đều tuân thủ theo quy định của chế độ kế toán DN. Ngoài ra, một số DN đã tự thiết kế các chứng từ, lựa chọn tài khoản cấp 1 và mở tài khoản chi tiết phù hợp với đặc điểm DNCN.

Kết quả khảo sát cho thấy 31/31 DNCN gia súc đều áp dụng phương pháp khấu hao theo đường thẳng và đa số DN nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, niên độ kế toán áp dụng từ ngày 01/1 đến ngày 31/12 hàng năm. Đồng thời, theo kết quả

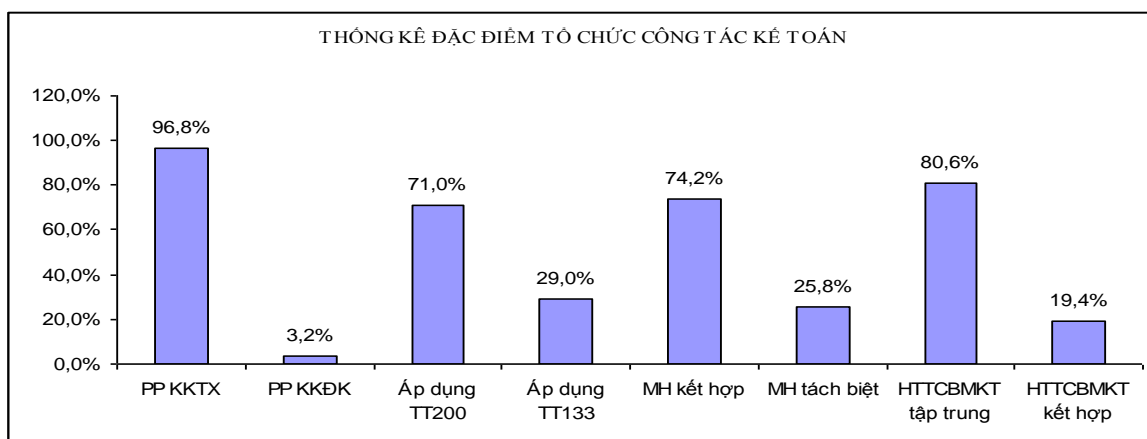
điều tra có 30/31 (chiếm 96,8%) DN áp dụng chế độ kế toán hàng tồn kho theo phương pháp KKTX và 1/31(chiếm 3,2%) DNCN áp dụng phương pháp KKĐK.

@ Hình thức kế toán áp dụng tại doanh nghiệp

Theo số liệu khảo sát cho thấy có 27/31 (chiếm 87,1%) DN áp dụng hình thức Nhật ký chung, có 1/31 (chiếm 3,2%) DN ghi sổ theo hình thức nhật ký chứng từ, có 3/31 (chiếm 9,7%) ghi sổ theo hình thức chứng từ ghi sổ, hình thức khác không có DN nào áp dụng. Vì vậy, số lượng các DNCN gia súc áp dụng hình thức Nhật ký chung chiếm tỷ trọng lớn do hình thức này ghi sổ đơn giản, dễ thực hiện, dễ áp dụng. Ngoài ra, trong công tác ghi sổ kế toán hầu hết các DNCN đã đều thực hiện công tác kế toán trên máy tính có một số DN ứng dụng phần mềm kế toán hoặc Excel hỗ trợ trong công tác ghi sổ và vận dụng linh hoạt cho từng đơn vị theo điều tra của tác giả 5/31 (chiếm 16,1%) DNCN ghi sổ kế toán trên phần mềm kế toán với các phần mềm chủ yếu như: Misa, Vietsun, Bravo... còn lại chủ yếu 22/31(chiếm 71)% DN ghi sổ thủ công không sử dụng phần mềm và những DN này là những DN nhỏ, thuộc các tỉnh lẻ hoặc DN tư nhân với số lượng nhân viên làm kế toán ít. Ngoài ra, theo số liệu cho thấy có 4/31 (chiếm 12,9%) DNCN ghi sổ theo hình thức kết hợp cả thủ công, Excel, phần mềm vì những DN này phần mềm kế toán của đơn vị còn nhiều hạn chế, chỉ có thể theo dõi được một số phần hành kế toán hoặc các báo cáo kế toán chưa đầy đủ như Công ty TNHH phát triển nông sản Phú Thái, Công ty TNHH XNK tổng hợp Bắc Sông Cầu Thái Nguyên.

Toàn bộ nội dung tổ chức công tác kế toán của DNCN gia súc ở MBVN được biểu diễn qua Biểu đồ (2.3):

Biểu đồ 2.3: Thống kê đặc điểm tổ chức công tác kế toán tại các DNCN gia súc ở miền Bắc Việt Nam



(Nguồn: Kết quả khảo sát và tổng hợp của tác giả)

Tóm lại, các DNCN gia súc ở MBVN hiện nay, căn cứ vào đặc điểm tổ chức quản lý, đặc điểm sản phẩm, đặc điểm sản xuất chăn nuôi, trình độ của nhân viên kế toán, trình độ của cán bộ quản lý, cơ sở vật chất của DNCN để lựa chọn hình thức tổ chức bộ máy quản lý, bộ máy kế toán, các chính sách kế toán áp dụng, phương pháp kế toán như trên là tương đối phù hợp với tình hình thực tế của các DNCN gia súc. Để đảm bảo cho công tác kế toán được vận hành chính xác, đầy đủ, kịp thời cung cấp thông tin cho nhà quản trị cũng như đảm bảo tính tuân thủ, đúng quy định để cung cấp thông tin cho các đối tượng sử dụng thông tin bên ngoài DN.

2.2. Thực trạng kế toán CPSX, GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN

Để đánh giá thực trạng kế toán CPSX, GTSP gia súc tại các DNCN ở MBVN, tác giả thực hiện khảo sát và phát phiếu điều tra tại 31 DNCN gia súc tại Phụ lục (1A) cùng với đó phiếu điều tra được gửi đến các DN theo Phụ lục (1B, 1C, 1D), tổng hợp kết quả điều tra tại Phụ lục (1E), tổng hợp các thông tin và tài liệu của DNCN gia súc ở MBVN.

Luận án thực hiện trích dẫn tài liệu kế toán CPSX, GTSP tại 6 DNCN gia súc ở MBVN đại diện cho mỗi loại hình DN và quy mô chăn nuôi, hình thức chăn nuôi là: Công ty cổ phần Hồ Toàn, Công ty cổ phần giống vật nuôi Ama Farm; Công ty TNHH Thái Việt; Công ty TNHH XNK tổng hợp Bắc Sông Cầu Thái Nguyên, Công ty TNHH Minh Hiếu Phú Thọ, Công ty TNHH Tổng công ty Hòa Bình Minh.

+ *Công ty cổ phần Hồ Toàn*: Là một trang trại chăn nuôi bò sữa với quy mô lớn thực hiện chăn nuôi tại tỉnh Tuyên Quang với quy mô chăn nuôi là 1.000 bò sữa HF (Holstein Friesian) nhập khẩu từ Úc. Sản phẩm đầu ra chính của công ty là sữa tươi của công ty đã ký hợp đồng và cung cấp cho công ty cổ phần sữa Việt Nam (Vinamilk) và được đánh giá thuộc nhóm dẫn đầu về chất lượng sữa tươi.

+ *Công ty cổ phần giống vật nuôi Ama Farm*: Là thành viên trực thuộc Công ty cổ phần vật tư nông nghiệp Ama Provet. Đây là một công ty lớn chuyên sản xuất lợn đực giống, lợn đực hậu bị cho các trang trại chăn nuôi khắp cả nước với nguồn lợn ông bà nhập khẩu từ Canada.

+ *Công ty TNHH Thái Việt*: Là công ty có quy mô chăn nuôi lớn hơn 500 lợn nái sinh sản với hình thức sản xuất là sản xuất con giống và sử dụng con giống để tiếp tục quy trình nuôi lợn thịt đồng thời thực hiện các hợp đồng chăn nuôi theo đơn đặt hàng cho các cơ sở chế biến và các lò giết mổ tập trung.

+ *Công ty TNHH XNK tổng hợp Bắc Sông Cầu Thái Nguyên*: Là công ty chăn nuôi chuyên thực hiện gia công sản phẩm chăn nuôi với hình thức gia công

chăn nuôi lợn nái sinh sản và sản phẩm gia công là lợn con giống cho công ty cổ phần chăn nuôi CP Việt Nam.

+ *Công ty TNHH Minh Hiếu Phú Thọ*: Là thành viên trực thuộc của Công ty cổ phần công nghệ mới Phồn Thịnh là một trong những công ty lớn trong cả nước chuyên cung cấp lợn nái giống, lợn nái hậu bị cho các trang trại chăn nuôi.

+ *Công ty TNHH Tổng công ty Hòa Bình Minh*: Có quy mô 1000 lợn nái sinh sản cung cấp lợn con giống và lợn thịt cho tỉnh Yên Bái và các tỉnh lân cận.

2.2.1. Phân loại CPSX tại các DNCN gia súc ở Miền Bắc

CPSX của DNCN gia súc gồm nhiều loại chi phí khác nhau và rất đa dạng đồng thời mang đặc điểm riêng có của DNCN. Vì vậy, các DNCN gia súc có thể tiến hành phân loại chi phí theo nhiều tiêu thức phân loại khác nhau như: Phân loại CPSX theo nội dung, tính chất kinh tế của chi phí và theo mục đích, công dụng của chi phí hoặc theo mối quan hệ của chi phí với mức độ hoạt động. Qua kết quả khảo sát tại các DNCN gia súc ở MBVN tại Phụ lục (1E) có 31/31 (chiếm 100%) DNCN gia súc áp dụng cách phân loại chi phí theo nội dung, tính chất kinh tế của chi phí và theo mục đích, công dụng của chi phí để phục vụ và cung cấp thông tin cho KTTC. Cụ thể với từng tiêu thức phân loại tại các DNCN như sau:

@ ***Phân loại CPSX theo nội dung, tính chất kinh tế của chi phí***: CPSX của DNCN bao gồm các yếu tố chi phí là: Chi phí nguyên liệu, vật liệu, chi phí nhân công, chi phí công cụ, dụng cụ, chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí dịch vụ mua ngoài và chi phí bằng tiền khác.

- ***Chi phí nguyên liệu, vật liệu***: Là yếu tố chi phí chủ yếu và chiếm tỷ trọng lớn nhất trong tổng chi phí nhằm để duy trì sự sinh trưởng và phát triển của vật nuôi bao gồm: Gạo, ngô, sắn, đậu tương, thức ăn công nghiệp... Ngoài ra, chi phí này còn bao gồm chi phí thuốc thú y gồm có thuốc phòng bệnh và thuốc trị bệnh với các loại thuốc phòng bệnh chủ yếu là vaccine. Đối với các loại vaccine rất quan trọng trong DNCN, để đạt được hiệu quả trong phòng chống bệnh thì cần tiêm đúng lịch trình, đúng thời điểm, đúng loại vaccine.

- ***Chi phí nhân công***: Trong DNCN bao gồm chi phí tiền lương, các khoản phụ cấp có tính chất lương, các khoản thưởng tiết kiệm trong sản xuất, các khoản tiền lương trực ca đêm (đối với trại gia súc sinh sản) và các khoản trích theo lương BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ của công nhân chăm sóc, nuôi dưỡng thuộc các trại gia súc mang thai, trại gia súc sinh sản, trại lợn con cai sữa, trại lợn hoặc bò thịt. Đồng thời, bao gồm các khoản chi phí về tiền lương và các khoản trích theo lương của nhân viên

kỹ thuật hoặc trưởng phụ trách kỹ thuật của các trại chăn nuôi thường là các Bác sỹ thú y hoặc các y sỹ với chuyên môn về chăn nuôi, thú y phụ trách trực tiếp của từng trại, trại chăn nuôi hoặc phụ trách chung toàn bộ hoạt động chăn nuôi của DN.

- *Chi phí công cụ, dụng cụ*: Bao gồm chi phí công cụ, dụng cụ phục vụ cho sản xuất của DNCN gia súc như: Chi phí xe đẩy cám 2 bánh, 4 bánh, chi phí máy siêu âm thai của gia súc sinh sản, máy phun sát trùng, máy rửa chuồng, máy bơm nước, máy vắt sữa cá nhân, máy thái cỏ... thuộc các trại chăn nuôi.

- *Chi phí khấu hao TSCĐ*: Bao gồm chi phí khấu hao của những TSCĐ tham gia trực tiếp vào quá trình chăn nuôi như: Chuồng trại chăn nuôi, hệ thống nhà kho chứa cám, hệ thống nghiền và trộn cám, hệ thống cầu cân lợn khi xuất chuồng, hệ thống phun sát trùng tự động... Đối với những DNCN theo mô hình khép kín (chuồng lạnh) chi phí khấu hao TSCĐ chiếm tỷ trọng lớn chỉ đứng sau chi phí thức ăn chăn nuôi. Ngoài ra, đối với những DNCN gia súc sinh sản thì chi phí khấu hao còn bao gồm giá trị của đàn súc vật là TSSH phục vụ cho quá trình chăn nuôi.

- *Chi phí dịch vụ mua ngoài*: Trong đó yếu tố chi phí về điện phục vụ chăn nuôi là một yếu tố cần lưu tâm trong tổng chi phí, giá thành của sản phẩm gia súc. Ngoài ra, chi phí này còn bao gồm: Chi phí về điện thoại, internet, dịch vụ sửa chữa, bảo dưỡng đường nước trong các trại chăn nuôi, sửa chữa bảo dưỡng hệ thống quạt, máy bơm, giàn lạnh, hệ thống cung cấp thức ăn tự động...

- *Chi phí bằng tiền khác*: Là các khoản chi phí phát sinh ngoài các yếu tố chi phí kể trên nhưng tham gia vào quá trình chăn nuôi như chi phí ủng lao động, quần áo bảo hộ lao động, găng tay cao su, chi phí chổi tre, chổi chít vệ sinh chuồng, vôi bột, sứt tẩy trùng chuồng trại...

@ ***Phân loại CPSX theo khoản mục***: Theo cách phân loại này CPSX của DNCN bao gồm CP NVLTT, CP NCTT, CP SXC. Cụ thể như sau:

- *Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp*: Bao gồm chi phí nguyên vật liệu chính như: Thức ăn chăn nuôi công nghiệp hoặc thức ăn chăn nuôi chưa qua phối trộn như: Ngô, cám gạo, bột sắn, đỗ tương, bột cá, bột đậu phộng, bột thịt, bột sữa... và các loại thuốc thú y trong điều trị và phòng bệnh trong chăn nuôi lợn như: nhóm thuốc kháng sinh, nhóm thuốc bổ trợ, nhóm thuốc trộn bổ sung chất đề kháng, nhóm vaccine.. Ngoài nguyên vật liệu chính còn có nguyên vật liệu phụ như: thuốc trộn kích thích tiêu hóa, tăng khả năng hấp thu dinh dưỡng, cải thiện chất lượng thịt.

- *Chi phí nhân công trực tiếp*: Bao gồm chi phí về tiền lương và các khoản trích theo lương của công nhân chăm sóc, nuôi dưỡng của các trại chăn nuôi. Hơn

nữa, do đặc thù trong chăn nuôi không giống DN sản xuất khác đó là phát sinh chi phí tiền lương của công nhân chăm sóc, nhân viên kỹ thuật trực ca đêm tại các trại sinh sản khi có các ca sinh của lợn, bò mang thai theo lịch trình sinh dự kiến.

- *Chi phí sản xuất chung*: Bao gồm những khoản chi phí liên quan đến sản xuất sản phẩm thuộc các đội, trại chăn nuôi không thuộc hai khoản mục chi phí trên như: (i) Chi phí vật liệu gồm chi phí thuốc sát trùng, vôi bột phun, rắc quanh khu vực chuồng nuôi và đường đi, không gian chung của cả DN; (ii) Chi phí dụng cụ trong chăn nuôi như xe đẩy cám, máy vắt sữa cá nhân, máy thái cỏ, dụng cụ thu dọn, quét phân trong chuồng và ngoài chuồng... (iii) Chi phí tiền lương và các khoản trích theo lương của nhân viên kỹ thuật, trưởng kỹ thuật quản lý chung các trại chăn nuôi; (iv) Chi phí khấu hao TSCĐ như: khấu hao chuồng, trại chăn nuôi, khấu hao TSSH, thiết bị phối trộn thức ăn, hệ thống máng ăn, nước uống tự động...; (v) Chi phí dịch vụ mua ngoài gồm các chi phí như điện, nước, điện thoại, internet, dịch vụ sửa chữa và bảo hành.. (vi) Chi phí bằng tiền khác phát sinh tại đội, trại chăn nuôi như: Phí tài nguyên, phí bảo vệ môi trường.

Phân loại CPSX theo mục đích, công dụng của chi phí tại Công ty cổ phần giống vật nuôi Ama Farm năm 2017 như sau Bảng (2.2):

Bảng 2.2: Phân loại chi phí theo mục đích, công dụng của chi phí

Dvt: Đồng

Khoản mục chi phí	Số tiền
<i>Chi phí sản xuất</i>	<i>14.438.931.932</i>
Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	10.242.070.092
Chi phí nhân công trực tiếp	2.469.778.650
Chi phí sản xuất chung	1.727.083.190

(Nguồn: Công ty cổ phần giống vật nuôi Ama Farm)

Bên cạnh đó, qua khảo sát DNCN gia súc có 8/31 DN (chiếm 25,8%) đã thực hiện phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí bao gồm 6/31 DN có quy mô lớn như Công ty CP Việt Nam, công ty Dabaco, công ty Greenfeed và có 2/31 DN quy mô nhỏ và vừa thực hiện theo cách phân loại này. Đồng thời, trong số những DN này theo khảo sát chỉ có 4/31 (chiếm 12,9%) có thực hiện tách CP SXC thành định phí và biến phí. Trong đó, qua việc thực hiện phỏng vấn sâu tại công ty Hồ Toàn khi thực hiện tách CP SXC thành định phí và biến phí đã xác định định phí SXC của công ty bao gồm: Chi phí khấu hao, lương và các khoản trích theo lương

của bác sỹ thú y, kỹ thuật viên, quản đốc các đội trại chăn nuôi, chi phí điện, nước, điện thoại tại các đội trại chăn nuôi, phí kiểm dịch, phí bảo vệ môi trường. Nhưng các chi phí như: Điện thoại, chi phí sửa chữa, bảo dưỡng trang trại, chi phí chẩn đoán thú y ..là chi phí hỗn hợp của DNCN.

Mặt khác, về phương pháp sử dụng để tách CP SXC thành định phí và biến phí tại các DN nói trên có 3/4 DN thực hiện phương pháp cực đại - cực tiểu, 1/4 DN thực hiện theo phương pháp bình phương nhỏ nhất, không có DN nào áp dụng phương pháp hồi quy bội và phương pháp đồ thị phân tán.

Qua việc phân loại CPSX như trên có thể thấy các DNCN chủ yếu phân loại chi phí và theo khoản mục hoặc bước đầu đã áp dụng phương pháp phân loại theo cách ứng xử chi phí. Vậy, việc phân loại chi phí theo các tiêu thức này đáp ứng cơ bản được nhu cầu thông tin cho KTTC. Nhưng để cung cấp các thông tin chi tiết, cụ thể phù hợp hơn trong công tác KTQT thì các DNCN cần phải phân loại theo cách ứng xử chi phí hoặc phân loại theo định hướng áp dụng IAS 41 trong chăn nuôi để đáp ứng tốt và đầy đủ hơn về thông tin cho KTTC và cả góc độ KTQT.

2.2.2. Thực trạng kế toán CPSX, GTSP tại DNCN gia súc ở MBVN trên góc độ KTTC

2.2.2.1. Thực trạng vận dụng hệ thống chứng từ kế toán để thu nhận thông tin

Trong công tác kế toán CPSX, GTSP chăn nuôi để có được những thông tin chính xác, đầy đủ, kịp thời, khách quan thì cần phải căn cứ vào chứng từ kế toán. Hiện nay, DNCN gia súc ở MBVN thuộc đối tượng tác giả khảo sát đa số sử dụng hệ thống chứng từ kế toán theo hướng dẫn chế độ kế toán Việt Nam tại Thông tư 200/2014/TT-BTC ban hành ngày 22 tháng 12 năm 2014 với 22/31 (chiếm 71%) DNCN và theo hướng dẫn của Thông tư 133/2016/TT-BTC ban hành ngày 30 tháng 09 năm 2016 là 9/31 (chiếm 29%) DNCN. Tuy nhiên, trong đó có một số ít DN do chưa cập nhật kịp thời thiết kế của phần mềm kế toán, nên khi in chứng từ kế toán hiện tại vẫn theo chế độ kế toán Quyết định 48/2006/QĐ-BTC hoặc Quyết định 15/2006/QĐ-BTC. Mặt khác, tại các DN tác giả điều tra có sử dụng các chứng từ theo hướng dẫn của chế độ kế toán và có thiết kế một số chứng từ riêng sử dụng trong CPSX, GTSP như:

Đơn vị	Chứng từ kế toán CPSX, GTSP	Phụ lục
Công ty Vinatuco Việt Nam	Hợp đồng liên kết chuỗi bao tiêu Bảng báo giá thức ăn chăn nuôi	(2.5)
Công ty TNHH Bắc Sông Cầu	Hợp đồng hợp tác chăn nuôi gia công heo nái sinh sản Bảng kê thanh toán tiền gia công (Công ty cổ phần chăn nuôi CP)	(2.6)
Công ty TNHH Thái Việt	Bảng định mức thức ăn cho nái mang thai Bảng định mức thức ăn cho lợn đẻ tuần đầu tiên Bảng định mức kinh tế kỹ thuật chăn nuôi lợn nái sinh sản Phiếu nhập kho, phiếu xuất kho	(2.7)
Công ty cổ phần Chăn nuôi CP	Bảng kê thanh toán tiền gia công (Công ty TNHH Khánh Giang)	(2.8)
Công ty TNHH Hòa Bình Minh	Định mức thức ăn cho lợn con sau cai sữa Định mức thức ăn cho lợn thịt qua các giai đoạn	(2.9)
Công ty cổ phần Hồ Toàn	Bảng cơ cấu thức ăn và khẩu phần ăn bò sữa Phiếu nhập kho thức ăn gia súc Bảng phân bổ khẩu hao bò sữa	(2.10)

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Đồng thời, qua khảo sát thực trạng các DNCN gia súc ở MBVN cho thấy đa số các DNCN chủ yếu xây dựng hệ thống chứng từ kế toán theo hướng dẫn của chế độ kế toán, chỉ có 6/31 (chiếm 19,4%) DNCN có tự thiết kế bổ sung mẫu chứng từ kế toán riêng phù hợp với đặc thù của DNCN.

Căn cứ vào các chứng từ ban đầu phát sinh tại các bộ phận có liên quan đến việc tập hợp CPSX và tính GTSP chăn nuôi sẽ được kế toán phản ánh lên các tài khoản kế toán tập hợp chi phí, tính GTSP chăn nuôi và xác định sản phẩm chăn nuôi hoàn thành nhập kho hoặc bán trực tiếp không qua nhập kho.

2.2.2.2. Thực trạng xử lý, hệ thống hóa và cung cấp thông tin về CPSX, GTSP của các DNCN gia súc ở miền Bắc Việt Nam

(a) Hệ thống tài khoản kế toán

Hệ thống tài khoản kế toán của các DNCN gia súc ở MBVN vận dụng hệ thống tài khoản kế toán nói chung và ghi nhận các nghiệp vụ phát sinh liên quan đến CPSX, GTSP nói riêng đều tuân thủ theo đúng quy định của chế độ kế toán. Theo khảo sát của tác giả có 22/31 (chiếm 71%) DN vận dụng hệ thống tài khoản kế toán theo quy định của Thông tư 200/2014/TT-BTC ban hành ngày 22 tháng 12 năm 2014 và có 9/31 (chiếm 29%) DN vận dụng hệ thống tài khoản kế toán theo quy định của Thông tư 133/2016/TT-BTC ban hành ngày 30 tháng 09 năm 2016. Đồng thời, trong từng DNCN căn cứ vào đặc điểm cụ thể của từng DN, quy mô chăn nuôi, loại sản phẩm chăn nuôi để mở các tài khoản kế toán chi tiết và cũng có những điểm khác biệt giữa các DN trong việc xây dựng các tài khoản chi tiết.

Ngoài ra, việc mở các tài khoản cấp 1, tài khoản cấp 2 còn phụ thuộc vào điều kiện thực tế của DN trong việc trang bị đầu tư tin học hỗ trợ trong công tác kế toán. Việc mở các tài khoản chi tiết là vô cùng quan trọng thường được chi tiết, cụ thể đến từng đối tượng cần ghi chép tại DNCN có quy mô lớn. Ngược lại, những DNCN nhỏ và vừa thì mức độ trang bị về tin học hỗ trợ cho công tác kế toán và số lượng nhân viên kế toán để ghi chép các nghiệp vụ kế toán cũng hạn chế hơn. Vì thế, việc mở các tài khoản chi tiết cũng ở một mức độ nhất định, phù hợp với yêu cầu quản lý về thông tin chi phí, giá thành của DN.

Theo kết quả khảo sát tại các DNCN gia súc ở MBVN với phương thức chăn nuôi tự sản tự tiêu với quy trình chăn nuôi khép kín, chăn nuôi tự sản tự tiêu mua con giống đầu vào, chăn nuôi theo đặt hàng và hình thức chăn nuôi gia công áp dụng chế độ kế toán theo Thông tư 200/2014/TT-BTC đều mở tài khoản cấp 1 để tập hợp CPSX là 621 “CP NVLTT”; TK622 “CP NCTT”; TK627 “CP SXC” và tài khoản kết chuyển chi phí để tính GTSP cuối kỳ là TK154 “CP SXKD dở dang”.

Đối với CP NVLTT, kết quả khảo sát cho thấy có 3/31 DN mở chi tiết tài khoản này theo mã đặt hàng do thực hiện chăn nuôi theo đơn đặt hàng là Công ty TNHH Thái Việt, Công ty TNHH Minh Hiếu Phú Thọ có mở chi tiết tài khoản CP NVLTT thành TK621.1 “CP NVLTT - HB4L1” và TK1541 “CP NVLTT - HĐ 01”. Có 5/31 (chiếm 16,1%) mở tài khoản chi tiết theo đội, trại chăn nuôi và đa số DNCN mở chi tiết theo sản phẩm chăn nuôi với 13/31 DN và có 10/31 (chiếm 32,3%) DN không mở sổ chi tiết tài khoản CP NVLTT vì những DN này chỉ chuyên sản xuất một loại sản phẩm chăn nuôi là lợn thịt hoặc lợn con giống.

Đối với CP NCTT, thông qua khảo sát có 3/31 DN thực hiện chăn nuôi theo đơn đặt hàng là Công ty TNHH Thái Việt, Công ty TNHH Minh Hiếu Phú Thọ có mở chi tiết tài khoản CP NCTT thành TK622.1 “CP NCTT - HB4L1” và TK154.2 “CP NCTT - HĐ 01”. Có 7/31 (chiếm 22,6%) mở tài khoản chi tiết theo đội, trại chăn nuôi và có 13/31 DN mở theo sản phẩm chăn nuôi. Có 8/31 (chiếm 25,8%) DN không mở sổ chi tiết tài khoản CP NCTT vì những DN này chỉ chuyên sản xuất một loại sản phẩm chăn nuôi là lợn thịt hoặc lợn con giống. Hoặc sản xuất nhiều loại sản phẩm chăn nuôi nhưng CP NCTT tập hợp chung sau đó phân bổ cho từng sản phẩm chăn nuôi như: Công ty TNHH tổng công ty Hòa Bình Minh.

Đối với CP SXC, từ kết quả khảo sát cho thấy có 10/31 (chiếm 32,3%) DN không mở tài khoản chi tiết của CP SXC, các DN còn lại 21/31 (chiếm 67,7%) có mở chi tiết cho tài khoản CP SXC. Vì vậy, với những DN không mở chi tiết cho tài khoản này phải tiến hành phân bổ CP SXC.

Việc mở các tài khoản chi tiết tại các DNCN có sử dụng phần mềm kế toán tương đối linh hoạt có đơn vị mã hóa tài khoản chi tiết bằng số, có đơn vị lại thực hiện mã hóa tài khoản bằng chữ. Do vậy, tùy từng đơn vị và phục vụ cho yêu cầu quản lý CPSX và GTSP tại đơn vị.

Tại công ty Hòa Bình Minh tại Phụ lục (2.16) mở tài khoản chi tiết cho TK621 “CP NVLTT” thành: TK6211 “ CP NVLTT-Trồng trọt”, TK6212 “ CP NVLTT - Chăn nuôi” và được mở tương tự cho TK622 “CP NCTT”. Đối với, TK627 “CP SXC” tập hợp chung sau đó phân bổ CP SXC cho từng bộ phận và được công ty ghi nhận vào TK chi tiết là: TK6271 “CP chăn nuôi”, TK6272 “CP trồng trọt”, TK6273 “CP thủy sản”, TK6274 “CP SXC văn phòng”, TK6275 “CP SXC chăn nuôi”. Từ đó, có thể thấy việc mở chi tiết đối với tài khoản cấp 2 của TK627 của công ty chưa theo hướng dẫn của chế độ kế toán DN.

Tại công ty cổ phần giống vật nuôi Ama farm thực hiện tập hợp CPSX trên các tài khoản 621 “CP NVLTT”; TK622 “CP NCTT” và TK627 “CP SXC”. Tuy nhiên, công ty chưa mở chi tiết theo từng loại sản phẩm chăn nuôi như: Lợn đực giống hoặc lợn thịt xuất chuồng. Vì vậy, khi tính GTSP chăn nuôi công ty gặp khó khăn trong việc lựa chọn tiêu thức phân bổ CPSX và ảnh hưởng đến tính chính xác của chỉ tiêu giá thành của từng loại vật nuôi cần tính giá thành.

Hiện nay, việc ghi chép, phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh vào các tài khoản kế toán được các DNCN gia súc ở MBVN thực hiện theo đúng quy định của chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành. Nhưng có thể nhận thấy với những DNCN có quy mô chăn nuôi lớn, nghiệp vụ kinh tế phát sinh nhiều, số lượng kế toán đông và có sử dụng phần mềm kế toán hỗ trợ thì các DN này tiến hành mở các tài khoản chi tiết hơn, cung cấp các thông tin đa chiều cho quản lý hơn so với các DNCN có quy mô nhỏ và vừa.

(b) Xử lý và hệ thống hóa thông tin CPSX, GTSP

Quy trình ghi nhận các nghiệp vụ kinh tế phát sinh về tập hợp CPSX và tính GTSP gia súc tại DNCN thực hiện kế toán hàng tồn kho theo phương pháp KKTX và tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ là 30/31 DN (chiếm 96,8%) qua khảo sát có như là: Công ty TNHH Thái Việt; Công ty TNHH phát triển nông sản Phú Thái, Công ty TNHH XNK tổng hợp Bắc Sông Cầu Thái Nguyên. DNCN còn lại thực hiện kế toán hàng tồn kho theo phương pháp KKĐK 1/31 (chiếm 3,2%) và nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ. Cụ thể công tác kế toán tập hợp CPSX và GTSP của DNCN gia súc như sau:

b1) Kế toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Căn cứ vào các chứng từ gốc, kế toán phân hành CPSX nhập dữ liệu lên phiếu xuất kho tại Phụ lục (2.7) của chứng từ trên máy tính. Dữ liệu tự động chuyển vào các sổ kế toán liên quan của tài khoản CP NVLTT trên sổ chi tiết và sổ tổng hợp tại Phụ lục (2.22).

Kế toán của DNCN gia súc căn cứ vào bảng phân bổ nguyên vật liệu, hoặc phiếu xuất kho nguyên vật liệu cho từng trại sản xuất để xác định CP NVLTT phát sinh và chi phí được tập hợp vào TK621 “CP NVLTT”. Cuối kỳ, chi phí này được kết chuyển sang TK154 “CP SXKD dở dang” để tính GTSP.

b2) Kế toán chi phí nhân công trực tiếp

Căn cứ vào Bảng phân bổ tiền lương và BHXH và các chứng từ kế toán có liên quan tại DNCN để ghi nhận vào sổ kế toán chi tiết TK622 cho từng trại chăn nuôi. Đồng thời, căn cứ vào chứng từ ghi sổ hoặc sổ nhật ký chung để ghi sổ cái TK622 “CP NCTT”. Cuối kỳ, kế toán kết chuyển chi phí TK622 sang TK154 để tính GTSP cho từng loại sản phẩm. Đồng thời, qua khảo sát thực trạng cho thấy hầu hết các DNCN 25/31 (chiếm 80,6%) DNCN chưa xây dựng chính sách thưởng cho công nhân tại trại gia súc sinh sản. Hiện nay chỉ có 6/31 (chiếm 19,4%) DNCN thực hiện và tập trung vào DN có quy mô chăn nuôi lớn như Công ty CP, công ty Greenfeed, công ty Hồ Toàn đang nghiên cứu để thực hiện. Các khoản thưởng này có ảnh hưởng trực tiếp đến năng suất lao động của công nhân chăn nuôi và có ghi trong quy chế chi tiêu nội bộ của công ty. Nhưng hiện nay, các DNCN đang ghi nhận chi phí này vào “Quỹ khen thưởng”. Mà thực chất các khoản chi phí này được ghi nhận vào CP NCTT và ảnh hưởng đến GTSP gia súc của các DNCN.

b3) Kế toán chi phí sản xuất chung

Trong các DNCN gia súc, CP SXC được tập hợp lên tài khoản 627 “Chi phí sản xuất chung”, tài khoản này có thể được mở chi tiết theo từng đối tượng cụ thể. CP SXC bao gồm các khoản chi phí có liên quan đến việc tổ chức phục vụ, quản lý sản xuất tại đội trại chăn nuôi như: Chi phí nguyên vật liệu, chi phí tiền lương nhân viên quản lý đội trại, chi phí dụng cụ, chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí dịch vụ mua ngoài và chi phí bằng tiền khác. Từ số liệu tại bảng tổng hợp CP SXC, kế toán ghi nhận vào các sổ chi tiết và sổ cái TK627. Cuối kỳ, từ số liệu trên TK627 kế toán phân bổ hoặc kết chuyển CP SXC sang TK154 để tính GTSP.

Qua khảo sát thực tế cho thấy có 27/31 (chiếm 87,1%) DN không thực hiện tách CP SXC thành định phí và biến phí, có 4/31 DN có thực hiện. Tuy nhiên, các DN này

chưa xác định phần định phí SXC được phép kết chuyển và không được phép kết chuyển khi DNCN không thực hiện chăn nuôi theo công suất dự kiến. Từ số liệu kế toán của Công ty TNHH Minh Hiếu Phú Thọ tháng 08/2018 tại Phụ lục (2.11) chi phí khấu hao TSCĐ của gia súc chuyển xuống chuồng HB1L13 là 55.440.000đ với quy mô chuồng trại thiết kế cho 1.200 con gia súc nhưng trong kỳ công ty chăn nuôi 980 con. Tuy nhiên, công ty đã kết chuyển toàn bộ chi phí này để tính GTSP gia súc trong kỳ.

b4) Tổng hợp CPSX toàn doanh nghiệp

Các DNCN sử dụng tài khoản 154 “CP SXKD dở dang” để tổng hợp và kết chuyển CPSX cuối kỳ. Cuối mỗi kỳ, căn cứ vào CPSX đã tập hợp được trên các TK621; TK622; TK627, kế toán kết chuyển và lên sổ cái TK154 “CP SXKD dở dang” để tính GTSP chăn nuôi nhập kho hoặc tiêu thụ trực tiếp không qua nhập kho.

Qua khảo sát và số liệu thực tế tại công ty TNHH tổng công ty Hòa Bình Minh tại trại lợn thịt TR0101, trên cơ sở tổng CPSX tập hợp được tại trại LT0101, tổng giá thành định mức của lợn thịt đạt trọng lượng 100 kg công ty xây dựng Phụ lục (2.12) là 3.464.563đ. Vậy giá thành định mức đơn vị 34.645,63 đ/kg từ đó xác định được tổng giá thành thực tế của 5.915 kg lợn thịt xuất bán trong kỳ (Tháng 11/2017 của trại TR0101) là: 204.928.901đ. Việc xây dựng định mức chi phí công ty xây dựng thiếu định mức CP NCTT và định mức CP SXC. Đồng thời, việc ghi nhận của công ty chưa tính đến phần giá trị sản phẩm phụ thu hồi trong chăn nuôi và số lợn chết cũng như số lợn nhập vào đàn trong kỳ nên chưa xác định được tổng trọng lượng thịt tăng của từng đàn mà chỉ xác định giá thành theo số lượng lợn thực tế xuất bán. Vì vậy, sơ đồ quy trình kế toán ghi nhận CPSX, GTSP tại công ty Hòa Bình Minh tại Phụ lục (2.13A).

Mặt khác, trong quá trình nghiên cứu thực trạng tại các DNCN cùng với đó là hiện nay Việt Nam chưa ban hành chuẩn mực kế toán riêng cho lĩnh vực nông nghiệp. Vì thế, việc hạch toán các nghiệp vụ kế toán CPSX, GTSP còn gặp phải những vướng mắc và chưa thống nhất giữa các DNCN. Cụ thể là việc ghi nhận TSSH dẫn đến ảnh hưởng đến GTSP gia súc “sản phẩm thu hoạch từ TSSH cho sản phẩm nhiều kỳ” trong kỳ báo cáo. Vì thế, có những đơn vị ghi nhận trực tiếp giá trị đàn súc vật hậu bị mua về để làm lợn nái sinh sản vào chi phí chờ phân bổ và thực hiện phân bổ với thời gian phân bổ 3 năm. Nhưng, có những đơn vị lại ghi nhận là TSSH nên khi mua về chưa phân bổ ngay vào CPSX mà ghi nhận là chi phí xây dựng cơ bản TK241 đối với lợn giống hậu bị và khi lợn đã đi vào khai thác và sinh sản thì ghi nhận là TSSH ở TK211. Đồng thời, trích khấu hao TSSH này với thời

gian 4 năm như Công ty Thái Việt tại Phụ lục (2.17) hoặc có những DNCN lại ghi nhận ban đầu đối với đàn giống hậu bị vào TK155 sau đó kết chuyển sang TK211 điển hình tại công ty Amafarm tại Phụ lục (2.13B). Hoặc, khảo sát tại công ty cổ phần Hồ Toàn, ghi nhận giá trị bò sữa hậu bị mua về TK1541 “Chi phí nuôi bò bê” sau khi bò đủ điều kiện ghi nhận TSSH thì chuyển giá trị đàn bò sang TK211 tại Phụ lục (2.14). Cùng với đó, công ty Hòa Bình Minh giá trị đàn lợn giống ghi nhận vào TK242 “Chi phí chờ phân bổ” và xác định thời gian phân bổ 4 năm, sau đó phân bổ vào CP SXC tại Phụ lục (2.15). Xuất phát từ việc ghi nhận này sẽ ảnh hưởng đến tổng CPSX trong kỳ và GTSP chăn nuôi của DNCN gia súc.

Mặt khác, đối với phần giá trị thu hồi từ sản xuất của DNCN như phân gia súc, vỏ bao tải đựng thức ăn chăn nuôi. Hiện nay, các DNCN gia súc đang định khoản chung nội dung này và ghi tăng thu nhập khác của DNCN như sau:

Nợ TK111,112: Giá trị thu hồi bằng tiền

Có TK711: Thu nhập khác

Tuy nhiên, nếu thực hiện phân tích cụ thể cho thấy phân gia súc là sản phẩm thu hồi trực tiếp từ chăn nuôi. Còn đối với giá trị vỏ bao tải thức ăn gia súc là phế liệu thu hồi trong quá trình chăn nuôi. Vì vậy, ảnh hưởng trực tiếp đến giá thành của vật nuôi.

Cuối cùng, nếu căn cứ theo chuẩn mực IAS41 thì việc phân định và nhận diện vật nuôi theo chuẩn mực chưa rõ ràng trong DNCN. Vì vậy, DNCN cần xác định đâu là “TSSH cho sản phẩm nhiều kỳ”, “sản phẩm nông nghiệp tại thời điểm thu hoạch”. Vậy nếu là con bò giống nếu DNCN mua về thực hiện quy trình nuôi sinh sản để thu về sản phẩm là sữa tươi sẽ phải khác với việc ghi nhận nếu con bò giống mua về thực hiện quy trình nuôi lấy thịt. Mặt khác, những biến đổi sinh học, chi phí thu hoạch hay chính là “chi phí tách rời sản phẩm nông nghiệp ra khỏi TSSH”, chi phí bán đối với vật nuôi cần được ghi nhận. Ngoài ra, một nội dung nữa cũng ảnh hưởng đến giá thành của “sản phẩm nông nghiệp tại thời điểm thu hoạch” là ghi nhận giá trị của TSSH theo giá gốc, không theo GTHL theo quy định của chuẩn mực. Từ những nội dung này để hoàn thiện kế toán CPSX và GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN tác giả sẽ đưa ra các giải pháp cụ thể hơn trong các nội dung tiếp theo của luận án.

b5) Kế toán trích lập dự phòng giảm giá sản phẩm chăn nuôi trong các DNCN gia súc ở miền Bắc Việt Nam

Qua khảo sát thực trạng các DNCN gia súc ở MBVN cho thấy hầu hết các DNCN chưa thực hiện trích lập dự phòng giảm giá sản phẩm chăn nuôi. Kết quả

khảo sát cho thấy chỉ có 3/31 (Chiếm 9,7%) DNCN có thực hiện việc trích lập dự phòng. Tuy nhiên, về quy trình thực hiện, cũng như việc thẩm định mức trích lập dự phòng và xử lý tổn thất thực tế mới đáp ứng một cách cơ bản. Cần có quy định cụ thể và chi tiết về vấn đề này để DNCN thực hiện đúng quy định và cung cấp thông tin cho KTTC và KTQT một cách đầy đủ, kịp thời.

(c) Cung cấp thông tin CPSX, GTSP của DNCN gia súc qua hệ thống sổ kế toán

Trong công tác kế toán của các DNCN gia súc, đa số các DN được tác giả khảo sát đều không sử dụng phần mềm kế toán hỗ trợ trong công tác kế toán có 22/31(chiếm 71%) DN, có 4/31(chiếm 12,9%) DN kết hợp kế toán thủ công và phần mềm và 5/31 (chiếm 16,1%) DN sử dụng phần mềm kế toán hỗ trợ. Đồng thời, một số ít DNCN có phần mềm kế toán được thiết kế theo đặt hàng nên phù hợp với đặc điểm, điều kiện và yêu cầu quản lý đặc thù của DNCN. Ngoài ra, đa số các DNCN xây dựng mẫu sổ theo hướng dẫn của chế độ kế toán hiện hành và tự xây dựng các mẫu sổ kế toán riêng nhưng vẫn đảm bảo thông tin minh bạch, đầy đủ, kịp thời, dễ kiểm tra, đối chiếu. Qua kết quả khảo sát thực tế tại DNCN gia súc ở MBVN tại Phụ lục (1E) các DNCN gia súc xây dựng sổ kế toán theo hướng dẫn của chế độ kế toán hiện hành. Cụ thể theo hình thức ghi sổ Nhật ký chung 27/31 DN (chiếm 87,1%), hình thức chứng từ ghi sổ 9,7%, hình thức nhật ký chứng từ 3,2%, không có DNCN nào lựa chọn hình thức nhật ký sổ cái. Trong đó hệ thống sổ kế toán được xây dựng bao gồm hệ thống sổ kế toán tổng hợp và hệ thống sổ kế toán chi tiết.

Hệ thống sổ kế toán tổng hợp: Theo kết quả khảo sát thực tế có 31/31 (chiếm 100%) DNCN gia súc sử dụng sổ cái TK621, 622, 627 hoặc tại các DN nhỏ và vừa sổ tổng hợp tập hợp CPSX là TK154 “CP SXKD dở dang”, sổ cái TK155 “Thành phẩm”, TK632 “Giá vốn hàng bán”, sổ nhật ký chung và các sổ nhật ký đặc biệt để phản ánh, xử lý các nghiệp vụ kinh tế phát sinh về CPSX, GTSP. Tại các công ty như Thái Việt, Phú Thái, Hồ Toàn, Hòa Bình Minh đều sử dụng hình thức sổ kế toán là “Nhật ký chung” các sổ tổng hợp được mở tại các công ty là sổ cái các tài khoản, sổ nhật ký đặc biệt và sổ nhật ký chung. Riêng đối với công ty CP Việt Nam mở thêm sổ tổng hợp TK631 “Giá thành sản xuất” vì thực hiện hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp KKĐK. Công ty TNHH Minh Hiếu Phú Thọ thực hiện ghi sổ theo hình thức “Chứng từ ghi sổ” nên sổ tổng hợp được sử dụng là Sổ cái tài khoản theo hình thức chứng từ ghi sổ.

Hệ thống sổ kế toán chi tiết: Theo khảo sát của tác giả việc mở các tài khoản chi tiết phục vụ cho yêu cầu của KTTC và KTQT tại các DNCN được thực hiện khá

đầy đủ. Cụ thể đối với việc mở tài khoản chi tiết của TK621 “CP NVLTT” đa số các DNCN đều thực hiện mở sổ chi tiết cho tài khoản này với các sổ chi tiết được mở theo tổ, đội, trại chăn nuôi, theo đơn đặt hàng, theo sản phẩm chăn nuôi. Ngoài ra, có 10/31 (chiếm 32,3%) DNCN không thực hiện mở sổ chi tiết tài khoản này mà tập hợp chi phí trực tiếp cho các đối tượng chịu chi phí trên sổ tổng hợp.

Mặt khác, đối với việc mở sổ chi tiết của tài khoản TK622 “CP NCTT” theo khảo sát thì đa số các DNCN có mở sổ chi tiết cho tài khoản này và được mở chi tiết theo tổ, đội, trại chăn nuôi, theo đơn đặt hàng, theo sản phẩm chăn nuôi. Nhưng trường hợp mỗi trại chăn nuôi không thực hiện chuyên biệt một sản phẩm mà thực hiện theo kiểu đơn đặt hàng với nhiều mã đặt hàng thì DNCN chưa mở sổ chi tiết đến từng mã đặt hàng nên phải thực hiện phân bổ CP NCTT cho các mã đặt hàng. Còn lại có 8/31 DN không thực hiện mở sổ chi tiết cho tài khoản “CP NCTT” mà tập hợp trực tiếp lên sổ tổng hợp.

Hơn nữa, đối với việc mở sổ chi tiết của tài khoản TK627 “CP SXC” có 10/31 DN có thực hiện mở sổ chi tiết của tài khoản này và tập hợp chung cho toàn DN trên sổ tổng hợp. Sau đó tiến hành phân bổ cho từng đội, trại chăn nuôi, phân bổ cho từng sản phẩm theo tiêu thức phù hợp. Có 21/31 DNCN không mở sổ chi tiết của tài khoản này. Với câu trả lời như vậy thì tương ứng với những DN nhỏ, loại sản phẩm chăn nuôi ít hoặc chỉ có một sản phẩm chăn nuôi chuyên biệt là gia súc giống hoặc gia súc thịt xuất chuồng theo quy trình chăn nuôi khép kín không tự sản xuất được con giống cho quy trình nuôi thịt mà phải mua từ cơ sở cung cấp giống khác thì sẽ thực hiện việc mở sổ TK627 như trên.

Cuối cùng, đối với việc mở sổ chi tiết tài khoản 154 “Chi phí SXKD dở dang” thực hiện tại các DNCN gia súc ở MBVN thì theo khảo sát 12/31 DN (chiếm 38,7%) trả lời có mở sổ chi tiết cho tài khoản này và được mở cho từng loại sản phẩm chăn nuôi hoặc đơn đặt hàng.

Như vậy, về cơ bản các DNCN gia súc thực hiện công tác mở sổ kế toán tổng hợp theo quy định của chế độ kế toán và mở sổ chi tiết theo hướng dẫn của chế độ có điều chỉnh cho phù hợp với đặc điểm sản phẩm, quy trình công nghệ, yêu cầu quản lý CPSX, GTSP của DNCN. Tuy nhiên, cần mở chi tiết, cụ thể hơn nữa đối với tài khoản kế toán tập hợp CPSX và GTSP để có thể cung cấp các thông tin chi tiết về chi phí và giá thành đáp ứng nhu cầu sử dụng thông tin cho nhà quản lý và lập các báo cáo kế toán định kỳ, thường xuyên hàng năm của DNCN.

(d) Trình bày thông tin kế toán CPSX, GTSP tại các DNCN gia súc

Hệ thống BCTC của các DNCN được lập theo đúng hướng dẫn của Thông tư 200/2014/TT-BTC ban hành ngày 22 tháng 12 năm 2014 hoặc Thông tư 133/2016/TT-BTC ban hành ngày 30 tháng 09 năm 2016 trên cơ sở những chỉ tiêu của các báo cáo CPSX và báo cáo giá thành đã được lập cũng như các sổ kế toán do KTTTC cung cấp. Các DN đã trình bày tương đối đầy đủ các thông tin về CPSX, GTSP trên bảng cân đối kế toán, báo cáo kết quả kinh doanh và thuyết minh BCTC.

Theo chuẩn mực VAS 21 “Trình bày BCTC” thì CPSX trong DNCN gia súc nằm trong giá thành của sản phẩm chăn nuôi đã tiêu thụ được báo cáo ở chỉ tiêu “Giá vốn hàng bán” và thông tin về chi phí được trình bày trên báo cáo này là theo cách phân loại chi phí theo chức năng của chi phí. Thông tin về sản phẩm chăn nuôi chưa đến thời điểm thu hoạch được trình bày ở chỉ tiêu 141 “Hàng tồn kho” trên Bảng cân đối kế toán (Báo cáo tình hình tài chính của DNCN thực hiện theo Thông tư 133/2016/TT-BTC). Cụ thể, thông tin về giá trị đàn gia súc hậu bị, giá trị sản phẩm chăn nuôi dở dang cuối kỳ tại tháng 12/2017 của công ty Ama Farm là 6.351.202.713đ nằm trong chỉ tiêu Hàng tồn kho trên bảng cân đối kế toán của DN và giá vốn của gia súc đã tiêu thụ trong kỳ 11.468.638.973đ trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của DN tại Phụ lục (2.16). Mặt khác, đối với thông tin của chi phí được phân loại theo yếu tố sẽ được trình bày trên Thuyết minh BCTC với các thông tin được trình bày cụ thể là: Chi phí giá vốn của hàng mua, chi phí nguyên vật liệu, chi phí nhân công, chi phí khấu hao, chi phí dịch vụ mua ngoài, chi phí khác bằng tiền. Do các thông tin về chi phí trên BCTC thực sự hữu ích cho DN để có thể dự báo dòng tiền trong tương lai của DN. Tuy nhiên, hiện nay việc trình bày thông tin chi phí là tương đối phù hợp và tuân thủ đúng với quy định khi cung cấp thông tin chi phí trên BCTC để phục vụ cho các đối tượng sử dụng thông tin bên ngoài DN. Mặc dù vậy, để phục vụ cho quản trị nội bộ thì thông tin chi phí cần được phân loại theo cách thức thích hợp tùy theo mục đích sử dụng thông tin của nhà quản trị như phân loại chi phí theo hoạt động, phân loại chi phí theo cách ứng xử chi phí, phân loại chi phí theo khả năng kiểm soát của nhà quản lý.

Mặt khác, nếu theo quy định về cách trình bày và công bố thông tin theo định hướng áp dụng chuẩn mực IAS 41 thì các DNCN cần có lộ trình thực hiện để trình bày thông tin liên quan đến “TSSH là những súc vật nuôi thu hoạch một lần” và “TSSH là những súc vật nuôi cho sản phẩm nhiều kỳ” và việc “đổi soát thay đổi về giá trị ghi sổ của TSSH giữa thời điểm đầu kỳ và cuối kỳ” khi trình bày và công bố

thông tin theo IAS 41. Vấn đề này, tác giả sẽ trình bày những giải pháp cụ thể trong các nội dung tiếp theo của luận án.

2.2.3. Thực trạng kế toán CPSX, GTSP tại DNCN gia súc ở MBVN trên góc độ KTQT

2.2.3.1. Thực trạng xây dựng định mức và dự toán CPSX, GTSP

@ Thực trạng về xây dựng định mức chi phí

Tại các DNCN gia súc việc xây dựng hệ thống định mức chi phí vô cùng quan trọng trong công tác quản lý chi phí. Đồng thời, để xây dựng được hệ thống dự toán chi phí hoạt động và xác định được giá thành định mức của DN thì cần phải có hệ thống định mức chi phí sản phẩm hoàn chỉnh. Qua khảo sát cho thấy 100% DNCN đều xác định các loại định mức chi phí vào đầu năm tài chính, định mức sẽ được chính thức áp dụng cho hoạt động SXKD khi được Ban lãnh đạo phê duyệt và thông qua. Đồng thời, do yêu cầu quản lý chi phí của các DNCN có sự khác nhau vì vậy căn cứ vào tình hình thực tế hệ thống định mức chi phí của các DNCN cũng không hoàn toàn giống nhau, kết quả khảo sát tại Bảng (2.3):

Bảng 2.3: Kết quả khảo sát danh mục loại định mức CPSX của DNCN

Danh mục định mức chi phí	Kết quả
1. Định mức CP NVLTT	31/31
2. Định mức CP NCTT	12/31
3. Định mức CP SXC	5/31
4. Định mức (CP NVLTT, NCTT, SXC)	10/31

(Nguồn: Tổng hợp kết quả khảo sát của tác giả)

Qua đó cho thấy, định mức CP NVLTT đã có 100% DN xây dựng nhưng chủ yếu xây dựng định mức về thức ăn, định mức về thuốc và vaccine chưa được chú trọng. Chỉ có 12/31 (chiếm 38,7%) DN có xây dựng định mức CP NCTT nhưng cũng chưa đầy đủ đối với tiền lương của công nhân tại các trại chăn nuôi kiêm nhiệm công việc chính và công việc trực ca đêm, trực trưa. Đối với định mức CP SXC có 5/31 (chiếm 16,1%) DN thực hiện xây dựng nhưng theo điều tra thực tế chỉ có một số DN triển khai thực hiện nhưng mới chỉ dừng lại xây dựng định mức về điện, nước, dầu diesel, chi phí bảo dưỡng thiết bị sản xuất. Còn các nội dung khác như chi phí thuốc sát trùng, vôi bột dùng chung tại các trại, chi phí gắng tay, ủng, quần áo bảo hộ các DN chưa xây dựng định mức chi tiết cho các nội dung này.

Về quy trình xây dựng định mức thông tin khảo sát được tác giả thu thập là: Bộ phận nào tham gia trực tiếp vào việc xây dựng định mức của DNCN? Định mức

đã xây dựng có được thay đổi, điều chỉnh không? Căn cứ xây dựng định mức dựa trên cơ sở khoa học nào? Kết quả khảo sát tại Bảng (2.4):

Bảng 2.4: Kết quả khảo sát bộ phận thực hiện và căn cứ xây dựng định mức

<i>Bộ phận tham gia</i>	<i>Kết quả</i>	<i>Căn cứ xây dựng</i>	<i>Kết quả</i>
Bộ phận kỹ thuật	24/31	Theo thống kê kinh nghiệm	05/31
Bộ phận kế toán	02/31	Theo quy định Nhà nước	12/31
Kết hợp BP kỹ thuật và kế toán	04/31	Theo giá thực tế	03/31
Bộ phận khác	01/31	Kết hợp các tiêu thức	11/31

(Nguồn: Tổng hợp kết quả khảo sát của tác giả)

Từ kết quả khảo sát có 24/31 (chiếm 77,4%) DN xác định bộ phận kỹ thuật là bộ phận trực tiếp xây dựng định mức. Có 2/31 DN xác định đây là nhiệm vụ của bộ phận kế toán. Có 4/31 DN cho rằng định mức chi phí là quan trọng và cần mang tính khách quan và có sự tham gia nhiều bộ phận.

Đối với căn cứ chính để xây dựng hệ thống định mức cho DN theo khảo sát cho thấy 12/31 DN trả lời dựa trên quy định của Nhà nước tham khảo Quyết định 675- BNN và PTNN ban hành ngày 04 tháng 04 năm 2014 làm cơ sở chính. Ngoài ra, có 11/31 DN căn cứ vào kinh nghiệm thực tế, giá thành thực tế của các lô sản xuất trước, điều kiện tự nhiên, thời tiết, dịch bệnh để điều chỉnh định mức cho phù hợp với DNCN tại Phụ lục (2.7); (2.9); (2.10); (2.12).

Với định mức kinh tế kỹ thuật đã được xây dựng trên cơ sở xem xét, nghiên cứu kết quả đã đạt được cùng với những thay đổi về điều kiện kinh tế kỹ thuật, cơ sở vật chất trong chăn nuôi, biến động về giá cả, chất lượng nguyên vật liệu đầu vào để các DNCN điều chỉnh định mức cho phù hợp.

Tuy nhiên, những công việc có thể nhận thấy rõ là nhiệm vụ của KTQT đó là việc xác định, định mức chi phí hợp lý, khoa học cho từng sản phẩm chăn nuôi hoặc quy định cụ thể trong phân loại chi phí. Xây dựng định mức chi phí hợp lý, khoa học là một biện pháp quản lý chi phí một cách hữu hiệu. Nghiên cứu cụ thể việc xây dựng định mức tại DNCN được thực hiện như sau:

+ *Đối với định mức chi phí thức ăn gia súc*: Định mức được xây dựng riêng cho từng loại vật nuôi cụ thể đối với: Định mức thức ăn cho nai mang thai; định mức thức ăn cho nai nuôi con ở tuần đầu tiên; Định mức chi phí thức ăn lợn thịt xuất chuồng tại Phụ lục (2.7). Trong chăn nuôi lợn thịt định mức được xây dựng theo giai đoạn theo trọng lượng của lợn thịt nếu giai đoạn 20 - 40kg/con thì định

mức tiêu tốn thức ăn trên ngày đối với lợn ngoại từ 1,3 - 1,4 kg/con/ngày. Vì vậy, tại công ty TNHH Thái Việt tại thời điểm ngày 31/03/2017 có số lượng lợn thịt là 1.159 con với số lượng lợn thịt đạt trọng lượng 20 - 40kg/con là 320 con và giá cám mã 552 là 10.520đ/kg. Vậy, chi phí thức ăn gia súc cho lợn thịt theo định mức của biểu cân này là: $320 \text{ con} \times 1,4 \text{ kg/con/ngày} \times 10.520\text{đ/kg} = 4.712.960 \text{ đồng/ngày}$. Căn cứ vào định mức chi phí thức ăn, công ty xác định tỷ lệ cám hao hụt khi xuất kho sử dụng trong chăn nuôi, xác định các nguyên nhân hao hụt do cám ẩm mốc, hư hỏng, hết hạn sử dụng hay do công nhân chăm sóc nuôi dưỡng sử dụng trong chăn nuôi lãng phí, có những giải pháp tiết kiệm chi phí thức ăn. Ngoài ra, việc xây dựng định mức thức ăn là cơ sở để xây dựng dự toán thức ăn của công ty.

+ *Định mức chi phí nhân công*: Các yếu tố định mức nhân công bao gồm: số lượng lao động định mức, tiền lương theo định mức và đơn giá tiền lương trên giá trị sản xuất. Số lượng lao động định mức và tiền lương định mức được công ty giao chỉ tiêu trên cơ sở kế hoạch phát triển nguồn lao động của công ty. Trong năm 2017, Công ty xác định mức tiền lương là 6.181.300 trđ/tháng. Cụ thể theo đơn giá tiền lương đối với nhân công tham gia quá trình chăn nuôi lợn thịt là 240.000đ/con với thời gian chăn nuôi 4,5 tháng tại Phụ lục (2.27)

Từ đơn giá tiền lương và giá trị sản xuất theo kế hoạch, Công ty xác định được định mức chi phí nhân công theo công thức:

Định mức chi phí nhân công = đơn giá tiền lương \times giá trị sản xuất

Khi đó, định mức chi phí nhân công của hoạt động chăn nuôi lợn thịt là 278.160.000 đồng (=240.000đ/4,5 tháng/con \times 1.159 con)

Như vậy, hiện nay theo khảo sát đa số DNCN chưa quan tâm đến việc xây dựng định mức chi phí nhân công. Mục đích xây dựng định mức chi phí nhân công là để công ty xác định được dự toán chi phí nhân công trong khoản mục chi phí giá thành của từng sản phẩm chăn nuôi của công ty.

Tóm lại, đối với việc xây dựng định mức tại các DNCN mới chỉ được thực hiện tại DNCN có quy mô lớn với một số loại định mức chi phí chủ yếu còn những DNCN có quy mô chăn nuôi nhỏ đặc biệt là những DNTN, Công ty TNHH thường không xây dựng định mức hoặc nếu có xây dựng thì chỉ áp dụng định mức về thức ăn chưa xây dựng định mức thuốc thú y cho gia súc nái mang thai, định mức vaccine cho gia súc con và gia súc thịt theo ngày tuổi vì những chi phí này chiếm tỷ trọng tương đối lớn, ảnh hưởng đến GTSP đặc biệt là thuốc và vaccine ngoại nhập.

@ *Thực trạng về xây dựng dự toán*

Tổ chức lập dự toán là một công việc quan trọng của công tác quản trị tại các DNCN gia súc. Về tình hình lập dự toán khảo sát tại các DNCN gia súc tác giả nhận được 15/31 (chiếm 48,4%) DN có thực hiện lập dự toán, số còn lại 16/31 DN không thực hiện lập dự toán. Kỳ lập dự toán lập theo năm với 7/15 DN, có 8/15 DN xác định kỳ lập dự toán 06 tháng một lần. Tuy nhiên, loại dự toán được lập tại mỗi công ty có sự khác nhau với các loại dự toán cơ bản: Dự toán tiêu thụ, dự toán SXKD, dự toán mua nguyên vật liệu, dự toán CP NVLTT, dự toán CP NCTT, dự toán CP SXC. Qua khảo sát thực trạng các DNCN đã lập các dự toán và kế hoạch cho sản xuất như sau: Kế hoạch sử dụng thuốc và vaccine tại Phụ lục (2.18); Kế hoạch phối hợp chăn nuôi và kinh doanh tại Phụ lục (2.19); Dự toán sản phẩm chăn nuôi tồn kho tại Phụ lục (2.20).

Tại các DNCN có lập dự toán được khảo sát đều trả lời mục đích của việc lập dự toán để kiểm soát chi phí và khen thưởng. Trong DNCN gia súc việc lập dự toán mua nguyên vật liệu, dự toán CP NVLTT, CP NCTT, CP SXC thông thường do bộ phận kỹ thuật của các đội trại chăn nuôi đảm nhiệm kết hợp với thông tin tồn kho NVL, định mức chi phí, nhu cầu sử dụng lao động và các chi phí khác để có thể lập dự toán. Qua khảo sát cho thấy với những DNCN gia súc có quy mô chăn nuôi nhỏ có lập dự toán nhưng nhà quản lý DN thường là chủ sở hữu DN nên dự toán do bộ phận kỹ thuật lập chỉ mang tính chất tham khảo, còn quyết định mua vật tư hoặc xuất vật tư cho nhu cầu sản xuất, hoặc các chi phí khác đều do chủ sở hữu quyết định và tại các DN này chưa có các biểu mẫu, bảng biểu về dự toán cụ thể. Ngược lại, với những DNCN có quy mô chăn nuôi lớn nhu cầu sử dụng nguyên vật liệu lớn, nhân công và các chi phí khác lớn những DN này có thực hiện đầy đủ hơn trong việc lập dự toán để phục vụ kịp thời cho sản xuất nhưng dự toán được lập chủ yếu mới chỉ dừng lại về mặt số lượng trên cơ sở xem xét lượng tồn kho hiện có, quy mô chăn nuôi ở kỳ tiếp theo như số lượng lợn nái sinh sản dự kiến, số lượng lợn con dự kiến, số lượng lợn thịt dự kiến để xem xét lượng vật tư cần nhập phục vụ cho chăn nuôi.

Tại công ty TNHH Thái Việt có thực hiện xây dựng dự toán đối với chăn nuôi lợn thịt trong quý 2 năm 2017 như sau tại Phụ lục (2.19)

+ *Dự toán chi phí thức ăn gia súc*: Với số lượng lợn thịt là 320 con từ Quý 1/2017 chuyển sang quý 2/2017 với biểu trọng lượng 40 - 60kg/con. Công ty xác định trong quý 2/2017 thực hiện tiếp quy trình chăn nuôi với thời gian nuôi theo kế hoạch 45 ngày để đạt trọng lượng xuất chuồng trên 80kg. Vì vậy, căn cứ vào định mức tiêu tốn thức ăn của lợn thịt giai đoạn từ 40 - 60kg là 1,7kg/ngày Phụ lục (2.7). Từ đó có xác định

được chi phí thức ăn tiêu tốn theo kế hoạch quý 2/2017 của biểu trọng lượng này tại Phụ lục (2.19) là: 257.529.600 đồng ($= 320 \text{ con} \times 1,7\text{kg/con/ngày} \times 45 \text{ ngày} \times 10.520\text{đ/kg}$).

+ *Dự toán về lao động*: Căn cứ vào định mức lao động trong bảng giá thành định mức của sản phẩm lợn thịt tại Phụ lục (2.17) xác định chi phí nhân công chăn nuôi lợn thịt: 240.000đ/con/4.5 tháng. Vì vậy, kế hoạch chi phí nhân công của quý 2/2017 cho biểu gia súc thịt thuộc trọng lượng này tại Phụ lục (2.19) là: 25.600.000 đồng ($= 320 \text{ con} \times 240.000\text{đ/con} \times 45 \text{ ngày}/135 \text{ ngày}$).

+ *Dự toán chi phí khác*: Bao gồm dự toán chi phí điện nước, vật rẻ tiền mau hỏng bao gồm (chi phí khăn lau, ủng lao động, quần áo bảo hộ lao động...) và chi phí sửa chữa thường xuyên (Chi phí sửa máy bơm nước, quạt hút công nghiệp, hệ thống máng ăn, nước uống, chuồng trại...). Trong đó, chi phí điện nước khi xây dựng kế hoạch căn cứ vào quy mô chăn nuôi trên cơ sở quy mô chăn nuôi để xác định chi phí thức ăn cho vật nuôi theo định mức. Vì vậy, chi phí điện nước phụ thuộc chi phí thức ăn vì vậy theo định mức tại Phụ lục (2.7) với tỷ lệ 4% so với chi phí thức ăn. Từ đó, kế hoạch quý 2/2017 chi phí điện nước được xác định tại Phụ lục (2.19) là: 264.378.541 đồng ($= 4\% \times 6.609.463.520 \text{ đồng}$).

Đối với chi phí về vật rẻ tiền mau hỏng, kế hoạch quý 2/2017 được công ty xác định tại Phụ lục (2.19) là: 92.532.489 đồng ($= 1.4\% \times 6.609.463.520 \text{ đồng}$).

Đối với chi phí sửa chữa thường xuyên, công ty căn cứ vào kế hoạch sửa chữa thường xuyên, định kỳ đối với hệ thống tài sản phục vụ trong chăn nuôi cùng với định mức đã xây dựng với tỷ lệ 2,5% so với chi phí thức ăn. Vì vậy, quý 2/2017 công ty xác định chi phí sửa chữa thường xuyên tại Phụ lục (2.19) là: 165.236.588 đồng ($2,5\% \times 6.609.463.520 \text{ đồng}$).

Vì vậy, với dự toán được lập và lập theo quý, 06 tháng hoặc theo năm. Các DN mới chỉ lập dự toán cho toàn trang trại hoặc lập cụ thể cho từng trại chăn nuôi hoặc chi tiết dự toán cho từng loại vật nuôi. Xuất phát từ dự toán này, bộ phận cung ứng vật tư sẽ tiến hành đặt hàng với nhà cung cấp để có kế hoạch nhập vật tư phục vụ cho sản xuất. Còn các dự toán khác, như dự toán CP NVLTT, dự toán CP NCTT, dự toán CP SXC, đã được đa số các DNCN có quy mô chăn nuôi lớn và một số DNCN có quy mô chăn nuôi nhỏ thực hiện tương đối đầy đủ nhưng số liệu và báo cáo dự toán mới chỉ được thực hiện theo năm và chưa lập dự toán chi phí chi tiết cho từng loại vật nuôi. Vì vậy, chưa có ý nghĩa nhiều trong việc quản lý và kiểm soát chi phí của DNCN. Công tác lập dự toán và xây dựng hệ thống định mức của các DNCN hiện chưa tồn tại một cách có hệ thống với lý do cơ bản một phần cơ sở

của dự toán là định mức mà hiện tại hệ thống định mức mới chỉ dừng ở định mức kỹ thuật và chưa có thông tin đầy đủ về định mức chi phí là cơ sở dữ liệu để lập dự toán và công tác lập dự toán cũng chưa thực sự được các DNCN quan tâm.

2.2.3.2. Thực trạng xác định giá phí cho đối tượng chịu chi phí của các DNCN gia súc ở miền Bắc Việt Nam

(a) Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất

Trong các DNCN gia súc ở MBVN việc xác định đối tượng tập hợp CPSX căn cứ vào đặc điểm tổ chức sản xuất, quy trình chăn nuôi của DNCN để xác định đối tượng tập hợp chi phí. Căn cứ vào những đặc điểm mang tính đặc thù của DNCN gia súc thì ngoài những đặc điểm chung của một DN sản xuất thông thường ảnh hưởng đến việc xác định đối tượng tập hợp CPSX thì những đặc điểm riêng của DNCN gia súc đã ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định đối tượng tập hợp CPSX của DNCN. Với câu hỏi khảo sát “Công ty của anh/chị xác định đối tượng tập hợp chi phí theo đối tượng nào dưới đây?”. Kết quả khảo sát tại Bảng (2.5) như sau:

Bảng 2.5: Kết quả khảo sát đối tượng tập hợp chi phí

<i>Tiêu thức tập hợp chi phí</i>	<i>Kết quả</i>
1. Từng giai đoạn của quá trình chăn nuôi	2/31
2. Theo đơn đặt hàng	3/31
3. Theo từng loại sản phẩm chăn nuôi	9/31
4. Theo bộ phận (Đội/trại/tổ chăn nuôi)	17/31
5. Đối tượng khác (Xin ghi rõ)	0/31

(Nguồn: Tổng hợp kết quả khảo sát của tác giả)

Thông qua việc khảo sát thực trạng tại các DNCN gia súc tác giả thu nhận có thể tổng hợp được đối tượng tập hợp chi phí của DNCN gia súc bao gồm như sau:

- Đối tượng tập hợp chi phí là từng giai đoạn của sản phẩm chăn nuôi với 2/31 DN (chiếm 6,5%). DNCN này thường thực hiện quy trình chăn nuôi tự sản tự tiêu và sản phẩm xuất bán xác định là sản phẩm gia súc thịt xuất chuồng theo từng biểu cân của từng giai đoạn chăn nuôi.

- Đối tượng tập hợp chi phí là sản phẩm cuối cùng của DNCN gia súc là lợn thịt xuất chuồng; chăn nuôi bò là sữa tươi, hoặc bê con với 9/31 DN (chiếm 29%) xác định theo đối tượng này. DNCN tập hợp trực tiếp chi phí đến từng loại sản phẩm gia súc và thường là DNCN thực hiện chăn nuôi chuyên biệt một loại gia súc là gia súc thịt đến quy trình chăn nuôi cuối cùng, không xuất bán gia súc của từng giai đoạn.

- Đối tượng tập hợp chi phí là từng đơn đặt hàng theo hợp đồng chăn nuôi hợp tác giữa bên cung cấp thức ăn và bao tiêu toàn bộ đầu ra hoặc chăn nuôi gia công. Khi đó, chi phí được tập hợp trực tiếp theo từng đơn đặt hàng, có 3/31 DN xác định theo đối tượng này như Công ty TNHH Thái Việt, công ty Hòa Bình Minh.

- Có 17/31 DN (chiếm 54,8%) xác định đối tượng tập hợp chi phí theo bộ phận là các tổ, đội, trại chăn nuôi. Nếu tổ, đội, trại chăn nuôi thực hiện chăn nuôi nhiều loại sản phẩm thì tiến hành phân bổ chi phí để xác định chi phí cho từng đối tượng chịu chi phí.

Như vậy, từ đó cho thấy đối tượng tập hợp chi phí của các DNCN là khác nhau tùy thuộc vào quy trình chăn nuôi và phương thức chăn nuôi của DN. Với việc xác định đối tượng tập hợp chi phí hiện nay của DNCN tương đối phù hợp. Vì vậy phục vụ tốt cho việc quản lý CPSX và tính GTSP kịp thời và chính xác.

(b) Phương pháp tập hợp chi phí sản xuất

DNCN gia súc sử dụng phương pháp tập hợp trực tiếp để tập hợp những khoản mục chi phí chi trực tiếp cho từng giai đoạn chăn nuôi hoặc tập hợp trực tiếp cho từng đối tượng vật nuôi. Vì vậy, theo từng giai đoạn và đối với từng loại vật nuôi, chi phí về thức ăn chăn nuôi và chi phí thuốc thú y được tập hợp trực tiếp theo từng giai đoạn chăn nuôi. Ngoài ra, phương pháp phân bổ gián tiếp cũng được sử dụng để phân bổ chi phí gián tiếp cho từng giai đoạn, từng loại vật nuôi như CP SXC. Đối với DN xác định đối tượng tập hợp chi phí là từng đơn đặt hàng thì toàn bộ các chi phí phát sinh bao gồm cả chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp đều được tập hợp trực tiếp cho từng đơn đặt hàng. Nếu trong đơn đặt hàng có nhiều mã đặt hàng, chi phí gián tiếp tập hợp chung sau đó phân bổ cho các mã đặt hàng.

Theo tài liệu điều tra của tác giả với 31/31 DN trả lời có thực hiện phân bổ CP SXC. Tuy nhiên, thực tế số liệu cho thấy có 21/31 DN có phân bổ và mỗi DN sử dụng tiêu thức phân bổ CP SXC khác nhau và cho thấy 12/21 DN (chiếm 57,1%) sử dụng tiêu thức phân bổ CP SXC là CP NVLTT. Đây là tiêu thức được sử dụng phổ biến tại các DNCN gia súc, có 7/21 (chiếm 33,3%) DNCN sử dụng tiêu thức CP NCTT, còn lại 2/21 DN sử dụng các tiêu thức khác theo khảo sát đã đưa ra để phân bổ CP SXC.

Tại công ty TNHH Minh Hiếu Phú Thọ tại Phụ lục (2.21). Tổng CP SXC tập hợp được tháng 08/2018 là: 153.210.000đ. Vậy công ty phân bổ CP SXC cho chuồng lợn thịt HB4 L1 số lượng 500 con (Biểu cân 80 kg - 100 kg) và HB4 L2 với số lượng 1.000 con (Biểu cân 100 kg - 120 kg) theo chi phí thức ăn sử dụng của 2 chuồng là:

Đối tượng PB	CP SXC (đ)	Tiêu thức PB (đ)	CP Phân bổ (đ)
HB4 L1	153.210.000	1.082.280.825	50.777.764
HB4 L2		2.183.247.872	102.432.236

Tuy nhiên, công ty sử dụng tiêu thức phân bổ là chi phí thức ăn của 2 chuồng nên CP SXC phân bổ chưa chính xác và cũng là hiện trạng của nhiều DNCN qua khảo sát cho thấy vấn đề này cần được khắc phục, nên tác giả sẽ đưa ra những giải pháp trong nội dung tiếp theo của Luận án.

Ngoài ra, để có những giải pháp hoàn thiện về phương pháp xác định chi phí và giá thành, tác giả tiếp tục khảo sát sự mong muốn của các DNCN gia súc khi áp dụng phương pháp ABC đối với nội dung này khi tác giả thực hiện điều tra tại các DNCN gia súc đều chưa áp dụng phương pháp ABC và số lượng DN biết đến phương pháp này chỉ có 12/31 (chiếm 38,7%) DNCN trả lời có biết đến phương pháp ABC, còn lại 19/31 (chiếm 61,3%) DNCN trả lời chưa biết đến phương pháp ABC. Ngoài ra, tác giả nhận được kết quả trả lời với hai tình huống trái chiều nhau cùng với những giải thích cho từng tình huống đó là:

- Mong muốn áp dụng phương pháp mới là ABC với số phiếu trả lời 15/31 (chiếm 48,4%) vì các DN này muốn thử nghiệm một phương pháp xác định chi phí và giá thành mới vì đó là những DNCN có quy mô chăn nuôi lớn những DN này trong hoạt động chăn nuôi của DN tương đối đa dạng như: Chăn nuôi gia súc, sản xuất thức ăn gia súc, chăn nuôi gia công, chế biến sản phẩm từ chăn nuôi, dịch vụ vận chuyển...;

- Mặt khác, có 16/31 (chiếm 51,6%) trả lời không muốn áp dụng phương pháp ABC vì với những lý do sau: Quy trình chăn nuôi đơn giản, sản phẩm chăn nuôi theo đơn đặt hàng, sản xuất chăn nuôi gia công một mặt hàng như: Công ty Thái Việt, Bắc Sông Cầu, Minh Hiếu... Vì thế những đơn vị này cho rằng hệ thống KTQT chi phí, giá thành hiện tại đã phù hợp với DN. Hơn nữa, về kiến thức, kỹ thuật, kinh nghiệm về KTQT còn thiếu và quy mô DN không phù hợp. Từ đó, các đơn vị chăn nuôi này không lựa chọn việc áp dụng theo phương pháp ABC.

(c) Đối tượng, kỳ tính giá thành và phương pháp tính giá thành trong DNCN gia súc ở miền Bắc Việt Nam

@ Đối tượng tính giá thành sản phẩm

Ngoài xác định đối tượng tập hợp chi phí thì việc xác định đối tượng tính giá thành là công việc đầu tiên và cần thiết phải làm trong công tác tính GTSP của DNCN. Vì vậy, kế toán căn cứ vào đặc điểm sản phẩm chăn nuôi gia súc cho từng

loại gia súc của từng giai đoạn, quy trình chăn nuôi, tính chất sản xuất cung cấp và sử dụng để xác định đối tượng tính giá thành sao cho hợp lý.

Theo tài liệu khảo sát có 26/31 (chiếm 83,9%) DNCN xác định là sản phẩm thu được cuối quy trình chăn nuôi và 2/31 DN xác định đối tượng tính giá thành là sản phẩm của từng giai đoạn trong quy trình chăn nuôi, có 3/31 DN xác định đối tượng tính giá thành theo đơn đặt hàng.

Từ đó cho thấy, tại các DNCN gia súc hiện nay đã căn cứ vào đặc điểm sản phẩm, quy trình chăn nuôi, yêu cầu quản lý giá thành để xác định đối tượng tính giá thành cho phù hợp. Trong đó, đa số các DNCN đã xác định đối tượng tính giá thành là sản phẩm chăn nuôi cuối cùng khi đó tại DNCN bò sữa có sản phẩm cần tính giá thành là bê con và sữa tươi. DNCN lợn xác định đối tượng tính giá thành là lợn thịt, lợn con giống. DNCN cần xác định mối quan hệ giữa đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành. Do vậy, từ những phân tích cho thấy tại DNCN và cũng có sự khác biệt giữa đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành.

@ Kỳ tính giá thành sản phẩm chăn nuôi

Tại các DNCN hiện nay, xác định kỳ tính giá thành chưa có sự thống nhất và chủ yếu thực hiện với mục tiêu thông thường của các DNCN là lập BCTC. Vì vậy, để đơn giản đa số DN với 15/31 DN (chiếm 48,4%) đều xác định kỳ tính GTSP là 31/12 hàng năm. Tuy nhiên, có một số DNCN thực hiện duy nhất một quy trình chăn nuôi là chăn nuôi lợn thịt hoặc bò thịt không phải con giống của DN hoặc thực hiện duy nhất quy trình chăn nuôi theo đơn đặt hàng hoặc chăn nuôi gia công với nguyên tắc “cùng vào cùng ra” thì kỳ tính giá thành được xác định là khoảng thời gian từ khi bắt đầu nhập vật nuôi cho đến khi đủ trọng lượng xuất chuồng thường từ 4,5 đến 5,5 tháng đối với chăn nuôi lợn thịt. Điển hình theo điều tra của tác giả là các công ty Minh Hiếu, Ama farm. Vậy những DNCN này xác định kỳ tính giá thành là theo lứa gia súc xuất chuồng hoặc theo thời gian thực hiện đơn đặt hàng. Tuy nhiên, có những DNCN xác định kỳ tính giá thành theo tháng với những DNCN có thực hiện công tác kế toán trên phần mềm kế toán nên định kỳ phải xác định được GTSP. Trường hợp này tương đối phức tạp thường xảy ra đối với DNCN có quy trình chăn nuôi khép kín với nhiều giai đoạn chăn nuôi, hàng tháng DNCN này đều có lợn con sinh ra, phục vụ cho quy trình nuôi thịt và đều có lợn thịt xuất chuồng.

Theo điều tra của tác giả đối với việc xác định kỳ tính giá thành của các DNCN ở MBVN với kết quả như sau: Có 15/31 DN (chiếm 48,4%) trả lời kỳ tính giá thành theo năm, có 4/31 DN (chiếm 12,9%) xác định kỳ tính giá thành theo lứa gia súc xuất

chuông, số còn lại 12/31(chiếm 38,7%) DNCN xác định kỳ tính giá thành theo tháng, phù hợp với kỳ tập hợp chi phí và xác định kết quả của DN trên phần mềm kế toán và thông thường những DNCN này đều là những DNCN có quy mô chăn nuôi lớn.

Tóm lại, việc xác định kỳ tính GTSP hiện nay của các DNCN chưa thống nhất và đa số các DNCN đang thực hiện xác định kỳ tính giá thành theo năm. Điều này chỉ thuận tiện cho công tác lập BCTC chưa đáp ứng kịp thời về thông tin giá thành cho từng kỳ, từng thời điểm xuất gia súc của DNCN.

@ Phương pháp tính giá thành sản phẩm của DNCN gia súc

Tính chính xác của chi tiêu GTSP phụ thuộc rất nhiều vào việc DNCN gia súc lựa chọn phương pháp tính giá thành. Căn cứ vào đối tượng tính giá thành đã xác định DNCN lựa chọn phương pháp tính giá thành phù hợp với đặc điểm sản xuất của DN. Theo kết quả khảo sát tại DNCN gia súc thì các phương pháp tính giá thành chủ yếu trong DN này là: Phương pháp tính giá thành giản đơn, phương pháp tính giá thành theo đơn đặt hàng, phương pháp tổng cộng chi phí và một số ít DN áp dụng phương pháp khác như phương pháp hệ số hoặc phương pháp tỷ lệ. Kết quả khảo sát tại Phụ lục (1E).

Đối với phương pháp tính giá thành giản đơn: Kết quả có 15/31 (chiếm 48,4%) DNCN gia súc lựa chọn phương pháp tính giá thành giản đơn và xác định đối tượng tính giá thành là sản phẩm gia súc thu được ở cuối quy trình chăn nuôi. Trong đó chăn nuôi lợn là lợn thịt (nuôi lớn, nuôi béo) xuất chuông, chăn nuôi bò là sản phẩm song đôi là “bê con” và “sữa tươi”

Phương pháp tổng cộng chi phí: Phương pháp này áp dụng thích hợp cho việc tính giá thành là sản phẩm gia súc thịt xuất chuông ở cuối quy trình chăn nuôi. Với điểm đầu của quy trình là chi phí về sản phẩm lợn con, bê con do DNCN tự sản xuất hay DN cần phải xác định giá thành của sản phẩm lợn con, bê con khi chuyển tiếp sang các giai đoạn của quy trình nuôi thịt (nuôi lớn, nuôi béo). Khi đó, đối tượng tập hợp chi phí là từng giai đoạn của quy trình chăn nuôi và đối tượng tính giá thành là sản phẩm gia súc thịt xuất chuông ở từng giai đoạn chăn nuôi và sản phẩm chăn nuôi cuối cùng của quy trình chăn nuôi. Theo khảo sát có 9/31(chiếm 29%) DNCN xác định GTSP chăn nuôi áp dụng theo phương pháp này.

Phương pháp tính giá thành theo đơn đặt hàng: Những DNCN có ký được các hợp đồng sản xuất theo đơn đặt hàng sẽ áp dụng phương pháp tính giá thành theo đơn đặt hàng theo khảo sát có 3/31 (chiếm 9,7%) DNCN áp dụng phương pháp này. Khi đó, DNCN xác định đối tượng tập hợp chi phí là từng đơn đặt hàng, đối tượng tính giá thành là từng loại sản phẩm của đơn đặt hàng. Trường hợp, đơn đặt

hàng chỉ thực hiện một loại sản phẩm thường là lợn thịt xuất chuồng thì DN tập hợp chi phí và xác định giá thành của đơn đặt hàng tương tự theo phương pháp tổng cộng chi phí. Tuy nhiên, nếu đơn đặt hàng thực hiện nhiều sản phẩm như sản phẩm lợn con và sản phẩm lợn thịt xuất chuồng thì DN xác định GTSP lợn con trước sau đó chuyển tiếp chi phí sang đơn đặt hàng là sản phẩm lợn thịt. Hoặc trong đơn đặt hàng lợn thịt nhưng chia thành nhiều biểu tương ứng với từng giai đoạn xuất chuồng DN cần theo dõi và chi tiết theo từng ô chuồng, chia theo biểu tương ứng với từng giai đoạn. Khi xuất bán thực hiện theo hợp đồng ở giai đoạn nào chi phí đã tập hợp có thể tập hợp trực tiếp cho từng giai đoạn với từng ô chuồng, chi phí nào phát sinh chung, chi chung cho cả trại chăn nuôi theo đặt hàng thì thực hiện phân bổ cho đơn đặt hàng đó theo sản phẩm chăn nuôi tương ứng.

Có thể thấy, mỗi DNCN khi xác định đối tượng tính giá thành khác nhau thì phương pháp xác định giá phí cho từng đối tượng chịu chi phí là khác nhau để cụ thể hơn ta tiến hành xem xét tại DNCN gia súc ở MBVN như sau:

Thứ nhất: Xác định giá thành của sản phẩm chăn nuôi là sản phẩm gia súc thịt xuất chuồng theo phương thức chăn nuôi tự sản, tự tiêu với quy trình chăn nuôi khép kín

Đây là phương thức chăn nuôi tương đối phổ biến tại các DNCN gia súc ở MBVN, trong phương thức này các DNCN tự sản xuất con giống đầu vào và tiếp tục chuyển sang quy trình nuôi gia súc thịt cho đến khi đạt trọng lượng xuất chuồng.

Vì vậy, để có nguồn gia súc con giống đầu vào cho quy trình chăn nuôi này DN cần phải tiến hành tính GTSP lợn con với quy trình xác định GTSP lợn con như sau đã được thực hiện tại Công ty TNHH Thái Việt tại thời điểm tháng 3/2017. Để tính được GTSP lợn con DN căn cứ chủ yếu vào CPSX trong quy trình nuôi lợn nái với chi phí được tập hợp bao gồm: Chi phí khấu hao lợn nái giống, chi phí thức ăn cho lợn nái trong suốt quá trình mang thai và nuôi con, chi phí khấu hao chuồng trại chăn nuôi, chi phí thuốc thú y, vaccine phòng bệnh và chi phí khác.

Tuy nhiên, tại công ty để đơn giản trong quá trình tập hợp chi phí và giá thành lợn con chuyển tiếp cho quy trình chăn nuôi lợn thịt nên công ty đã thực hiện chỉ căn cứ vào chi phí thức ăn của lợn mẹ là khoản mục chi phí chiếm tỷ trọng lớn nhất trong tổng CPSX của sản phẩm lợn con còn các chi phí khác chuyển toàn bộ sang GTSP lợn thịt xuất chuồng. Vì vậy, khi xác định GTSP lợn con căn cứ vào định mức kinh tế - kỹ thuật chăn nuôi lợn nái đã được duyệt Phụ lục (2.7); Phụ lục (2.22) đồng thời căn cứ vào điều kiện thời tiết, cơ thể con giống tại thời điểm điều chỉnh lượng thức ăn thực tế và xác định được giá thành định mức lợn con theo Phụ lục (2.23). Qua phụ lục cho thấy tổng CPSX cho lợn mẹ trong suốt giai đoạn mang

thai đến khi sinh con đối với chi phí thức ăn được xác định: 3.309.110đ. Vì vậy, nếu một con lợn mẹ mang thai và sinh con nuôi sống ước tính trung bình 10 con/1đàn nên chi phí trung bình tính cho 1 con lợn con sinh ra và nuôi sống là: 330.911đ/con.

Căn cứ vào giá thành định mức của sản phẩm lợn con và số lượng lợn con kiểm kê đánh giá được ở Tháng 03/2017 theo quy mô chăn nuôi tại Phụ lục (2.24) để xác định trị giá sản phẩm dở dang cuối kỳ của sản phẩm lợn con như sau:

Từ kết quả kiểm kê, ta có số lượng lợn con cai sữa cuối tháng 3/2017 là: 4.539 con cùng với giá thành định mức của sản phẩm lợn con Phụ lục (2.23), xác định được trị giá sản phẩm dở dang cuối kỳ của sản phẩm lợn con:

$$D_{ck} = Q \times \text{Giá thành định mức sản phẩm lợn con}$$

Trong đó: Q là số lượng sản phẩm lợn con dở dang cuối kỳ

$$D_{ck} = 4.539 \text{ con} \times 330.911\text{đ/con} = 1.502.000.000\text{đ}$$

Từ tài liệu kế toán công ty TNHH Thái Việt tại sổ kế toán “Bảng kê số phát sinh tài khoản” mở chi tiết cho tài khoản 154 - Lợn con tại Phụ lục (2.25). Từ đó, ta có sơ đồ kế toán nghiệp vụ tập hợp CPSX, GTSP của sản phẩm lợn con tại Phụ lục (2.26). Vì vậy, toàn bộ số lợn con giống của công ty trong tháng 3/2017 đã được tiêu thụ trực tiếp là bán trực tiếp cho các cơ sở chăn nuôi khác có nhu cầu về con giống và thực hiện tiếp tục quy trình nuôi lợn thịt tại các cơ sở chăn nuôi có nhu cầu về con giống của công ty với trị giá: 968.352.027đ, số lượng lợn còn lại 1.000 con giống công ty chuyển trực tiếp sang quy trình chăn nuôi lợn thịt tại công ty với trị giá: 330.911.000đ.

Tiếp sau đó, lợn con giống của DN được chuyển tiếp để thực hiện quy trình nuôi lợn thịt. Vì vậy, kế toán tại công ty căn cứ vào giá thành lợn con giống chuyển sang quy trình và toàn bộ chi phí trong quy trình chăn nuôi lợn thịt được xác định trên cơ sở định mức kinh tế - kỹ thuật đã được duyệt ở Phụ lục (2.7) kết hợp với điều kiện thực tế chăn nuôi, cơ sở vật chất, tình hình thời tiết và thể trạng vật nuôi của công ty tại thời điểm tháng 3/2017 có Phụ lục (2.27) bao gồm: Chi phí lợn con giống giai đoạn trước chuyển sang, chi phí thức ăn phát sinh của từng giai đoạn chăn nuôi lợn thịt, chi phí thuốc và vaccine, chi phí nhân công chăm sóc, kỹ thuật, quản lý chung, chi phí khác...với trại nuôi lợn thịt của công ty tại thời điểm đó là 1.000 lợn thịt.

Từ số liệu tại Phụ lục (2.27) cho thấy tổng CPSX định mức để sản xuất ra một con lợn thịt đủ trọng lượng xuất chuồng đạt biểu cân trung bình 100kg với tổng chi phí là: 3.200.000đ. Vậy CPSX định mức đơn vị tính cho 1 kg thịt lợn hơi xuất chuồng là: 32.000đ/kg. Từ đó, để xác định GTSP lợn thịt xuất chuồng, công ty đã thực hiện theo phương pháp tính giá thành là phương pháp tổng cộng chi phí. Do vậy, GTSP lợn thịt

xuất chuồng sẽ bao gồm toàn bộ chi phí phát sinh là GTSP của lợn con giống chuyển sang giai đoạn lợn thịt và toàn bộ các chi phí phát sinh ở giai đoạn lợn thịt.

- Giá thành của sản phẩm lợn con xác định được để chuyển sang giai đoạn lợn thịt với quy mô trại 1.000 con lợn thịt. Vì vậy, chi phí phát sinh trong giai đoạn này là toàn bộ chi phí thức ăn của lợn hậu bị, lợn mẹ mang thai, lợn mẹ sinh sản, lợn đực giống sinh sản. Chi phí khấu hao chuồng trại phân bổ, chi phí lợn nái giống phân bổ, chi phí thuốc thú y và vaccine cho lợn mẹ, lợn con trước khi cai sữa, chi phí khác liên quan. Tại công ty theo Phụ lục (2.23) trị giá lợn con giống chuyển sang giai đoạn nuôi thịt là: 330.911.000đ và được công ty ghi nhận là CP NVLTT của giai đoạn chăn nuôi lợn thịt.

- GTSP lợn thịt xuất chuồng khép kín quy trình chăn nuôi

Trong năm 2017 tại Phụ lục (2.28) công ty thực hiện tập hợp chi phí trực tiếp đối với khoản mục CP NVLTT cho từng đối tượng chịu chi phí trong đó: CP NVLTT cho sản phẩm lợn thịt xuất chuồng là: 1.173.643.441đ và CP NVLTT cho sản phẩm lợn con là: 5.862.982.389đ. Trong đó đối với CP NVLTT cho lợn thịt xuất chuồng là 1.173.643.441đ đã bao gồm giá thành lợn con giống giai đoạn trước chuyển sang và chi phí thức ăn chăn nuôi, chi phí vaccine và thuốc thú y cùng với các khoản chi phí về vật liệu khác phát sinh trong chăn nuôi.

Tiếp theo, kế toán tổng hợp CP NCTT: Tại công ty đối với công nhân chăm sóc lợn thịt không chuyên biệt có tham gia công tác trực đêm tại các chuồng nái sinh sản. Vì vậy, kế toán đã tổng hợp chung chi phí tiền lương của các trại chăn nuôi và tiến hành phân bổ chi phí này cho sản phẩm lợn thịt, căn cứ tài liệu thu thập tại Phụ lục (2.28), ta có tổng CP NCTT phát sinh là: 718.409.345đ. Kế toán đã tiến hành tập hợp trực tiếp cho sản phẩm lợn thịt xuất chuồng số tiền 118.662.000đ, sản phẩm lợn con là: 501.439.928đ, còn lại cho sản phẩm cá với số tiền 98.307.417đ.

Cuối cùng, kế toán tập hợp và phân bổ CP SXC tại công ty TNHH Thái Việt tổng hợp số liệu ta có tại Phụ lục (2.29). Sau khi tổng hợp CP SXC kế toán tiến hành phân bổ CP SXC cho từng đối tượng chịu chi phí với tổng CP SXC tổng hợp được 2.912.275.938đ, trong đó phân bổ cho sản phẩm lợn thịt xuất bán: 554.491.442đ tương ứng với tỷ lệ phân bổ 19%, sản phẩm lợn con phân bổ với tỷ lệ 67,6% tương ứng với số tiền 1.969.149.916đ, còn lại chi phí của sản phẩm cá: 388.634.580đ tương ứng với tỷ lệ phân bổ 13,4%

Mặt khác, kế toán xác định GTSP với trị giá sản phẩm dở dang cuối kỳ xác định được căn cứ theo số lượng sản phẩm lợn thịt dở dang kiểm kê được theo từng giai đoạn theo Bảng (2.6).

Bảng 2.6: Bản kiểm kê số lượng lợn thịt theo giai đoạn

Vật nuôi theo giai đoạn	Số lượng (con)	Trọng lượng TB(kg)	Tổng trọng lượng (Kg)
Lợn con tập ăn (7 ngày tuổi - 30 kg thể trọng)	581	30	17.430
Lợn giai đoạn 1 (30 kg - 50 kg thể trọng)	380	40	15.200
Lợn giai đoạn 2 (50 kg - 80 kg thể trọng)	53	65	3.445
Lợn giai đoạn 3 (80 kg thể trọng - xuất chuồng)	120	90	10.800
Tổng cộng	1.134		46.875

(Nguồn: Công ty TNHH Thái Việt và tổng hợp của tác giả)

Ta có trọng lượng gia súc theo kiểm kê 46.875 kg và giá thành định mức của sản phẩm lợn thịt Phụ lục (2.27) ta xác định được trị giá sản phẩm lợn thịt dở dang cuối kỳ: $46.875\text{kg} \times 32.000\text{đ/kg} = 1.500.000.000\text{đ}$. Từ đó, kế toán xác định giá thành thực tế của sản phẩm lợn thịt xuất bán trong kỳ là 346.796.883đ theo Phụ lục (2.30); (2.31) và sơ đồ quy trình kế toán tập hợp CPSX, GTSP lợn thịt xuất bán tại Phụ lục (2.32).

Thứ hai: Xác định GTSP trong DNCN bò sữa với quy trình chăn nuôi khép kín.

Theo khảo sát của tác giả tại những DNCN gia súc là chăn nuôi bò sữa thì tất cả các DN tác giả khảo sát đều xác định GTSP là sản phẩm chính là sữa tươi, không tính giá thành cho sản phẩm bê con khi sinh ra. Vì vậy quy trình tập hợp CPSX và tính GTSP của công ty Hồ Toàn với số liệu kế toán thu thập của các TK 6211; TK6212; TK622; TK627; TK1542; TK1551 tại Phụ lục (2.33) và được mô tả quy trình kế toán tập hợp CPSX, GTSP qua sơ đồ tại Phụ lục (2.34).

Từ tài liệu của công ty cho thấy tổng GTSP chính công ty xác định được trong kỳ của sản phẩm sữa nguyên liệu là: 23.267.821.974đ, tổng sản lượng sữa năm 2018: 2.165.303 kg, giá thành đơn vị sữa tươi là: 10.745,76đ/kg, giá thành của sản phẩm bê/bò loại thải được theo dõi riêng và ước tính giá trị 6.998.008đ/con với số lượng 50 con. Vậy giá thành của số bê/bò loại thải 349.900.400đ và phần chi phí bê con và các chi phí khác tổng hợp xác định giá thành cho sản phẩm bò đủ điều kiện ghi nhận TSSH là: 5.484.233.532đ. Từ đó cho thấy, công ty không xác định giá thành con bò và con bê thời điểm con bê sinh ra mà chỉ tổng hợp chi phí và xác định giá thành cho sản phẩm chính là sữa nguyên liệu. Còn giá trị bò/bê loại thải thanh lý và giá trị bê con chuyển sang nuôi để thành bò sữa khi đủ điều kiện ghi

nhận là TSSH là giá trị ước tính, bò bê mua về làm bò sữa ghi nhận TK1541. Đồng thời, chưa thực hiện việc mở chi tiết TK1542 cho từng đối tượng cần tính giá thành.

Thứ ba: Xác định giá thành của sản phẩm chăn nuôi là sản phẩm lợn thịt xuất chuồng theo đơn đặt hàng với quy trình chăn nuôi khép kín

DNCN căn cứ vào đơn đặt hàng đã ký kết thực hiện quy trình chăn nuôi với các điều kiện sẵn có của DN như: Con giống đầu vào DNCN tự sản xuất sau đó chuyển sang quy trình nuôi lợn thịt khi đảm bảo trọng lượng theo yêu cầu thì xuất chuồng cho bên đặt hàng theo giá cả đã ký kết với bên đặt hàng. Bên sản xuất chủ động đối với sản phẩm đầu ra, bên đặt hàng đảm bảo có nguồn hàng đúng, đủ, chất lượng và đảm bảo an toàn vệ sinh thực phẩm. Theo khảo sát có 3/31 (chiếm 9,6%) DNCN áp dụng phương pháp tính giá thành theo đơn đặt hàng.

Dựa trên đặc điểm của việc sản xuất theo đơn đặt hàng trong công tác tính giá thành là DN tập hợp chi phí theo từng đơn đặt hàng, xác định đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành là từng đơn đặt hàng. Vào thời điểm cuối kỳ, với những đơn đặt hàng chưa hoàn thành thì những chi phí phát sinh của đơn đặt hàng được ghi nhận là giá trị sản phẩm dở dang chuyển sang kỳ sau tiếp tục sản xuất để hoàn thành đơn đặt hàng. Do vậy, giá thành toàn bộ của đơn đặt hàng sẽ bao gồm toàn bộ CPSX phát sinh kể từ lúc bắt đầu thực hiện đơn đặt hàng cho đến khi đơn đặt hàng hoàn thành và bàn giao cho khách hàng theo hợp đồng đã ký kết.

Tại DNCN lợn việc tập hợp chi phí theo đơn đặt hàng sẽ được thực hiện bao gồm giá thành của lợn con giống chuyển sang quy trình nuôi lợn thịt, chi phí thức ăn, thuốc thú y, vaccine, chi phí tiền lương và các khoản trích theo lương, CP SXC phân bổ cho đơn đặt hàng. Cụ thể, năm tháng 1/2018 tại Công ty TNHH Thái Việt có thực hiện sản xuất theo đơn đặt hàng với Công ty cổ phần Hương Nguyên Thịnh như sau:

Bảng 2.7: Danh mục đơn đặt hàng Công ty TNHH Thái Việt

Mã ĐH	Loại vật nuôi, trọng lượng	Số lượng lợn (con)	Thời gian thực hiện HĐ
HĐ 01	Lợn thịt xuất chuồng - Biểu 80 kg - 100 kg	200	4,5 tháng
HĐ 02	Lợn thịt xuất chuồng - Biểu 100 kg - 120 kg	300	5,5 tháng

(Nguồn: Trích số liệu kế toán Công ty TNHH Thái Việt)

Căn cứ theo hợp đồng đặt hàng công ty tiến hành chuyển 500 lợn con và giá thành định mức lợn con tại Phụ lục (2.23) từ quy trình sản xuất lợn con sang quy trình nuôi thịt với giá trị lợn con giống chuyển cho HĐ01: 66.182.200đ và chuyển cho HĐ02: 99.273.300đ. Giá trị lợn con giống chuyển sang nuôi lợn thịt ghi nhận CP NVLTT của

quy trình nuôi thịt theo đặt hàng. Theo Phụ lục (2.35) tổng CP NVLTT được tổng hợp trực tiếp cho mã đặt hàng HĐ01: 204.800.000đ và cho HĐ02: 240.774.999đ.

Tiếp theo, công ty tập hợp CP NCTT. Đối với, lực lượng nhân công chăm sóc, nuôi dưỡng không tập hợp riêng được cho đơn đặt hàng, do công nhân chăm sóc nuôi dưỡng đồng thời làm việc tại trại chăn nuôi lợn thịt theo quy trình riêng của công ty vừa thực hiện đơn đặt hàng, ngoài ra còn tham gia công tác chăm sóc lợn nái sinh sản tại trại nái sinh sản. Vì vậy, công ty tập hợp chung trong tổng CP NCTT phát sinh của công ty cho sản phẩm lợn thịt được phân bổ cho việc thực hiện đơn đặt hàng với số tiền: 47.464.800đ tại Phụ lục (2.36). Sau đó, trong đơn đặt hàng này thực hiện 2 mã đặt hàng với thời gian nuôi khác nhau vì vậy công ty căn cứ vào thời gian nuôi để tiến hành phân bổ cho từng mã đặt hàng. Trong đó mã HĐ01 có thời gian nuôi 4,5 tháng và mã HĐ02 có thời gian nuôi là 5,5 tháng. Từ đó, CP NCTT được phân bổ cho từng mã đặt hàng tại Phụ lục (2.38) và (2.39) của mã đặt hàng HĐ01: 21.359.162đ và mã HĐ02: 26.105.642đ.

Cuối cùng, công ty tập hợp CP SXC. Tổng CP SXC tập hợp chung trong tổng CP SXC phát sinh của công ty và được phân bổ cho đơn đặt hàng: 221.796.577đ. Sau đó, chi phí này tiếp tục được phân bổ cho từng mã đặt hàng tương tự như CP NCTT theo thời gian nuôi của đơn đặt hàng, số liệu được tập hợp tại Phụ lục (2.37) có CP SXC phân bổ cho HĐ01: 99.808.640đ và cho mã HĐ02: 121.988.117đ.

Từ đó, công ty áp dụng phương pháp tính giá thành gián đơn để xác định giá thành của sản phẩm theo đơn đặt hàng. Đến tháng 3/2018 đơn đặt hàng của công ty chưa hoàn thành nên toàn bộ chi phí là giá trị sản phẩm dở dang trên tài khoản 1545 với số tiền cho mã đơn đặt hàng HĐ01: 325.967.622đ và mã đơn đặt hàng HĐ02: 388.868.758đ tại các Phụ lục (2.38), Phụ lục (2.39). Sơ đồ hạch toán tập hợp CPSX theo đơn đặt hàng tại công ty TNHH Thái Việt tại Phụ lục (2.40).

Tóm lại, qua nghiên cứu thực trạng các DNCN gia súc trong công tác tính GTSP đa số các DN áp dụng phương pháp tính giá thành gián đơn. Việc tính GTSP trong chăn nuôi đều được các DN trả lời là vô cùng phức tạp. Vì vậy, việc xác định được tách biệt GTSP cho từng loại vật nuôi như lợn con giống, lợn thịt nuôi lớn nuôi béo thì chỉ có số ít DN thực hiện được hoặc GTSP sữa tươi và sản phẩm bê con chưa DN nào thực hiện được. Nếu có thực hiện được thì chỉ là các DN có quy mô chăn nuôi lớn và độ chính xác chưa cao. Chính vì thế, tác giả đưa ra những giải pháp hoàn thiện nội dung này ở phần tiếp theo của luận án.

++ *Xác định GTSP chăn nuôi là sản phẩm lợn thịt xuất chuồng theo đơn đặt hàng không dựa trên con giống của DNCN (Chăn nuôi gia công)*

Hoạt động chăn nuôi gia công được hình thành trên cơ sở hợp đồng chăn nuôi gia công. Thông thường những đơn vị thuê gia công là những công ty lớn thực hiện sản xuất con giống, sản xuất thức ăn chăn nuôi như Công ty CP Việt Nam, Green Feed, VinatuCo sẽ thực hiện ký kết với đơn vị nhận gia công như công ty TNHH Khánh Giang, Công ty Bắc Sông Cầu tại Phụ lục (2.5); (2.6); (2.8). Sự hợp tác giữa đơn vị nhận gia công và đơn vị thuê gia công thông qua hợp đồng gia công từ đó tạo ra sản phẩm chăn nuôi chất lượng cao, đảm bảo an toàn dịch bệnh. Đơn vị nhận chăn nuôi phải đầu tư xây dựng hệ thống chuồng trại được thiết kế đảm bảo tiêu chuẩn kỹ thuật, chăm sóc, nuôi dưỡng và an toàn dịch bệnh cho từng loại vật nuôi. Trong quá trình chăn nuôi, phải cung cấp lao động, trang thiết bị, dụng cụ chăn nuôi. Còn lại các chi phí liên quan đến con giống, chi phí thức ăn, thuốc thú y và vaccine, hướng dẫn kỹ thuật trong chăn nuôi, giám sát việc thực hiện quy trình kỹ thuật, thu hồi sản phẩm và thanh toán tiền công thuê gia công theo kết quả chăn nuôi do đơn vị thuê gia công đảm nhiệm.

Một điểm khác biệt trong DNCN khi thực hiện sản xuất theo đặt hàng gia công đó là khoản tiết kiệm vật liệu, giảm tỷ lệ hao hụt con giống trong chăn nuôi được giao khoán từ khi bắt đầu ký hợp đồng, các khoản thu hồi khác trong chăn nuôi như phân bón đóng bao hoặc vỏ bao tải cám bán thanh lý. Các yếu tố này sẽ được các đơn vị nhận gia công loại trừ khỏi giá thành của hợp đồng gia công. Kỳ xác định giá thành thông thường xác định phù hợp với giai đoạn tăng trưởng và chu kỳ sinh học của vật nuôi. Vì vậy, nếu hợp đồng gia công với sản phẩm là lợn con xuất sau cai sữa kỳ tính giá thành của công ty xác định thời điểm lợn con bắt đầu sinh ra cho đến khi đạt trọng lượng và thời gian cai sữa để bàn giao cho bên gia công theo số đầu lợn con tại Phụ lục (2.6) của công ty Bắc Sông Cầu. Ta thấy, đơn giá cho một con lợn con được công ty nhận gia công chi trả: $439.617.100đ/1941 \text{ (con)} = 226.490đ/\text{con}$.

Qua nghiên cứu thực trạng DNCN chỉ có 2/31(chiếm 6,5%) là DNCN nhận gia công nhưng các công ty này hiện nay không tính giá thành cho từng đơn hàng là gia súc thành phẩm khi xuất trả hàng gia công mà tổng hợp toàn bộ các chi phí với CP NCTT và chi phí khấu hao TSCĐ chiếm tỷ trọng lớn nhất và các chi phí khác, tổng hợp chi phí vào TK642 “CPQLDN” để từ đó xác định lãi lỗ của hoạt động gia công trong tháng. Theo số liệu kế toán công ty Bắc Sông Cầu Tháng 12/2017 tại Bảng (2.8) như sau:

Bảng 2.8: Chi phí sản xuất theo yếu tố Tháng 12/2017

Nội dung CP theo yếu tố	Số tiền (đ)
1. Chi phí nhân công	283.209.992
2. Chi phí khấu hao TSCĐ	94.172.863
3. Chi phí tiền điện chăn nuôi	60.456.429
4. Chi phí thuê xe vận chuyển lợn	8.500.000
5. Chi phí dụng cụ, chi phí chờ phân bổ	4.979.151
6. Chi phí tiếp khách	3.986.000
7. Chi phí bảo hiểm xe oto phân bổ	8.710.160
8. Chi phí bằng tiền khác	12.417.612
Cộng	476.432.207

(Nguồn: Công ty TNHH XNK tổng hợp Bắc Sông Cầu và tổng hợp tác giả)

Từ đó cho thấy, giá thành hoạt động gia công các DNCN hiện nay không xác định. Do vậy, gây khó khăn cho DN khi cần cung cấp thông tin về CPSX và GTSP của DNCN.

Tóm lại, trong việc áp dụng phương pháp tính GTSP của DNCN thì đa số các DNCN hiện nay đang áp dụng phương pháp tính giá thành giản đơn. Tuy nhiên, việc xác định GTSP mới chỉ dừng lại xác định cho những sản phẩm chính và thường bỏ qua hoặc ít quan tâm đến sản phẩm phụ, sản phẩm song đôi vì thế cần xác định chính xác giá thành cho từng loại sản phẩm theo những phương pháp tính giá thành thích hợp.

2.2.3.3. Thực trạng phân tích biến động CPSX, GTSP phục vụ cho quản trị DN trong các DNCN gia súc ở Miền Bắc

@ Phân tích biến động chi phí thông qua định mức và dự toán

Từ việc nghiên cứu thực trạng và kết quả khảo sát được tại các DNCN gia súc ở MBVN cho thấy hầu hết các DN đã thực hiện so sánh, phân tích chi phí và giá thành và theo kết quả khảo sát cho thấy có 27/31(chiếm 87,1%) DNCN gia súc đã thực hiện so sánh chi phí thực tế với chi phí kỳ trước hoặc với chi phí dự toán, chỉ có 4/31 (chiếm 12,9%) DNCN không thực hiện. Đối với việc so sánh giá thành thực tế với giá thành kỳ trước, giá thành kế hoạch hoặc giá thành định mức các DNCN gia súc thực hiện tương đối đầy đủ với 29/31 (chiếm 93,5%) DNCN có thực hiện và chỉ có 2/31 (chiếm 6,5%) DNCN không thực hiện. Những DNCN không thực hiện thường là những DNCN gia súc có quy mô chăn nuôi nhỏ.

@ *Phân tích biến động chi phí thông qua báo cáo chi phí, giá thành*

Việc phân tích biến động chi phí thông qua báo cáo chi phí, giá thành mới chỉ được thực hiện tại một số công ty có quy mô chăn nuôi lớn cụ thể tại công ty cổ phần Hồ Toàn bước đầu đã xây dựng hệ thống báo cáo chi phí. Các báo cáo về chi phí của công ty thường được sử dụng để so sánh giữa số thực tế kỳ này và kỳ trước hoặc bình quân năm trước để xác định mức biến động về số tuyệt đối hoặc số tương đối. Đặc biệt, đối với khoản mục CP SXC tại công ty đã thực hiện phân tích và so sánh được giữa các yếu tố chi phí tăng và giảm về số tuyệt đối và tương đối như chi phí thuốc thú y, chi phí vaccine, chi phí tiền lương thêm giờ của nhân viên kỹ thuật, bác sỹ thú y... Đồng thời, trong báo cáo CP SXC của một số ít có quy mô chăn nuôi lớn đã thực hiện tách biệt được chi phí cố định và chi phí biến đổi. Hơn nữa, báo cáo CP SXC của công ty còn được chia thành từng yếu tố chi tiết theo tiểu khoản của tài khoản 627. Tại công ty Hồ Toàn có Phụ lục (2.33) và công ty Thái Việt tại Phụ lục (2.41) các báo cáo về chi phí cũng được chi tiết theo yếu tố chi phí cung cấp thông tin để so sánh số thực tế trong kỳ với kế hoạch, định mức hoặc kỳ trước.

Đối với việc phân tích chênh lệch: Các công ty có quy mô lớn như công ty cổ phần chăn nuôi CP, công ty cổ phần Ampe JV Việt Nam ... có thực hiện phân tích chênh lệch chi phí theo các khoản mục chi phí đồng thời tìm ra nguyên nhân chênh lệch và cải tiến hoạt động. Tuy nhiên, tại công ty TNHH Thái Việt, công ty TNHH phát triển nông sản Phú Thái, Công ty TNHH Minh Hiếu Phú Thọ, công ty TNHH tổng công ty Hòa Bình Minh và theo khảo sát có 19/31 (chiếm 61,3%) DN có thực hiện lập dự toán nhưng không phân tích chênh lệch.

2.2.3.4. *Báo cáo kế toán quản trị tại các doanh nghiệp chăn nuôi gia súc*

Qua khảo sát tại các DNCN gia súc ở MBVN cho thấy hệ thống BCTC thì các DN thực hiện đầy đủ, đúng quy định. Tuy nhiên, đối với hệ thống BCQT chi phí và giá thành chỉ có 12/31 (chiếm 38,7%) DNCN lập định kỳ theo tháng hoặc có lập khi có yêu cầu của nhà quản trị nội bộ là 4/31 DN, còn lại 15/31 (chiếm 48,4%) DNCN có lập BCQT được lập ở cuối kỳ kế toán để phục vụ cho quản lý. Với các loại báo cáo được lập ở cuối kỳ kế toán để phục vụ cho quản lý như sau:

- Báo cáo chi phí nguyên vật liệu theo bộ phận sử dụng Phụ lục (2.42)
- Báo cáo thu nhập và chi phí công ty Ama Farm trại lợn HB4 L1 tại Phụ lục (2.43): Gồm Bảng tính thu nhập, Báo cáo tiền thu từ bán lợn, báo cáo chi tiết sử dụng cám, báo cáo chi tiết sử dụng thuốc thú y.

Ngoài ra, các DNCN đã lập báo cáo tình hình thực hiện chăn nuôi và kế hoạch chăn nuôi cho kỳ tiếp theo. Tuy nhiên, các báo cáo được lập mới chỉ đơn thuần là cung cấp các thông tin mang tính dự báo, chưa phân tích để thấy được sự biến động và chỉ ra các nguyên nhân dẫn đến những biến động. Hệ thống Báo cáo quản trị của một số DNCN đã được xây dựng nhưng chưa đồng bộ và mới cung cấp được những thông tin cơ bản cho nhà quản trị.

2.3. Đánh giá thực trạng kế toán CPSX, GTSP tại DNCN gia súc ở MBVN

2.3.1. Ưu điểm của kế toán CPSX, GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN

Qua nghiên cứu thực trạng công tác kế toán tập hợp CPSX, GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN cho thấy trong công tác kế toán về cơ bản đã áp dụng theo chế độ kế toán quy định tại Thông tư 200/2014/TT-BTC hoặc thông tư 133/2016/TT-BTC, các nghị định và thông tư hướng dẫn về quản lý tài chính tại các DNCN. Hệ thống chứng từ kế toán phù hợp với hướng dẫn của chế độ. Ngoài ra, được thiết kế một cách đơn giản, dễ kiểm tra, đối chiếu, ghi nhận nghiệp vụ kịp thời, trung thực. Hệ thống tài khoản kế toán tổng hợp mở đúng quy định và hệ thống tài khoản chi tiết được mở theo yêu cầu quản lý tại đơn vị chăn nuôi, hệ thống sổ kế toán và báo cáo kế toán về CPSX, GTSP với một hệ thống cơ bản đã đáp ứng được yêu cầu quản lý của KTTC cũng như một phần yêu cầu quản lý của KTQT. Việc lựa chọn và áp dụng các hình thức kế toán được các DNCN phổ biến lựa chọn là Nhật ký chung, chứng từ ghi sổ phù hợp với đặc điểm, quy mô DNCN. Trong việc tổ chức bộ máy kế toán được thực hiện tại các DNCN gia súc tương đối gọn nhẹ, khoa học có sự phân cấp quản lý, tương đối phù hợp với yêu cầu công việc, trình độ chuyên môn, năng lực làm việc của từng vị trí. Bên cạnh đó, các DNCN, đặc biệt các tập đoàn và công ty lớn luôn chú trọng đến việc nâng cao trình độ và cập nhật thường xuyên liên quan đến chế độ kế toán mới, các văn bản hướng dẫn về thuế GTGT, thuế TNDN, thuế thu nhập cá nhân, thuế tài nguyên môi trường, hướng dẫn mới về chế độ BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ đối với người lao động. Vấn đề này cũng được các DNCN có quy mô nhỏ và vừa khá quan tâm.

@ Về việc phân loại CPSX và xác định đối tượng tập hợp CPSX: Tại các DNCN gia súc đã thực hiện phân loại chi phí theo nội dung, tính chất của chi phí và theo khoản mục chi phí là tương đối phù hợp với đặc thù của DNCN. Xác định đối tượng tập hợp CPSX là từng loại sản phẩm chăn nuôi và từng đội trại chăn nuôi là tương đối phù hợp với đặc điểm sản phẩm, quy trình công nghệ và yêu cầu quản lý của DNCN, từ đó tạo điều kiện thuận lợi cho công tác tính GTSP chăn nuôi.

@ *Về phương pháp phân bổ chi phí*: Hiện nay DNCN đã lựa chọn những tiêu thức phân bổ và kỹ thuật phân bổ tương đối phù hợp để xác định được chi phí cần phân bổ cho các đối tượng chịu chi phí.

@ *Đối với kế toán CPSX, GTSP tại DNCN gia súc ở MBVN trên góc độ KTTC*

Nhìn chung các DNCN gia súc ở MBVN được tác giả khảo sát đã thực hiện tương đối tốt, đầy đủ, đúng Luật, chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán DN hiện hành.

- Về kỳ tính giá thành là theo kỳ xác định kết quả kinh doanh của DN, chu kỳ sinh học của sản phẩm chăn nuôi và thời gian bàn giao sản phẩm chăn nuôi theo hợp đồng gia công hoặc theo hợp đồng đặt hàng là tương đối phù hợp.

- Về phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang, phương pháp tính GTSP hiện nay tương đối hợp lý đối với đặc điểm sản phẩm gia súc của DNCN.

- Vận dụng các phương pháp kế toán để tập hợp CPSX, xác định GTSP trong các DNCN gia súc về cơ bản đã phù hợp với đặc điểm của hoạt động sản xuất của ngành nông nghiệp là sản phẩm gia súc của DNCN. Tổ chức xây dựng và sử dụng hệ thống chứng từ kế toán, hệ thống tài khoản kế toán, ghi chép các nghiệp vụ trong kế toán CPSX, GTSP tổ chức hệ thống sổ kế toán tương đối đầy đủ từ sổ tổng hợp đến hệ thống sổ chi tiết là căn cứ lập BCTC cho DNCN. Cung cấp các thông tin cơ bản theo quy định cho nhà quản lý và đối tượng sử dụng thông tin bên ngoài DN.

@ *Đối với kế toán CPSX, GTSP tại DNCN gia súc ở MBVN trên góc độ KTQT*

- *Về xây dựng định mức chi phí*: Định mức chi phí được xây dựng trên cơ sở quy định của Nhà nước có gắn với thực tế DN, đặc điểm sản phẩm, điều kiện thời tiết, dịch bệnh, mùa vụ để điều chỉnh cho phù hợp. Việc xây dựng định mức theo các phương pháp kỹ thuật kết hợp với kinh nghiệm và phương pháp điều chỉnh đảm bảo định mức luôn là cơ sở để phục vụ trong công tác kiểm soát chi phí tại DNCN.

- *Về xây dựng dự toán*: Dự toán tại các DNCN có quy mô lớn đã có sự quan tâm đúng mức khi nhận thấy được tầm quan trọng của việc xây dựng dự toán. Tuy nhiên, điều này mới chỉ được một số các DNCN nhỏ và vừa khá quan tâm và thực hiện. Việc tổ chức xây dựng được thực hiện theo từng cấp từ cao xuống thấp. Nhìn chung đã được thực hiện tương đối tốt.

- *Thu thập, xử lý và cung cấp thông tin KTQT*: Đã thực hiện kế toán chi phí một cách chi tiết và phân chia chi phí một cách cụ thể theo khoản mục chi phí. Tuy nhiên, việc phân chia chưa đầy đủ và khoa học dẫn đến các thông tin cung cấp mới chỉ là các thông tin cơ bản, sơ bộ, chưa đầy đủ các cơ sở tin cậy để nhà quản trị làm căn cứ ra các quyết định trong sản xuất, kinh doanh.

2.3.2. Hạn chế và nguyên nhân hạn chế trong kế toán CPSX, GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN

2.3.2.1. Những hạn chế

- *Về phân loại CPSX:* Tại DNCN mới chỉ phân loại chi phí theo nội dung, tính chất kinh tế của chi phí và theo mục đích, công dụng của chi phí nên chỉ đáp ứng cho yêu cầu quản lý chi phí trên góc độ KTTC ở một mức độ cơ bản. Ngoài ra, các yếu tố chi phí và khoản mục chi phí được phân loại theo các tiêu thức này được các DNCN thực hiện một cách khái quát chưa chi tiết đến từng yếu tố chi phí để quản lý chi tiết, cụ thể theo từng yếu tố hoặc khoản mục chi phí cho từng đối tượng vật nuôi. Hơn nữa, cần bổ sung các tiêu thức phân loại khác mang tính đặc thù của DNCN và cũng phù hợp hơn nếu tiến tới các DNCN áp dụng chuẩn mực IAS 41 theo xu hướng quốc tế. Đa số DNCN hiện chưa phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí và chưa thực hiện tách chi phí hỗn hợp thành định phí và biến phí.

- *Về phân bổ chi phí cho các đối tượng chịu chi phí:* Đối với phương pháp tập hợp CPSX với phương pháp chủ yếu các DN sử dụng là phương pháp trực tiếp hoặc phương pháp phân bổ gián tiếp nhưng lựa chọn tiêu thức phân bổ chưa phù hợp. Dẫn đến chi phí gián tiếp được phân bổ chưa tương xứng với chi phí thực tế bỏ ra cho từng đối tượng chịu chi phí đó. Điều này, chưa đáp ứng được yêu cầu của quản trị DN trong việc kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động của từng bộ phận.

@ Hạn chế trong kế toán CPSX, GTSP tại DNCN gia súc ở MBVN trên góc độ KTTC

+ *Về chứng từ kế toán:* Về cơ bản các chứng từ kế toán được lập theo đúng hướng dẫn của Bộ Tài chính. Tuy nhiên, thời gian luân chuyển chứng từ còn chậm cần lập bổ sung một số chứng từ kế toán đặc thù của DNCN gia súc để phục vụ cho KTTC trong quản lý chi phí, giá thành.

+ *Về tài khoản kế toán:* Tại các DNCN về cơ bản vận dụng hệ thống tài khoản kế toán theo đúng hướng dẫn của Thông tư 200/2014/TT-BTC hoặc Thông tư 133/2016/TT-BTC. Tuy nhiên, cần mở chi tiết cụ thể hơn nữa đặc biệt với những tài khoản đặc thù của DNCN như tài khoản “CP NVLTT”; tài khoản “CP NCTT”; tài khoản “CP SXC”, tài khoản “CP SXKD dở dang”; tài khoản “Thành phẩm”.

+ *Về phương pháp hạch toán các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong kế toán CPSX và GTSP:*

++ Đa số DNCN chưa thực hiện ghi nhận hoặc có ghi nhận nhưng chưa đúng đối tượng hạch toán đối với CP NVLTT chỉ vượt định mức.

++ Chưa thống nhất trong việc tập hợp chi phí và tính GTSP gia công và chưa hạch toán đúng đối tượng chịu chi phí, chưa ghi nhận đúng khoản thưởng gia công (thường tổng hợp từ nhiều đơn hàng gia công).

++ Ghi nhận thu nhập từ bán phế liệu thu hồi trong chăn nuôi như vỏ bao cám, phân chuồng ảnh hưởng đến GTSP chăn nuôi.

++ Chưa quan tâm xây dựng chính sách thưởng trong chăn nuôi lợn nái và chưa thống nhất trong hạch toán chi phí tiền thưởng.

++ Ghi nhận chi phí đầu tư đối với đàn súc vật hậu bị, chi phí chăm sóc nuôi dưỡng trong giai đoạn từ gia súc hậu bị sang gia súc sinh sản chưa có sự thống nhất và ghi nhận chưa chính xác.

++ Tập hợp chưa chính xác đối tượng chịu chi phí đối với phần giá trị còn lại của gia súc nái, đực thanh lý. Vì vậy, ảnh hưởng đến GTSP của chăn nuôi, chưa tách biệt được “chi phí chăm sóc” của đàn gia súc này với gia súc khác đang phục vụ cho sản xuất.

++ Chi phí dịch vụ mua ngoài của một số DNCN còn tập hợp chưa đúng đối tượng. Tuy không ảnh hưởng đến tổng GTSP nhưng khó khăn cho DN khi phân tích các khoản mục CPSX.

++ Chưa xác định phần định phí SXC không được phép kết chuyển khi quy mô chăn nuôi thực tế nhỏ hơn quy mô thiết kế.

++ Việc trích khấu hao đối với đàn nái sinh sản và tập hợp chi phí khấu hao vào CPSX đặc biệt là lựa chọn thời gian khấu hao dự kiến chưa đúng với quy định và thực tế khai thác đàn gia súc.

++ Chưa thực hiện trích lập dự phòng giảm giá cho “Sản phẩm chăn nuôi gia súc dở dang”. Trong khi đó, DNCN thường xuyên đối mặt với thiên tai, dịch bệnh và các yếu tố từ môi trường tự nhiên.

- Về tổ chức sổ kế toán và báo cáo kế toán

Hiện nay, các DNCN trong việc mở và ghi sổ các tài khoản chi tiết chưa đáp ứng được yêu cầu quản lý như mở tài khoản tập hợp chi phí TK154, TK155 trong DN thực hiện theo Thông tư 133 hoặc tại DNCN thực hiện theo Thông tư 200 với các tài khoản 621; 622; 627 và TK155. Đồng thời, cần mở các sổ chi tiết để theo dõi các khoản thu nhập, chi phí phát sinh trong chăn nuôi ngoài hoạt động SXKD chính. Mặt khác, có nhiều DNCN sử dụng phần mềm kế toán nhưng không được nâng cấp thường xuyên nên chưa cập nhật với các mẫu sổ mở theo hướng dẫn của chế độ kế toán hiện hành.

- *Về trình bày thông tin trên BCTC*: Đã tuân thủ chuẩn mực, chế độ kế toán hiện hành nhưng chưa đạt tới sự hòa hợp và xu hướng áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế, đặc biệt là IAS 41 trong DNCN.

@ *Hạn chế kế toán CPSX, GTSP tại DNCN gia súc ở MBVN trên góc độ KTQT*

- *Về xây dựng định mức và lập dự toán CPSX, GTSP*: Công tác xây dựng định mức chi phí đã được các DNCN đặc biệt quan tâm. Việc xây dựng căn cứ vào quy định cụ thể của nhà nước và BNN và điều kiện cụ thể của DN cũng như thường xuyên hoàn thiện để phù hợp với quy chế quản lý chi phí, đảm bảo tính công khai, minh bạch. Nhưng vẫn có một số điểm hạn chế là có một số khoản chi phí phát sinh thường xuyên, ảnh hưởng không nhỏ đến giá thành nhưng chưa được đưa vào định mức như: chi phí về vaccine đã quy định nhưng chưa chi tiết vì chi phí vaccine ngoại và nội, chi phí về thuốc điều trị ngoại hay nội có ảnh hưởng rất khác biệt đến giá thành lợn con, lợn thịt. Đồng thời, chưa quan tâm xây dựng định mức thuốc thú y cho lợn nái mang thai. Vì vậy, các định mức được DN công bố chưa đồng bộ và còn thiếu nhiều các định mức đặc biệt với các sản phẩm chăn nuôi đặc thù.

Ngoài ra, đối với việc xây dựng dự toán chi phí: Đa số các DNCN có quy mô lớn việc xây dựng dự toán tương đối tốt và thực hiện theo dự toán. Tuy nhiên, các DNCN nhỏ có những đơn vị không lập dự toán hoặc có lập dự toán nhưng chỉ là những dự toán thông thường như dự toán thu, dự toán nguyên vật liệu... còn các dự toán khác chưa được chú trọng. Cụ thể như trong DNCN lợn đốm là dự toán đầu tư đổi mới đàn lợn giống theo kế hoạch quý, năm. Các dự toán được các DNCN lập chủ yếu dưới dạng tính và lập theo khoản mục chi phí để xác định giá thành kế hoạch và so sánh, đối chiếu với giá thành thực tế để xem xét tình hình hạ giá thành và kết quả sản xuất của DN. Tuy nhiên, cần xây dựng dự toán chi phí lập riêng cho biến phí và định phí để khi DN có sự biến động CPSX sẽ có cơ sở để đánh giá chi phí của DN một cách chi tiết, cụ thể theo yếu tố chi phí.

- *Về phương pháp tính giá thành*: Hiện nay, tại đa số các DNCN đều thực hiện tính GTSP theo phương pháp giản đơn, trực tiếp hoặc theo phương pháp theo đơn đặt hàng. Tuy vậy, đều chưa xem xét đến sự ảnh hưởng của phần giá trị thu hồi trong chăn nuôi nên GTSP xác định được chưa chính xác. Ngoài ra, đối với những DNCN gia súc có sản phẩm chăn nuôi là “sản phẩm song đôi” chưa tính được giá thành riêng biệt của hai sản phẩm này. Vì vậy, cần sử dụng phương pháp tính giá thành khác phù hợp hơn.

- *Về thu thập, xử lý và hệ thống hóa thông tin KTQT chi phí, giá thành*: Các DNCN gia súc đã thiết kế một số loại chứng từ, sổ sách phục vụ cho KTQT nhưng

hệ thống các chứng từ và sổ sách chưa thực sự đầy đủ và có hệ thống. DNCN chưa mở các sổ và báo cáo kế toán phục vụ và cung cấp thông tin cho KTQT.

- Về việc phân tích và cung cấp thông tin CPSX, GTSP cho việc ra quyết định: Điều này chưa được thực hiện tại đa số các DNCN, việc phân cấp quản lý, nhiệm vụ và quyền hạn của các cấp quản trị mang tính tương đối, trách nhiệm của mỗi nhà quản trị chưa rõ ràng. Hệ thống các chỉ tiêu chưa được xây dựng mà chỉ đáp ứng phần nào về việc cung cấp thông tin cho KTTC, đáp ứng yêu cầu KTQT chi phí chưa hiệu quả. Ngoài ra, cần bổ sung các chỉ tiêu phân tích đặc thù của DNCN để phân tích tình hình thực hiện các biện pháp tiết kiệm chi phí, hạ giá thành cũng như việc đánh giá nguồn gia súc sinh sản khi đầu tư và gia súc sinh sản đang khai thác và hiệu quả của việc thực hiện các quy trình chăn nuôi thông qua kết quả sản xuất trong chăn nuôi với các chỉ tiêu như: Tổng số con cai sữa/nái/năm; Tổng trọng lượng con cai sữa/nái/năm; Số lứa đẻ/nái/năm...

Tóm lại, hiện nay tại đa số các DNCN trong kế toán CPSX, GTSP còn mang nặng tính hình thức mới chỉ đáp ứng và cung cấp thông tin cho KTTC để đáp ứng nhu cầu số liệu cho việc lập BCTC. Các số liệu kế toán cung cấp chưa thực sự đáp ứng được yêu cầu kịp thời, đầy đủ và chi tiết để phục vụ cho KTQT. Vì vậy, việc kế toán CPSX, GTSP gia súc tại các DNCN ở MBVN chưa thực sự phát huy hết được vai trò của mình, chưa trở thành công cụ hữu ích cho nhà quản lý, đáp ứng nhu cầu về thông tin và cung cấp thông tin để phân tích các hoạt động của DNCN.

2.3.2.2. Nguyên nhân của hạn chế

Thứ nhất, chế độ kế toán hiện nay đã được cải cách cơ bản nhưng Chính phủ chưa ban hành và tạo dựng môi trường pháp lý về KTQT, cũng như việc ban hành các bản hướng dẫn cho các DNCN. Hệ thống kế toán mang tính hỗn hợp giữa KTTC và KTQT, chưa có sự hướng dẫn vận dụng KTQT khiến cho các DNCN khó khăn trong thực hiện tổ chức KTQT tại đơn vị mình.

Thứ hai, tại các DNCN gia súc ở MBVN, chưa tự xây dựng được một hệ thống kiểm soát chi phí đủ mạnh, để có thể kiểm soát được trong kế toán CPSX, GTSP. Trong công tác kế toán chỉ chú trọng đến khía cạnh KTTC, ít quan tâm đến KTQT.

Thứ ba, các DN chưa nhận thức được tầm quan trọng của KTQT trong việc thu nhập, xử lý và cung cấp thông tin phục vụ cho việc ra các quyết định kinh tế cho từng loại hoạt động, từng phương án SXKD cụ thể nên chưa vận dụng và thực hiện

KTQT một cách khoa học và hợp lý, chưa nắm bắt được nội dung cơ bản về tổ chức KTQT nói chung và CPSX, GTSP nói riêng.

Thứ tư, DNCN ở MBVN là ngành sản xuất gắn liền với nhiều rủi ro và chủ yếu có quy mô nhỏ. Trong mỗi DN trình độ và năng lực chuyên môn của kế toán chưa đồng đều, chưa đáp ứng yêu cầu của cơ chế quản lý kinh tế mới đồng thời ý thức tôn trọng và chấp hành pháp luật trong quản lý kinh tế tài chính trong công tác kế toán của một số cán bộ chưa được nâng cao.

Tóm lại, việc thực hiện kế toán CPSX và GTSP trong các DNCN ở MBVN, đa số các DNCN tác giả khảo sát còn mang nặng tính hình thức, mới chỉ đáp ứng cơ bản nhu cầu về số liệu cho BCTC. Các số liệu kế toán cung cấp chưa thực sự đáp ứng yêu cầu thông tin kịp thời, đầy đủ và chi tiết về CPSX, GTSP trên góc độ KTQT. Vì vậy, kế toán chưa thực sự trở thành công cụ hữu ích cho các nhà quản lý. Việc hạch toán CPSX và GTSP chưa phát huy được vai trò của mình, trong việc phân tích các hoạt động của các DNCN gia súc ở MBVN vào việc sử dụng hiệu quả nguồn lực, việc xây dựng các phương án, lựa chọn phương án trong quá trình hoạt động SXKD của DN.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Trong chương 2, luận án đã nghiên cứu, khảo sát và đánh giá thực trạng kế toán CPSX, GTSP trên góc độ KTTC như việc tổ chức chứng từ kế toán, tài khoản kế toán, phương pháp kế toán CPSX, GTSP, hệ thống sổ kế toán, trình bày thông tin trên BCTC và những ảnh hưởng việc trình bày thông tin tại các DNCN hiện nay và định hướng áp dụng chuẩn mực IAS41. Đồng thời, thực hiện khảo sát thực trạng kế toán CPSX, GTSP tại các DNCN gia súc trên góc độ KTQT với các nội dung như việc lập định mức chi phí, lập dự toán CPSX, xác định chi phí cho các đối tượng chịu chi phí, thực trạng phân tích biến động CPSX, giá thành phục vụ cho QTDN và hệ thống báo cáo KTQT của các DNCN gia súc ở MBVN. Qua đó, luận án đã chỉ rõ những kết quả đạt được, những hạn chế và nguyên nhân của hạn chế của kế toán CPSX và GTSP tại các DNCN. Đây là cơ sở thực tiễn để đưa ra giải pháp hoàn thiện kế toán CPSX và GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN trong nội dung của chương 3.

CHƯƠNG 3
GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT, GIÁ THÀNH
SẢN PHẨM TẠI CÁC DOANH NGHIỆP CHĂN NUÔI GIA SÚC
Ở MIỀN BẮC VIỆT NAM

3.1. Định hướng phát triển của các DNCN gia súc và yêu cầu của việc hoàn thiện kế toán CPSX, GTSP

3.1.1. Định hướng phát triển của các DNCN gia súc

Chăn nuôi Việt Nam đang từng bước tái cơ cấu và chuyển từ chăn nuôi nhỏ lẻ, phân tán sang mô hình công nghiệp là những trang trại công nghệ cao, khuyến khích tổ chức khép kín, liên kết giữa các khâu trong chuỗi giá trị để giảm CPSX, giảm chi phí lưu thông, tăng hiệu quả trong chăn nuôi. Đồng thời, khuyến khích dịch chuyển dần chăn nuôi ở vùng đồng bằng có mật độ dân số cao lên vùng núi, trung du nơi có mật độ dân số thấp, hình thành các vùng chăn nuôi xa trung tâm thành phố. Vì vậy, trước sự quan tâm của Nhà nước và sự nỗ lực của các đơn vị chăn nuôi thì trong chăn nuôi lợn và bò sữa đạt được những kết quả đáng ghi nhận. Theo số liệu thống kê tính đến tháng 06 năm 2018 sản lượng thịt lợn hơi xuất chuồng đạt 2,2 triệu tấn, giảm 1% so với cùng kỳ và sản lượng sữa tươi đạt 470 nghìn tấn, tăng 8,1% so với cùng kỳ.

Đồng thời, tiếp tục điều chỉnh cơ cấu chăn nuôi cho phù hợp với thị trường gắn với sức tiêu thụ của thị trường trong nước và xuất khẩu. Đối với chăn nuôi lợn dự kiến điều chỉnh giảm 72,7% ở năm 2016 xuống còn 68,2% ở năm 2020 và duy trì ở mức 60% đến 65% ở năm 2030. Thịt trâu, bò điều chỉnh tăng từ 8,3% ở năm 2015 lên mức 8,9% ở năm 2020 và đạt trên 10% ở năm 2030. Đối với định hướng phát triển chăn nuôi bò sữa cần thực hiện chuyển đổi cơ cấu nông nghiệp phù hợp với điều kiện tự nhiên và kinh tế, xã hội địa phương; Đẩy mạnh phát triển trang trại bò sữa tự canh tác trồng cỏ sử dụng chăn nuôi, sử dụng phụ phẩm nông công nghiệp cho chăn nuôi, giảm ô nhiễm môi trường; Áp dụng công nghệ sinh học trong chăn nuôi bò sữa để tăng năng suất, chất lượng sản phẩm của chăn nuôi bò sữa. Cục chăn nuôi định hướng phát triển chăn nuôi đến năm 2030 là tiếp tục phát triển chăn nuôi đa dạng theo hướng bền vững, sản phẩm chăn nuôi phục vụ cho nhu cầu trong nước và xuất khẩu, tập trung sản xuất những sản phẩm có thị trường tiêu thụ lớn là thịt lợn, trứng, gia cầm và sản phẩm chế biến.

Ban hành các tiêu chuẩn, quy chuẩn kèm theo các điều kiện cụ thể về quản lý giống trong chăn nuôi để nâng cao chất lượng giống. Quản lý trang trại chăn nuôi bằng các điều kiện sản xuất gắn với bảo vệ môi trường có truy xuất nguồn gốc, đảm bảo mật độ chăn nuôi hợp lý và phát triển bền vững.

Về tổ chức sản xuất chăn nuôi định hướng phát triển chăn nuôi trang trại công nghiệp, chăn nuôi hữu cơ, chăn nuôi ở vùng an toàn dịch bệnh. Đồng thời, thực hiện

các chuỗi liên kết trong chăn nuôi là “doanh nghiệp với trại chăn nuôi gia công” và “doanh nghiệp với HTX và nông hộ”. Có những chính sách ưu tiên cho phát triển chăn nuôi theo hướng hữu cơ, an toàn sinh học gắn với sản xuất theo chuỗi sản phẩm.

Đối với quản lý Nhà nước trong chăn nuôi, cần thiết phải xây dựng Luật Chăn nuôi kèm theo các Nghị định của Chính phủ và Thông tư hướng dẫn đề trình Quốc hội và các cấp có thẩm quyền phê duyệt thực hiện áp dụng trong DNCN.

Trong điều kiện kinh tế hội nhập, cùng với những ngành sản xuất khác thì ngành chăn nuôi gia súc cũng đang có những thuận lợi trong việc trao đổi kinh nghiệm sản xuất, kỹ thuật chăn nuôi, nguồn vaccine phòng bệnh, nguồn gia súc giống phong phú, đảm bảo chất lượng. Tuy nhiên, những thách thức đặt ra là trình độ, vốn và quy trình công nghệ sản xuất. Vì thế, cần phải tiết kiệm CPSX, hạ GTSP và nâng cao chất lượng sản phẩm chăn nuôi thì mới có thể xuất khẩu cũng như có thể chịu sức ép của chất lượng sản phẩm nước từ ngoài nhập vào Việt Nam với giá thành rẻ hơn sản xuất trong nước, an toàn và vệ sinh hơn.

3.1.2. Yêu cầu hoàn thiện kế toán CPSX, GTSP tại các DNCN gia súc ở miền Bắc

Việc đưa ra các giải pháp để hoàn thiện công tác kế toán CPSX, GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN là một đòi hỏi mang tính cấp thiết để giúp các DN nâng cao hiệu quả việc sử dụng các nguồn lực và nâng cao khả năng cạnh tranh, đứng vững trên thị trường. Vì vậy, các yêu cầu cơ bản của việc hoàn thiện kế toán CPSX, GTSP tại các DNCN ở MBVN như sau:

Thứ nhất, việc hoàn thiện kế toán CPSX, GTSP phải tuân thủ quy định trong các văn bản pháp lý về kế toán hiện hành như Luật kế toán, chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán DN. Trên cơ sở hệ thống các văn bản pháp quy của Nhà nước đã xây dựng phù hợp cho từng ngành, từng lĩnh vực. Khi nghiên cứu hoàn thiện kế toán CPSX, GTSP cần phải căn cứ vào các quy định và hướng dẫn cụ thể để xây dựng cho phù hợp. Vì vậy, quán triệt yêu cầu này giúp kế toán chi phí, giá thành nói riêng và công tác kế toán nói chung đi vào nề nếp, tôn trọng các quy định của chế độ kế toán và sự quản lý, điều hành, kiểm tra, kiểm soát của Nhà nước và đảm bảo sự thống nhất trong nền kinh tế.

Thứ hai, các giải pháp hoàn thiện kế toán CPSX, GTSP phải phù hợp với đặc điểm sản xuất của các DNCN gia súc: Mỗi DN sản xuất, kinh doanh trong mỗi lĩnh vực đều có đặc điểm riêng ảnh hưởng đến nhu cầu thông tin. Vì vậy, chăn nuôi gia súc với một hình thức sản xuất trên cơ thể vật nuôi là sinh vật sống ảnh hưởng trực tiếp từ điều kiện tự nhiên, thời tiết, dịch bệnh, cùng với đặc điểm riêng có của sản phẩm chăn nuôi là có khả năng tái sản xuất tự nhiên và phụ thuộc vào mục đích chăn nuôi là nuôi lấy thịt, nuôi lấy sữa, làm con giống hay sản xuất theo đơn đặt

hàng hay gia công. Vì vậy, cần phải căn cứ vào đặc điểm của sản phẩm, mục đích chăn nuôi để đưa ra các giải pháp hoàn thiện phù hợp với DNCN gia súc.

Thứ ba, các giải pháp hoàn thiện phải đảm bảo nguyên tắc tiết kiệm, hiệu quả khả thi. Khi hoàn thiện cần tính đến mối quan hệ lợi ích giữa chi phí bỏ ra và lợi ích thu về ở hiện tại và tương lai. Trên cơ sở các giải pháp đưa ra việc thực hiện các giải pháp khi có điều chỉnh hệ thống kế toán hiện tại đáp ứng yêu cầu kiểm soát tốt hơn CPSX, GTSP cần tránh làm xáo trộn quá lớn, tăng chi phí cho các hoạt động phụ trợ, tăng nhân sự trong bộ phận kế toán đột ngột làm ảnh hưởng đến hệ thống KTTC và hoạt động SXKD của DN.

Thứ tư, hệ thống kế toán CPSX, GTSP phải đáp ứng được yêu cầu cung cấp thông tin cho KTTC vừa phục vụ nhu cầu thông tin của KTQT. Mục đích chính của KTQT nói riêng và KTQT chi phí nói chung là cung cấp thông tin cho nhà quản trị. Sau hoàn thiện đảm bảo có thể cung cấp một cách đầy đủ, kịp thời, hữu ích giúp nhà quản trị đưa ra các quyết định quản lý phù hợp và để từ đó kiểm soát chặt chẽ chi phí trong chăn nuôi gia súc.

Tóm lại, từ thực trạng công tác kế toán CPSX, GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN, trên cơ sở phân tích đánh giá tình hình thực tế, chỉ ra những ưu điểm, hạn chế và nguyên nhân của những tồn tại và định hướng phát triển ngành chăn nuôi của Việt Nam trong những năm tới cùng với những yêu cầu cơ bản của việc hoàn thiện kế toán CPSX, GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN. Đây là cơ sở để đưa ra những đề xuất, nhằm hoàn thiện công tác kế toán CPSX, GTSP của các DNCN gia súc ở MBVN. Từ đó, để kế toán thực sự trở thành công cụ tính toán kinh tế, bảo vệ và thúc đẩy SXKD của DNCN có hiệu quả. Đồng thời, là công cụ quan trọng, giúp Nhà nước thực hiện quản lý và kiểm soát CPSX, GTSP của các DNCN.

3.2. Giải pháp hoàn thiện kế toán CPSX, GTSP tại DNCN gia súc ở MBVN

3.2.1. Hoàn thiện về phân loại CPSX trong các DNCN gia súc ở MBVN

3.2.1.1. Chi tiết hóa các khoản mục chi phí khi phân loại CPSX trong các DNCN gia súc theo mục đích, công dụng của chi phí

Đa số các DNCN hiện nay đã thực hiện phân loại CPSX theo mục đích, công dụng của chi phí. Tuy nhiên, mới chỉ cung cấp các thông tin tổng hợp, cơ bản về khoản mục chi phí cho KTTC. Vì vậy, để quản lý chi tiết các khoản mục chi phí đặc biệt là khoản mục CP NVLTT cần phải chi tiết hóa khoản mục này. Bởi vì khoản mục “CP NVLTT” chiếm tỷ trọng lớn trong tổng GTSP chăn nuôi. Vậy đây là một công việc hết sức cần thiết và quan trọng đối với các nhà quản trị DN. Từ đó, DN có thể kiểm soát được chi phí và có những quyết định chính xác, kịp thời. Sản phẩm chăn nuôi được hình thành từ nhiều yếu tố chi phí khác nhau, mỗi một giai đoạn của

quy trình chăn nuôi thì phát sinh những khoản chi phí và chiếm tỷ trọng nhất định trong tổng chi phí. Do vậy, cần phải chi tiết theo các nội dung của chi phí trong sản phẩm chăn nuôi và lưu ý hơn cả là khoản mục CP NVLTT. Cụ thể, đối với DNCN theo quy trình chăn nuôi khép kín với đầu vào là con giống của DN và sản phẩm sản xuất ra là con giống hoặc gia súc nuôi thịt (nuôi béo, nuôi lớn), nuôi theo đơn đặt hàng thì tác giả đề xuất phân loại CP NVLTT tại Phụ lục (3.1) .

Theo cách phân loại này giúp cho DNCN biết kết cấu, tỷ trọng (yếu tố) chi phí mà DN chi ra và cũng là căn cứ để lập thuyết minh BCTC (Phần CPSX kinh doanh theo yếu tố), ngoài ra còn cung cấp thông tin cho quản trị DN và phân tích tình hình thực hiện dự toán CPSX của DN.

3.2.1.2. Hoàn thiện phân loại CPSX theo định hướng áp dụng IAS 41

Hiện tại, các DNCN chưa thực hiện phân loại chi phí của DNCN thành “Chi phí chăm sóc” và “Chi phí thu hoạch” từ kết quả khảo sát với 31/31 DN không thực hiện. Vì thế, theo định hướng áp dụng chuẩn mực IAS 41 cùng với đó ảnh hưởng trực tiếp đến tính chính xác của GTSP nông nghiệp thu được từ TSSH, ảnh hưởng đến xác định GTHL của TSSH khi chuyển sang bán loại thải. Tác giả đề xuất có thể phân loại chi phí của DNCN thành 2 nội dung là “Chi phí chăm sóc” và “Chi phí thu hoạch” tại Bảng (3.1) với nội dung cụ thể:

Bảng 3.1: Phân loại chi phí theo định hướng áp dụng IAS41

	<i>Chi phí chăm sóc</i>	<i>Sản phẩm thu được từ TSSH</i>	<i>TSSH cho sản phẩm nhiều kỳ</i>	<i>TSSH chờ loại thải, thanh lý</i>
DNCN lợn	Thức ăn, Thuốc thú y	TK621	TK241	TK811/242
	Nhân công chăm sóc	TK622	TK241	TK811/242
	Điện, nước, điện thoại	TK627	TK241	TK811/242
	Dụng cụ vệ sinh	TK627	TK241	TK811/242
	Găng tay, quần áo bảo hộ	TK627	TK241	TK811/242
	Chi phí xét nghiệm dịch bệnh	TK627	TK241	TK811/242
DNCN bò sữa	<i>Chi phí thu hoạch</i>	<i>Sản phẩm thu được từ TSSH</i>	<i>TSSH cho sản phẩm nhiều kỳ</i>	<i>TSSH chờ loại thải, thanh lý</i>
	Nhân công vắt sữa	TK622	x	TK811/242
	Dụng cụ vắt sữa	TK627	x	TK811/242
	Dụng cụ bảo quản sữa tươi	TK627	x	TK811/242
	Điện, nước, điện thoại	TK627	x	TK811/242

(Nguồn: Tác giả đề xuất)

+ *Chi phí chăm sóc*: Bao gồm các chi phí chi ra trong quá trình chăm sóc vật nuôi như: CP NVLTT, CP NCTT, CP SXC. Đồng thời, các chi phí này được phân loại theo từng yếu tố chi phí như: Chi phí vật liệu, chi phí dụng cụ, chi phí nhân công... được tách biệt cho đàn gia súc cho sản phẩm nhiều kỳ và đàn gia súc nuôi lấy thịt trong kỳ.

+ *Chi phí thu hoạch*: Trong DNCN đặc biệt là DNCN bò sữa thì những khoản chi phí được phân loại vào chi phí thu hoạch là các khoản chi phí liên quan trực tiếp đến việc tách sản phẩm nông nghiệp - “tách sữa” ra khỏi TSSH - “bò mẹ” có thể chi tiết thành các yếu tố chi phí trong thu hoạch như: Chi phí nhân công vắt sữa, chi phí dụng cụ vắt sữa, chi phí khấu hao, chi phí dịch vụ mua ngoài phục vụ cho hoạt động này.

Với cách phân loại này, giúp cho DNCN xác định chính xác phần chi phí cấu thành nên TSSH, cấu thành nên giá thành của sản phẩm thu hoạch từ TSSH.

3.2.1.3. Hoàn thiện phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí

Đối với phân loại chi phí trên góc độ KTQT để có thể đánh giá được việc thực hiện chi phí với dự toán, chi phí với định mức đã xây dựng để đáp ứng yêu cầu quản lý chi phí của KTQT nên luận án đề xuất các DNCN phân loại CPSX theo cách ứng xử của chi phí bao gồm: Định phí, biến phí và chi phí hỗn hợp. Việc nhận diện chi tiết từng khoản mục chi phí thuộc nội dung của khoản mục chi phí nào là định phí, biến phí hay chi phí hỗn hợp còn tùy thuộc vào nhận thức của nhà quản trị. CPSX của DNCN nếu chia theo khoản mục chi phí bao gồm CP NVLTT, CP NCTT, CP SXC và trong từng khoản mục chi phí có thể bao gồm định phí, biến phí và chi phí hỗn hợp. Từ đó, tác giả đề xuất việc phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí tại các DNCN qua Phụ lục (3.2). Trong đó lưu ý:

[1] Chi phí tiền lương, các khoản phụ cấp có tính chất lương của công nhân chăm sóc, nuôi dưỡng phụ trách các hoạt động cho ăn, dọn chuồng, trực sinh sản, phối giống là biến phí nếu DN trả lương theo sản phẩm hoặc có thể là chi phí hỗn hợp nếu DN trả lương theo thời gian có trả lương thêm giờ, tăng ca.

[2] Chi phí khấu hao TSCĐ đối với đàn gia súc giống, khấu hao chuồng trại và TSCĐ khác là định phí nếu DN trích khấu hao theo phương pháp đường thẳng hoặc là biến phí nếu DN trích khấu hao theo sản lượng.

[3] Chi phí xét nghiệm chẩn đoán thú y: Nếu DN có bộ phận chẩn đoán thú y hoặc không có bộ phận chẩn đoán phải thuê ngoài và việc kiểm định phải thực hiện định kỳ thì là định phí. Nhưng nếu trong giai đoạn súc vật nuôi bị dịch bệnh bất thường cần có những xét nghiệm bổ sung ngoài lịch định kỳ thì là chi phí hỗn hợp.

Việc phân loại CPSX của DNCN theo cách này sẽ cung cấp nhiều thông tin hữu ích cho nhà quản trị, giúp nhà quản trị đưa ra các quyết định ngắn hạn và dài hạn. Đồng thời, nhà quản trị nắm rõ được cơ cấu chi phí để từ đó có những biện pháp thích hợp để kiểm soát và cắt giảm chi phí. Ngoài ra, phân loại CPSX theo cách này còn giúp cho kế toán lập báo cáo kết quả SXKD theo số dư đảm phí giúp ích cho các nhà quản trị trong việc phân tích mối quan hệ chi phí, khối lượng, lợi nhuận.

3.2.1.4. Hoàn thiện phương pháp tách chi phí hỗn hợp

DNCN tổng hợp và thống kê số liệu về chi phí hỗn hợp đã phát sinh, nhóm các chi phí hỗn hợp có cùng tính chất nguồn phát sinh chi phí, lựa chọn phương pháp tách chi phí hỗn hợp. Để nhóm các chi phí phù hợp với tiêu thức lựa chọn có thể là: Sản lượng sản phẩm chăn nuôi, sản lượng sản phẩm chăn nuôi đã tiêu thụ, số giờ máy hoạt động...Sau đó, lựa chọn phương pháp tách chi phí hỗn hợp như phương pháp cực đại - cực tiểu, phương pháp bình phương nhỏ nhất nhưng theo quan điểm của tác giả với điều kiện hiện tại của các DNCN nên áp dụng phương pháp cực đại - cực tiểu do ưu điểm của phương pháp là đơn giản, dễ xác định mà vẫn đảm bảo độ tin cậy làm căn cứ cho việc xây dựng định mức và dự toán chi phí của DN. Căn cứ vào số liệu thống kê, lựa chọn mức độ hoạt động cao nhất và thấp nhất để tính ra được chi phí cố định và biến đổi. Giả sử, căn cứ vào chi phí tiền điện 6 tháng cuối năm 2018 của công ty cổ phần Hồ Toàn để phân tích chi phí tiền điện dùng tại trại bò sữa với mức độ hoạt động là số giờ máy hoạt động như sau:

Tiêu thức	Tháng 7	Tháng 8	Tháng 9	Tháng 10	Tháng 11	Tháng 12
Số giờ máy hoạt động (giờ)	650	796	850	820	870	760
Tổng CP tiền điện (đồng)	175.080.500	166.034.250	205.730.250	218.008.650	220.720.800	216.480.500

Sử dụng phương pháp cực đại cực tiểu ta có:

$$\text{Biến phí đơn vị} = (220.720.800 - 175.080.500)/(870 - 650) = 207.456$$

$$\text{Định phí} = 220.720.800 - (207.456 \times 870) = 40.234.080đ$$

Từ đó, ta tính được biến phí của chi phí tiền điện cho một giờ máy hoạt động là: 207.456đ/giờ máy và chi phí tiền điện cố định hàng tháng 40.234.080đ. Vậy, phương trình biểu diễn chi phí điện sử dụng tại bộ phận chăn nuôi là:

$$Y = 207.456x + 40.234.080$$

Trong đó: (Y) là chi phí tiền điện; (x) là chi phí điện trên một giờ máy chạy.

3.2.2. Hoàn thiện phương pháp phân bổ chi phí cho đối tượng chịu chi phí

Trong DNCN gia súc những chi phí phát sinh trực tiếp đến đối tượng chịu chi phí được tập hợp trực tiếp. Những chi phí gián tiếp liên quan đến nhiều sản phẩm chăn nuôi hoặc các mã đặt hàng trong một đơn đặt hàng hoặc đơn hàng gia công, kế toán tập hợp riêng đến cuối kỳ phân bổ cho từng sản phẩm chăn nuôi theo tiêu thức phù hợp. Việc phân bổ chi phí hiện nay tại các DNCN nếu thực hiện theo đơn đặt hàng với nhiều mã hàng trong cùng một đơn đặt hàng và thực hiện cùng một loại sản phẩm như đơn đặt hàng sản xuất là lợn thịt xuất chuồng nhưng với những giai đoạn xuất chuồng tại những biểu cân trung bình và thời điểm xuất chuồng khác nhau thì đơn vị đang sử dụng tiêu thức phân bổ là thời gian nuôi

dưỡng của vật nuôi, chi phí thức ăn của từng loại gia súc như vậy là tương đối phù hợp. Tuy nhiên, để chính xác và phù hợp hơn trong công tác phân bổ CP SXC, khi đó đơn vị có thể lựa chọn các tiêu thức phân bổ khác như ví dụ sau tại Bảng (3.2):

Bảng 3.2: Lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí SXC

Loại vật nuôi	Thời gian nuôi (tháng)	Tổng trọng lượng TB (kg)	Số lượng (Con)	Tổng CP SXC (đồng)
Lợn thịt xuất chuồng (biểu cân 80 kg - 100 kg)	4,5	54.000	600	850.680.000
Lợn thịt xuất chuồng (biểu cân 100 kg - 120 kg)	5,5	44.000	400	
Tổng cộng	10	98.000	1.000	850.680.000

(Nguồn: Tác giả)

Theo đó, căn cứ vào các tiêu thức phân bổ chi phí SXC, một trong các tình huống lựa chọn tiêu thức phân bổ dẫn đến có sự khác nhau về chi phí SXC phân bổ cho các đối tượng, ta có chi phí SXC được phân bổ tại Bảng (3.3) như sau:

Bảng 3.3: Phân bổ CP SXC

Loại vật nuôi	Tổng chi phí SXC (đ)	PB theo thời gian nuôi		PB tiêu trọng lượng trung bình		PB theo số lượng lợn thịt xuất	
		TT TG (tháng)	CP PB(đ)	TT TL (kg)	CP PB (đ)	TT SL (con)	CP PB (đ)
Lợn thịt xuất chuồng (biểu cân 80 kg - 100 kg)	850.680.000	4,5	382.806.000	54.000	468.742.041	600	510.408.000
Lợn thịt xuất chuồng (biểu cân 100 kg - 120 kg)		5,5	467.874.000	44.000	381.937.959	400	340.272.000
Tổng cộng	850.680.000	10	850.680.000	98.000	850.680.000	1.000	850.680.000

(Nguồn: Tác giả tính toán)

Qua bảng (3.3) với các tiêu thức phân bổ đưa ra DNCN đều có thể sử dụng. Nhưng CP SXC được phân bổ cho từng loại vật nuôi chính xác hơn cả đó là tổng trọng lượng trung bình của từng loại vật nuôi. Bởi vì, tiêu thức này với số lượng vật nuôi của từng loại vật nuôi đạt biểu cân trong khoảng trọng lượng thì nếu trọng lượng trung bình lớn thì tổng trọng lượng càng lớn và chịu càng nhiều CP SXC và ngược lại.

Hơn nữa, đứng trước sự cạnh tranh vô cùng khốc liệt, các DNCN có quy mô chăn nuôi lớn trên 500 lợn nái hoặc trên 1.000 lợn thịt xuất chuồng và những DNCN trên 200 bò sữa cần tính toán và cân nhắc để áp dụng phương pháp phân bổ chi phí hiện đại hơn gắn với từng hoạt động. Để từ đó GTSP được tính toán một cách chính xác hơn thay vì phương pháp truyền thống và đảm bảo DN có thể tồn tại và phát triển trong thị trường khi đưa ra các quyết định kinh doanh tối ưu.

Thông qua việc xác định các trung tâm chi phí của DN và dựa trên số lượng hoặc giao dịch liên quan đến quá trình cung cấp chi phí của một sản phẩm DN áp

dụng phương pháp ABC để xác định chi phí. Trên cơ sở những ưu điểm của phương pháp này thì phương pháp đã sử dụng một hệ thống các tiêu thức phân bổ CP SXC cho các đối tượng chịu chi phí. Hệ thống các tiêu thức phân bổ được sử dụng dựa trên mối quan hệ nhân quả giữa chi phí phát sinh và mức độ tham gia của từng hoạt động vào quá trình chăn nuôi. Chỉ những sản phẩm nào có tiêu dùng các nguồn lực hình thành nên chi phí mới được phân bổ chi phí. Chi phí chung được phân bổ bao gồm CP SXC, CPBH, CP QLDN. Đối tượng chịu chi phí bao gồm từng loại sản phẩm vật nuôi, đơn đặt hàng chăn nuôi theo từng mã đặt hàng. Từ đó, có thể xác định được lợi nhuận của từng hoạt động và đánh giá hiệu quả của từng hoạt động. Tuy nhiên, việc áp dụng phương pháp ABC là một phương pháp tốn kém để vận hành và cải tiến trong điều kiện của các DNCN hiện nay còn nhiều khó khăn về nguồn lực, về con người và các điều kiện khác. Vì vậy, DNCN có thể cân đối giữa chi phí DN bỏ ra và hiệu quả đạt được để cân nhắc việc áp dụng phương pháp trong điều kiện thực tế của DN. Qua nghiên cứu thực trạng các DNCN hiện nay đa số các DNCN chưa biết đến phương pháp ABC. Vì vậy, trước những ưu điểm của phương pháp này và khắc phục nhược điểm của phương pháp truyền thống các công ty hiện đang áp dụng tác giả đưa ra giải pháp như sau:

Giả sử tại công ty TNHH sữa Việt Nam Future Milk có số lượng bò sữa đang trong chu kỳ vắt sữa là: 52 con bò sữa và số bò sữa này sinh ra 52 con bê con. Trong đó, số còn bê bị chết sau khi sinh là 4 con và số con bê còn sống sau khi sinh là 48 con với tổng trọng lượng bê con mới sinh: 1.200 kg. Sau đó nuôi 300 ngày song song với chu kỳ vắt sữa, khi bò cạn sữa công ty bán bò thịt từ những con bê đã sinh ra và đạt trọng lượng: 13.440 kg cùng với lượng sữa tươi cho cả chu kỳ vắt sữa 236.600 kg sữa tươi. Tổng chi phí cho cả chu kỳ vắt sữa của bò xác định: CP NVLTT: 2.817.672.000đ; CP NCTT: 301.767.200đ; CP SXC: 603.534.400đ. Ta có, chi phí tập hợp cho từng sản phẩm chăn nuôi như sau:

Khoản mục chi phí	Sữa (đ)	Bê (đ)	Tổng cộng (đ)
NVLTT	2.247.172.000	570.500.000	2.817.672.000
NCTT	220.267.200	81.500.000	301.767.200
SXC			603.534.400
Tổng cộng	2.467.439.200	652.000.000	3.722.973.600

(Nguồn: Tác giả)

Căn cứ vào tổng CP NVLTT, CP NCTT của từng sản phẩm và số lượng sản phẩm tập hợp được, xác định được các khoản mục chi phí này cho một đơn vị sản phẩm như sau:

Tên sản phẩm	Số lượng	Số giờ công lao động (h)	Tổng giờ công LĐ (h)	CP NVLTT đơn vị sản phẩm (đ)	CP NCTT đơn vị sản phẩm (đ)
A	(1)	(2)	(3)=(1)*(2)	C	D
Sữa tươi (kg)	236.600	0,2	47.320	9.498	931
Bê con nuôi lớn, nuôi béo (kg)	13.440	0,2	2.688	42.448	6.064
			50.008		

(Nguồn: Tác giả tính toán)

Ngoài ra, hiện tại công ty phân bổ CP SXC với tiêu thức phân bổ CP SXC được sử dụng là tổng số giờ lao động trực tiếp để phân bổ CP SXC. Vì vậy, hai sản phẩm đều được phân bổ lượng CP SXC như nhau: 2.414 đồng/kg sản phẩm, khi đó CPSX đơn vị của hai sản phẩm là:

Tên sản phẩm	CP NVLTT	CP NCTT	CP SXC	Tổng cộng
A	(1)	(2)	(3)	(4)=(1)+(2)+(3)
Sữa tươi (kg)	9.498	931	2.414	12.843
Bê con nuôi lớn, nuôi béo (kg)	42.448	6.064	2.414	50.926

(Nguồn: Tác giả)

Từ số liệu này ta thấy, công ty hiện nay đang chỉ xem xét đến thời gian lao động ảnh hưởng đến CP SXC mà không xem xét đến các yếu tố khác. Vì thế, hai sản phẩm cùng có thời gian lao động như nhau nên đã được phân bổ cùng một lượng CP SXC. Vì thế, để đánh giá chính xác các yếu tố ảnh hưởng đến CP SXC tác giả đề xuất công ty nên vận dụng phương pháp ABC để thực hiện phân tích các hoạt động. Theo nhận định các hoạt động được coi là nhân tố nguyên nhân của sự phát sinh CP SXC từ đó xác định hệ số phân bổ CP SXC theo các hoạt động của từng sản phẩm như sau:

Hoạt động	Chi phí SXC	Khối lượng thực hiện hoặc công việc			Hệ số phân bổ
		Sữa tươi	Bê con	Tổng cộng	
A	(1)	(2)	(3)	(4)=(2)+(3)	(5)=(1)/(4)
Số KH bò nái sinh sản (con)	156.000.000	52	48	100	1.560.000
Số lần kiểm tra thú y (lần)	28.150.200	365	360	725	38.828
Số giờ máy hoạt động (giờ)	97.886.880	2800	2.880	5.680	17.234
Nguyên vật liệu được giao (lần)	321.497.320	350	360	710	452.813
	603.534.400				

(Nguồn: Tác giả)

Từ hệ số phân bổ chi phí xác định được CP SXC phân bổ cho từng sản phẩm:

Hoạt động	Hệ số phân bổ	CP SXC phân bổ cho từng loại SP					
		Sữa tươi			Bê con (nuôi lớn, nuôi béo)		
		SL	Tổng CP	CPDV (đ/kg)	SL	Tổng CP	CPDV (đ/kg)
A	(1)	(2)	(3)=(1)*(2)	(4)=(3)/336.600kg	(5)	(6)=(1)*(5)	(7)=(6)/13.440kg
Số bò nái sinh sản (con)	1.560.000	52	81.120.000	343	48	74.880.000	5.571
Số lần kiểm tra thú y (lần)	38.828	365	14.172.170	60	360	13.978.030	1.040
Số giờ máy hoạt động (giờ)	17.234	2.800	48.254.096	204	2.880	49.632.784	3.693
Nguyên vật liệu được giao (lần)	452.813	350	158.484.594	670	360	163.012.726	12.129
Tổng CP SXC			302.030.860	1.277		301.503.540	22.433

(Nguồn: Tác giả)

Vậy, từ kết quả trên ta có bảng tính GTSP chăn nuôi gia súc theo hai phương pháp như sau, (Đvt: VNĐ)

KMCP	Phương pháp ABC		Phương pháp công ty đang AD	
	Sữa tươi	Bê con	Sữa tươi	Bê con
1. Chi phí NVLTT	9.498	42.448	9.498	42.448
2. Chi phí NCTT	931	6.064	931	6.064
3. Chi phí SXC	1.277	22.433	2.414	2.414
Tổng cộng (1)+(2)+(3)	11.706	70.945	12.843	50.926

(Nguồn: Tác giả)

Kết quả tính toán cho thấy, với phương pháp phân bổ CP SXC hiện tại công ty đã phân bổ đều một lượng CP SXC cho hai sản phẩm do lựa chọn tiêu thức phân bổ là số công lao động trực tiếp thì giá thành của sữa tươi là 12.843đ/kg và giá thành của bê con nuôi lớn thành bò thịt là: 50.926đ/kg. Nhưng nếu áp dụng theo phương pháp ABC thì giá thành của sữa tươi là: 11.706đ/kg và giá thành của bê con là: 70.945đ/kg. Vì thế, theo cách thức phân bổ cũ của DN thì kết quả GTSP đơn vị thiếu chính xác dẫn đến việc quyết định giá bán của sản phẩm Bê con nuôi lớn để bán bò thịt đã bị lỗ cùng thời điểm đó (công ty đã quyết định bán bò thịt với giá bán 60.000đ/kg bò thịt. Như vậy, với việc áp dụng phương pháp ABC thì GTSP của DNCN đã chính xác hơn. Từ đó, giúp cho nhà quản trị DN có các biện pháp phù hợp để kiểm soát chi phí của DN.

Tóm lại, việc vận dụng mô hình ABC giúp cho các DNCN có thể quy nạp thẳng các yếu tố chi phí cho từng loại sản phẩm chăn nuôi, cung cấp thông tin đa dạng và phong phú về tình hình chi phí và giá thành cho nhà quản trị. Tuy nhiên, các DNCN cần cân nhắc lợi ích thu được khi áp dụng ABC vì để thực hiện ABC cần có kiến thức chuyên môn tốt, hiểu biết và có thể ứng dụng ABC trong DNCN.

3.2.3. Các giải pháp hoàn thiện kế toán CPSX, GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN trên góc độ KTTC

3.2.3.1. Hoàn thiện thu nhận thông tin ban đầu về kế toán CPSX, GTSP

Từ kết quả khảo sát cho thấy hệ thống chứng từ kế toán của DNCN gia súc ở MBVN đã thực hiện tương đối đầy đủ và đạt được những yêu cầu nhất định. Tuy nhiên, đa số các DNCN chưa tự thiết kế hệ thống chứng từ kế toán riêng phù hợp với đặc thù của DNCN mà vận dụng hệ thống chứng từ kế toán theo hướng dẫn của chế độ kế toán. Vì vậy, để hệ thống chứng từ kế toán của DNCN được chuẩn hóa, phản ánh trung thực và khách quan các nghiệp vụ kinh tế phát sinh phù hợp với DNCN gia súc thì trên một số khía cạnh cần phải hoàn thiện các vấn đề sau:

- Về thời gian luân chuyển chứng từ: Hiện nay, tại các DNCN có một số đơn vị việc luân chuyển chứng từ còn chậm đặc biệt với những chứng từ liên quan trực tiếp đến chi phí của các trại chăn nuôi do địa bàn chăn nuôi rộng. Cụ thể như công ty TNHH Thái Việt diện tích trang trại hơn 13 ha, công ty TNHH phát triển nông sản Phú Thái gần 20 ha. Các trại phân bố và xây dựng trên toàn bộ diện tích đất. Chính vì vậy, những chứng từ nhập kho, xuất kho nguyên vật liệu thông thường từ 5 đến 10 ngày mới chuyển về phòng kế toán. Vì thế có thể dẫn đến ngày phát sinh nghiệp vụ và ngày ghi sổ kế toán khác nhau. Việc ghi chép từ chứng từ lên sổ sẽ không kịp thời, số liệu giữa sổ sách kế toán và số tồn kho của thức ăn gia súc, thuốc thú y có thể sẽ không khớp đúng do chứng từ chưa luân chuyển về kịp phòng kế toán. Hoặc, trong những tình huống khẩn cấp xảy ra chăn nuôi như các thuốc hỗ trợ sinh sản, thuốc cấp cứu vật nuôi khi cần sử dụng gấp và đặc biệt đối với những ca sinh của vật nuôi về ban đêm và khi trực đêm chỉ có bác sỹ thú y và công nhân chăm sóc vật nuôi. Chính vì vậy, hiện tại các DNCN đã theo dõi và ghi chép tạm thời vật tư xuất kho vào sổ tay tại kho thuốc, tủ thuốc của riêng trại gia súc sinh sản hoặc các loại thuốc cần điều trị khẩn cấp và ngày hôm sau hoặc định kỳ vào giờ làm việc kế toán mới lập phiếu xuất trên cơ sở sổ tay ghi chép của bộ phận kỹ thuật. Điều này có thể dẫn đến việc sử dụng thuốc không có sự kiểm soát của thủ kho. Vì thế, nếu ghi chép ngay thì số liệu giữa kho và kế toán sẽ khớp đúng, nếu không ghi chép và theo dõi ngay số tồn vật tư sẽ bị sai lệch, khó tìm nguyên nhân và đối chiếu, ghi nhận xem chi phí đã thực tế sử dụng cho đối tượng là loại vật nuôi nào. Để khắc phục vấn đề này tác giả đề xuất công ty nên lập bổ sung chứng từ giao nhận thuốc giữa các ca trực về số thuốc sử dụng theo mẫu như sau tại Phụ lục (3.3). Căn cứ vào chứng từ này, kế toán lập phiếu xuất kho theo ngày hoặc định kỳ và xác định đúng đối tượng chịu chi phí thuốc thú y đã xuất.

- Thiết kế bổ sung chứng từ “Bảng kê theo dõi xuất thức ăn gia súc”: Tại DNCN để theo dõi số lượng thức ăn chăn nuôi trực tiếp theo từng ô chuồng nuôi

của trại lợn thịt nuôi lớn, nuôi béo có thể lập bảng kê theo dõi xuất thức ăn gia súc cho chăn nuôi Phụ lục (3.4). Căn cứ để lập bảng kê là đề nghị xuất vật tư của từng trại chăn nuôi cho từng ô chuồng. Đồng thời, nếu DNCN có quy mô chăn nuôi lớn, địa bàn hoạt động rộng thì chứng từ này là căn cứ quan trọng xuất thức ăn từng ngày cho từng ô chuồng. Sau đó, định kỳ kế toán căn cứ vào bảng kê để lập phiếu xuất kho trên số tổng cộng của bảng kê.

Như vậy, chứng từ kế toán là cơ sở ban đầu cho việc tập hợp CPSX, tính GTSP. Chứng từ kế toán được chi tiết, cụ thể hóa sẽ giúp cho việc tập hợp số liệu kế toán chi tiết của từng đối tượng chịu chi phí, tính giá thành được khoa học và chính xác hơn.

3.2.3.2. Hoàn thiện về việc xử lý và hệ thống hóa thông tin CPSX và GTSP

@ Hoàn thiện về tài khoản kế toán

Việc mở tài khoản kế toán của các DNCN được thực hiện theo quy định của chế độ kế toán hiện hành. Tuy nhiên, tại một số DNCN hiện nay chưa mở tài khoản chi tiết để phục vụ yêu cầu quản lý. Vì vậy, cần mở các tài khoản chi tiết để theo dõi các nghiệp vụ phát sinh về CPSX và GTSP bởi một lý do chính là các DN này chưa áp dụng phần mềm kế toán trong công tác kế toán mà ghi sổ kế toán thủ công. Vì vậy, để theo dõi chi tiết trong kế toán CPSX, GTSP cần được mở chi tiết theo yêu cầu quản lý, đặc điểm sản phẩm, quy trình chăn nuôi tác giả đề xuất như sau:

Chế độ kế toán áp dụng	Đối tượng THCP	CP NVLCTT	CP NVLPTT	CP NCTT	CP SX C
Mở tài khoản chi tiết CPSX theo Thông tư 200/2014/TT - BTC	Gia súc thịt	TK62111	TK62121	TK6221	TK627
	Gia súc giống	TK62112	TK62122	TK6222	
	Gia súc theo ĐĐH	TK62113	TK62123	TK6223	
	Sữa tươi	TK62114	TK62124	TK6224	
Mở tài khoản chi tiết CPSX theo Thông tư 133/2014/TT - BTC	Gia súc thịt	TK154111	TK154121	TK15421	TK1543
	Gia súc giống	TK154112	TK154122	TK15422	
	Gia súc theo ĐĐH	TK154113	TK154123	TK15423	
	Sữa tươi	TK154114	TK154124	TK15424	

(Nguồn: Tác giả đề xuất)

- Đối với tài khoản “Chi phí sản xuất chung”. Tại DNCN mở chi tiết theo nội dung, tính chất kinh tế của chi phí, cụ thể là: (i) Chi phí tiền lương nhân viên quản lý đội trại chăn nuôi; (ii) Chi phí vật liệu sử dụng chung trong chăn nuôi; (iii) Chi phí dụng cụ chăn nuôi; (iv) Chi phí khấu hao TSCĐ trong chăn nuôi; (v) Chi phí dịch vụ mua ngoài; (vi) Chi phí bằng tiền khác. Sau khi tổng hợp CP SX C, kế toán kết chuyển hoặc phân bổ cho các đối tượng tập hợp chi phí của DNCN theo các tiêu thức phân bổ phù hợp. Cuối kỳ, kết chuyển CP SX C để tính GTSP vật nuôi.

- Ngoài ra, đối với tài khoản “Thành phẩm” của DNCN có thể chi tiết theo sản phẩm súc vật nuôi như sau: TK1551 “SP - Chăn nuôi lợn” sau đó chi tiết TK1551 thành: Lợn thịt, lợn con giống, lợn thịt theo đơn đặt hàng và TK1552 “SP - chăn nuôi bò” sau đó chi tiết thành: Bê con, sữa tươi và TK1558 “SP - Sản phẩm khác”.

Tóm lại, việc mở tài khoản chi tiết cho từng khoản mục chi phí và theo từng yếu tố chi phí giúp DN theo dõi, ghi chép và phản ánh chi tiết để phục vụ cho công tác quản lý. Trong điều kiện ứng dụng thông tin và có sử dụng phần mềm kế toán hỗ trợ trong kế toán thì việc mở tài khoản chi tiết là vô hạn. Tuy nhiên, cần mở đúng đối tượng và cân đối giữa chi phí và lợi ích thu được.

@ Hoàn thiện việc ghi nhận CPSX, GTSP

+ **Hoàn thiện ghi nhận CP NVLTT**: Đối với khoản mục chi phí này tác giả đưa ra giải pháp cụ thể tại DNCN gia súc thực hiện theo phương thức tự sản, tự tiêu với quy trình chăn nuôi khép kín hoặc không khép kín và DNCN theo phương thức gia công.

Thứ nhất, Từ thực trạng khảo sát cho thấy chỉ có 4/31 (chiếm 12,9%) DNCN có xác định và hạch toán đối với CP NVLTT chi vượt định mức. Trong khi đó, với DNCN thực hiện theo phương thức tự sản, tự tiêu thì CP NVLTT chiếm tỷ trọng lớn nhất trong tổng chi phí của DN. Vì vậy, việc xác định phần chi phí này vượt định mức là cần thiết và phải thực hiện, ảnh hưởng đến tính chính xác của chỉ tiêu giá thành, cũng như qua đó DN tìm kiếm những giải pháp kiểm soát CPSX.

Các DNCN hầu hết đã có xây dựng định mức CP NVLTT. Nhưng đối với phần CP NVLTT chi vượt định mức các DN cần xem xét, tìm hiểu nguyên nhân để tìm ra giải pháp tiết kiệm chi phí, tránh ảnh hưởng lớn đến giá vốn và giá thành của DN. Nếu có phát sinh CP NVLTT chi vượt định mức cần ghi nhận phần chi phí chi vượt vào “giá vốn hàng bán” không tập hợp để xác định GTSP chăn nuôi trong kỳ: Tại công ty TNHH tổng công ty Hòa Bình Minh tháng 10/2017 với CP NVLTT của 200 lợn thịt xuất bán trọng lượng trung bình 100kg/con với tổng chi phí thực tế 499.040.000đ nhưng căn cứ theo định mức thức ăn công ty xây dựng với chỉ số FCR là 2.388kg thức ăn/1kg tăng trọng của lợn thì định mức thức ăn của 1 con lợn 2.482.753đ/con có trọng lượng 100 kg. Vậy, từ đó xác định CP NVLTT chi vượt 2.489.400đ. Phần chi phí này công ty ghi nhận là:

Nợ TK632 “Giá vốn hàng bán”: 2.489.400

Có TK621 “Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp”: 2.489.400

Thứ hai, đối với DNCN gia súc chăn nuôi theo phương thức gia công. Từ khảo sát thực trạng cho thấy các DNCN đa số tập hợp toàn bộ CP NVLTT vào TK642 “Chi phí QLDN” không thực hiện tính GTSP theo đơn hàng gia công. Vì vậy, theo VAS 02 cần xác định giá thành của sản phẩm gia công trên cơ sở tập hợp

CP NCTT, CP SXC còn CP NVLTT thì DNCN gia công không có khoản mục chi phí này. Tác giả đề xuất sơ đồ tập hợp chi phí và GTSP trong gia công Phụ lục (3.5)

Ngoài ra, trong gia công đối với những khoản thưởng do tiết kiệm vật liệu, xây dựng chuồng trại theo các điều kiện của bên thuê gia công, thưởng do lợn thịt, lợn con đạt trọng lượng xuất chuồng. Kế toán ghi nhận giảm trừ trực tiếp GTSP của đơn hàng gia công trong trường hợp nếu bên thuê gia công thu nhận sản phẩm gia công cùng đợt và tính thưởng ngay khi nhận sản phẩm gia công. Trường hợp khác, nếu sản phẩm gia công thu nhận nhiều đợt, tích lũy điểm thưởng và thực hiện trả vào cuối năm hoặc tiền thưởng của hợp đồng gia công trước thì kế toán ghi nhận vào thu nhập khác số tiền thưởng nhận được:

Nợ TK1388,111,112..

Có TK711 - Thu nhập khác

Thứ ba, đối với các khoản thu nhập từ việc bán thanh lý phế liệu thu hồi trong chăn nuôi như phân gia súc, bao tải. Hiện nay, các DNCN thường ghi nhận tăng “Thu nhập khác”. Điều này sẽ không thực sự chính xác bởi vì với những trang trại chăn nuôi quy mô lớn đặc biệt chăn nuôi lợn thịt với mỗi đợt chăn nuôi kéo dài 4,5 tháng đến 5,5 tháng mà quy mô chăn nuôi trên 1.000 con lợn thì trị giá về phế liệu thu hồi là không nhỏ. Vì vậy, đối với những trại chăn nuôi theo quy trình chăn nuôi không khép kín, con giống mua từ bên ngoài hoặc chăn nuôi theo đơn đặt hàng, chăn nuôi gia công lợn thịt. Sau mỗi đợt xuất bán lợn thì toàn bộ giá trị phế liệu thu hồi phải được ghi nhận giảm CPSX như sau:

Nợ TK111,112: Thu được bằng tiền

Nợ TK621: Chuyển phân gia súc cho bộ phận trồng trọt

Có TK154: Ghi giảm CPSX kinh doanh dở dang

+ ***Hoàn thiện ghi nhận CP NCTT***: Trong DNCN gia súc CP NCTT chiếm tỷ trọng tương đối lớn khoảng 14% trong tổng chi phí. Vì vậy, quản lý nhân công và CP NCTT có ảnh hưởng trực tiếp đến GTSP chăn nuôi của DN. Với vấn đề nổi trội của các DNCN đó là chưa xây dựng chính sách thưởng và ghi nhận chi phí tiền thưởng cho công nhân chăn nuôi với kết quả khảo sát 29/31 (chiếm 93,5%) DNCN chưa thực hiện. Đặc biệt là công nhân chăn nuôi lợn nái có tính quyết định đến năng suất, chất lượng và giá thành của đàn vật nuôi. Vì vậy, tác giả đề xuất hoàn thiện về vấn đề này như sau:

Ngoài lương thì thưởng là một trong những yếu tố kích thích tinh thần hăng hái làm việc của người lao động và nâng cao năng suất lao động. Vậy cần có chính sách thưởng cụ thể cho từng loại lợn chăn nuôi theo tháng, theo năm như thưởng hàng tháng có thể căn cứ vào chỉ tiêu năng suất xét thưởng như: Tỷ lệ phối/tháng (%), tỷ lệ đẻ/phối/tháng (%), số con sinh sống bình quân/nái/tháng (con), trọng

lượng bình quân lợn sơ sinh sống/tháng (kg), tỷ lệ chết lợn con theo mẹ trong tháng (%), trọng lượng lợn con cai sữa bình quân/tháng (kg), số con cai sữa bình quân tháng/nái (con); và chỉ tiêu xét thưởng năng suất năm là số lợn con cai sữa/nái/năm (con). Cụ thể tác giả đề xuất xây dựng mức thưởng trên lợn nái tại Phụ lục (3.6)

Sau khi xác định được số điểm thưởng cho chăn nuôi lợn nái tại Phụ lục (3.6) đồng thời căn cứ vào đơn giá thưởng xây dựng theo điểm thưởng và vị trí chức vụ của lao động trong bộ phận chăn nuôi lợn nái theo tác giả đề xuất tại Phụ lục (3.7) để tính được số tiền thưởng phải trả cho người lao động.

Vậy căn cứ theo Phụ lục (3.6) và (3.7), nếu lao động là công nhân trực tiếp chăn nuôi lợn nái tại tháng 1 có tổng điểm thưởng là 85 điểm/nái. Nếu công ty quy mô 2.000 nái ta có theo Phụ lục (3.7) đơn giá thưởng của công nhân trực tiếp chăn nuôi là: 20.000/nái. Số tiền thưởng trong tháng của lao động là công nhân trực tiếp chăn nuôi là: 40.000.000 (đ). Khi đó, chi phí tiền thưởng năng suất được kế toán DN định khoản theo một trong hai tình huống như sau:

(i) Nếu quy chế thưởng có ghi trong quy chế chi tiêu nội bộ của công ty và phổ biến công khai với người lao động thì phần chi phí này được ghi nhận là chi phí hợp lệ phục vụ cho chăn nuôi, kế toán định khoản:

Nợ TK622: 40.000.000đ

Có TK334: 40.000.000đ

(ii) Nếu quy chế thưởng không ghi rõ trong quy chế chi tiêu nội bộ, thưởng mang tính đột xuất và không thường xuyên tại DN. Vậy DN bù đắp chi phí thưởng cho người lao động từ quỹ khen thưởng của DN ghi:

Nợ TK353(3531): 40.000.000đ

Có TK334: 40.000.000đ

+ Hoàn thiện việc ghi nhận CP SXC:

- Đối với việc ghi nhận giá trị đàn gia súc hậu bị tại các DNCN theo ghi nhận của tác giả tại Phụ lục (2.23) cho thấy tại Công ty Hồ Toàn đã ghi nhận năm 2017 vào TK1542 “Chi phí nuôi bò bê đến lúc bán”. Năm 2018 đã thực hiện kết chuyển đàn gia súc hậu bị khi vào chu kỳ khai thác.

Nợ TK2115: 5.484.233.532đ

Có TK1542: 5.484.233.532đ.

Đồng thời, toàn bộ chi phí thức ăn, thuốc thú y, nhân công của gia súc hậu bị này đều được tập vào TK1542. Dẫn đến giá thành của sản phẩm chăn nuôi không chính xác và công ty không thực hiện mở chi tiết cho tài khoản này. Mặt khác, tại Phụ lục (2.13b) của Công ty Ama Farm ghi nhận đàn gia súc hậu bị vào TK155 tại tháng 7/2017 đã ghi nhận:

Nợ TK155: 3.215.424.150đ

Có TK331: 3.215.424.150đ

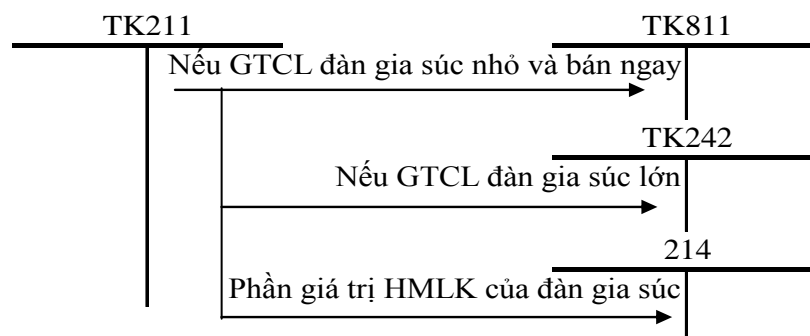
Sau khi đàn gia súc hậu bị đi vào khai thác công ty ghi nhận:

Nợ TK2115 “TSCĐ là súc vật làm việc cho sản phẩm”

Có TK155 “Thành phẩm”

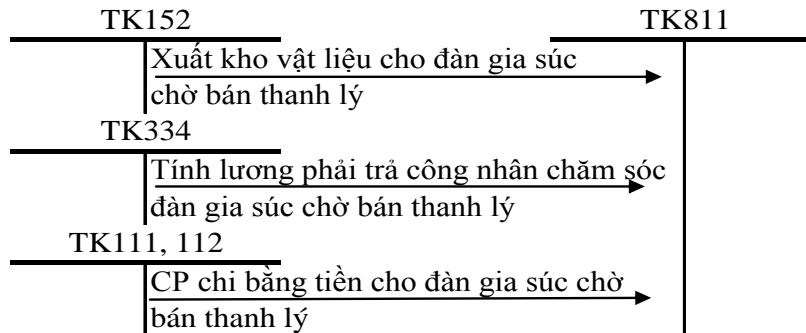
Vì vậy, để khắc phục vấn đề này, các DNCN cần thiết xác định lại đối tượng tính giá thành của DNCN là: Gia súc thịt, sữa tươi. Vì thế, giá trị đàn gia súc hậu bị theo quy định VAS 03 cần được ghi nhận TK241 đồng thời các chi phí phát sinh trong giai đoạn này cho đối tượng này cần được tập hợp vào TK241 không tập hợp vào TK154 hoặc TK155. Sau khi đàn gia súc chính thức đi vào thời kỳ khai thác, kế toán ghi nhận TK211. Để từ đó các khoản “chi phí chăm sóc” của đàn gia súc hậu bị bao gồm chi phí thức ăn, thuốc thú y và nhân công sẽ được tập hợp trực tiếp vào TK241 khi đủ điều kiện khai thác sẽ kết chuyển sang TK211 cùng với chi phí tiền giống ban đầu. Từ đó, tách biệt được “chi phí chăm sóc” của đàn gia súc hậu bị và “chi phí chăm sóc” của gia súc nuôi lấy thịt, gia súc con. Vậy tổng CPSX trong kỳ trên TK154 “Chi phí SXKD dở dang” sẽ chỉ là CPSX trong kỳ của đối tượng cần tính giá thành.

- Đối với hạch toán giá trị còn lại của đàn gia súc sinh sản loại thải, thanh lý do già yếu, chết hoặc không đảm bảo khả năng sinh sản. Cần xác định đàn gia súc này không còn tham gia vào quá trình chăn nuôi, nhưng khi chuyển sang TSSH chờ thanh lý thì những TSSH vẫn ăn, uống, sinh trưởng. Chính vì vậy, DNCN phải chi ra các “chi phí chăm sóc” cho đàn vật nuôi này. Thay vì hiện nay DNCN đang ghi nhận chung “chi phí chăm sóc” của đàn vật nuôi đang khai thác và chờ thanh lý vào TK627 “CP SXC” dẫn tới ảnh hưởng và làm tăng tổng CP SXC trong kỳ là không chính xác. Do vậy, cần ghi nhận đối với đàn gia súc này tác giả đề xuất như sau:



Đồng thời, điểm đặc biệt đối với đàn gia súc này là sau khi chuyển đàn nếu những con gia súc nái trong đàn gia súc này gây yếu, chưa bán hoặc thanh lý ngay được cần chăm sóc, bồi dưỡng sức khỏe trong một thời gian nhất định thì mới bán và thanh lý. Chính vì vậy, các DNCN cần tách biệt được “chi phí chăm sóc” cho đàn gia súc này, không hạch toán chung vào CPSX trong kỳ như hiện nay tại đa số

các DNCN. Vì thực tế đàn gia súc này không còn tham gia vào quá trình chăn nuôi để tạo ra sản phẩm. Khi đó các chi phí thức ăn, thuốc thú y, nhân công... cho đàn gia súc này cần tách biệt khỏi CPSX và hạch toán, sơ đồ kế toán tác giả đề xuất:



- Đối với chi phí điện, nước, điện thoại, chi phí bảo dưỡng sửa chữa nhỏ thường xuyên TSCĐ đã hạch toán vào CP NVLTT ở TK621 “CP NVLTT” mặc dù không làm thay đổi chỉ tiêu giá thành nhưng để đảm bảo hạch toán đúng nội dung quy định, đồng thời xác định và phân tích chính xác khoản mục chi phí của TK621 cần chuyển hạch toán sang TK627 “CP SXC”.

- Về việc xác định phần định phí SXC không được phép kết chuyển để tính giá thành đối với những DNCN có quy mô lớn thực hiện chế độ kế toán theo Thông tư 200/2014/TT-BTC. Do đặc điểm của việc chăn nuôi theo quy trình khép kín với chi phí đầu tư về XDCB cho hệ thống chuồng trại chăn nuôi lớn. Vì vậy, chi phí khấu hao chuồng trại cao đồng thời chi phí đầu tư con giống lớn. Do vậy, tổng chi phí khấu hao có giá trị lớn. Hơn nữa, cần xem xét quy mô chuồng trại xây dựng với quy mô gia súc giống hiện có đã vận hành đủ công suất chăn nuôi chưa để từ đó xác định phần định phí không được kết chuyển để tính giá thành. Từ phụ lục (2.43) tại công ty TNHH Minh Hiếu Phú Thọ với chi phí khấu hao trong Tháng 8/2018 là: 55.440.000đ. Tuy nhiên, quy mô gia súc theo thiết kế của chuồng là 1.200 con nhưng hiện tại công ty đang chăn nuôi tại trại đó là 980 con. Chính vì vậy, công ty đã kết chuyển hết phần chi phí này để tính GTSP gia súc con trong kỳ. Cho nên với chi phí này cần phải xác định phần chi phí được kết chuyển như sau: $55.440.000đ \times 980/1.200 = 45.294.480đ$ còn số không được kết chuyển để tính GTSP là: 10.145.520đ. Khi đó theo quy định, kế toán định khoản như sau:

Nợ TK632: 10.145.520

Nợ TK154: 45.294.480

Có TK627: 55.440.000

Việc ghi nhận này giúp các DNCN xác định chính xác phần định phí SXC nằm trong GTSP. Để từ đó, cung cấp các thông tin về giá thành cho các đối tượng sử dụng thông tin cũng như hạch toán đúng phần chi phí này theo quy định hiện hành.

- Về việc ghi nhận giá trị đàn gia súc giống ban đầu. Đối với DNCN bò sữa thực hiện đúng với VAS03 đồng thời đúng theo định hướng vận dụng IAS 41 trong DNCN ghi nhận vào TK211 “Tài sản sinh học”. Nhưng qua nghiên cứu thực trạng có một số ít DNCN ghi nhận vào TSSH mà đã ghi nhận vào TK242 “Chi phí chờ phân bổ” như công ty Hòa Bình Minh tại Phụ lục (2.15). Đồng thời xác định thời gian phân bổ của TK242 là 4 năm vượt quá quy định Thông tư 200/2014/TT - BTC. Vì vậy, theo VAS và định hướng áp dụng IAS cần xác định đúng đối tượng ghi tài sản là TSSH và khung thời gian trích khấu hao theo quy định Thông tư 45/2013/TT-BTC đối với súc vật nuôi (từ 4 năm đến 15 năm). Từ đó cho thấy, tại công ty Hòa Bình Minh, việc thay đổi đối tượng ghi nhận nên giá trị khấu hao của đàn lợn giống tại tháng 1/2017 của công ty phải được ghi nhận là:

Nợ TK627: 127.168.380đ

Có TK2141: 127.168.380đ

Từ đó, cho thấy các DNCN gia súc cần xác định đúng đối tượng ghi TSCĐ là TSSH và quan tâm đến thời gian trích khấu hao của đàn súc vật giống. Để từ đó, lựa chọn khung thời gian khấu hao sao cho phù hợp với quy định, tình trạng sức khỏe, khả năng sinh sản của đàn súc vật nuôi để xác định thời gian trích khấu hao hợp lý. Trên cơ sở đó thì GTSP của công ty sẽ chính xác và đầy đủ hơn.

+ Hoàn thiện trích lập dự phòng giảm giá đối với sản phẩm chăn nuôi gia súc

Theo quy định của Thông tư 228/2009/TT-BTC, đối tượng cần trích lập dự phòng giảm giá đối với sản phẩm chăn nuôi gia súc tác giả đề xuất DNCN cần trích lập dự phòng cho sản phẩm chăn nuôi dở dang. Sản phẩm này của DNCN có thể bị hư hỏng (sữa tươi), kém phẩm chất (gia súc bị ốm, gầy, yếu, tai biến sinh sản), dịch bệnh (gia súc bị dịch Tai xanh, LMLM, tả châu phi). Vì vậy, DNCN cần trích lập dự phòng giảm giá cho sản phẩm của DNCN gia súc. Tại công ty Hòa Bình Minh theo tài liệu kế toán chi phí SXKD dở dang trên TK154 của công ty tại ngày 31/12/2017 của hoạt động chăn nuôi là 7.007.629.964đ tại Phụ lục (2.16). Vậy nếu công ty trích lập dự phòng theo quy định thì tại thời điểm này giá của các loại gia súc theo giá thị trường và chi phí liên quan ước tính để tiêu thụ sản phẩm được xác định (Đvt: VNĐ):

Loại gia súc	Đvt	Giá trị ghi sổ	Giá thị trường	Chi phí ước tính tiêu thụ	CP dự phòng
		(1)	(2)	(3)	(4)=(1)-(2)-(3)
1. Lợn con cai sữa (21 ngày)	Con	270.758.024	278.080.150		
2. Lợn con (10 tuần tuổi)	Con	2.134.214.000	2.100.000.000	20.000.000	14.214.000
3. Lợn choai GD1 (30 kg - 50kg)	Kg	1.280.528.400	1.260.000.000	10.000.000	10.528.400
4. Lợn choai GD2 (50kg - 80kg)	Kg	1.451.265.520	1.638.000.000		
5. Lợn thịt (biểu 80kg - 100kg)	Kg	1.870.864.020	1.701.000.000	30.000.000	139.864.020
Tổng cộng		7.007.629.964	6.977.080.150	60.000.000	164.606.420

(Nguồn: Tài liệu kế toán Công ty Hòa Bình Minh, tính toán và đề xuất của tác giả)

Tổng chi phí cần trích lập: 164.606.420đ và số dư dự phòng năm trước không có số dư nên kế toán ghi nhận vào giá vốn hàng bán kỳ này:

Nợ TK632 “Giá vốn hàng bán”: 164.606.420đ

Có TK2294 “Dự phòng giảm giá hàng tồn kho”: 164.606.420đ

Nếu sang kỳ sau, DN gặp phải những bất lợi trong chăn nuôi như gia súc con, gia súc thịt bị ốm, chết, gây yếu cần loại thải hoặc thiên tai, dịch bệnh thì DN sẽ có nguồn dự phòng để bù đắp những tổn thất sẽ xảy ra.

3.2.3.3. Hoàn thiện về sổ kế toán CPSX, GTSP

Các DNCN chưa thiết kế hệ thống sổ kế toán riêng mà chủ yếu xây dựng hệ thống sổ kế toán theo hướng dẫn của chế độ kế toán và chủ yếu phục vụ cho việc lập BCTC, cung cấp thông tin cho KTTC và một số thông tin bên KTQT nên việc xây dựng và thiết kế các mẫu sổ kế toán hiện còn sơ sài, thường không chi tiết tới từng loại CPSX, thành phẩm. Ngoài ra, còn nhiều DNCN có sử dụng phần mềm kế toán mặc dù chế độ kế toán thay đổi nhưng không đầu tư chi phí nâng cấp phần mềm để cập nhật mẫu chứng từ, sổ kế toán theo quy định của chế độ kế toán. Cụ thể, Phụ lục (2.13b) mẫu sổ của công ty Ama Farm theo Quyết định 48/2006/QĐ-BTC nhưng hệ thống tài khoản theo Thông tư 200/2014/TT-BTC, nội dung này công ty chưa cập nhật trên phần mềm thực tế công ty đang áp dụng theo Thông tư 200/2014/TT-BTC.

+ Mở sổ chi tiết đối với khoản mục CP NVLTT, CP NCTT: Từ khảo sát có 32,3% DNCN không mở chi tiết tập hợp trên sổ tổng hợp sau đó phân bổ cho từng đối tượng vật nuôi. Vì vậy, nếu DN lựa chọn tiêu thức phân bổ không phù hợp thì dẫn đến CP NVLTT phân bổ cho từng loại vật nuôi không chính xác trong khi đó những chi phí này DNCN có thể tập hợp trực tiếp được. Vì vậy, tác giả đề xuất mở sổ chi tiết đối với chi phí này như sau: (i) Mở chi tiết theo khoản mục chi phí, (ii) Mở chi tiết theo đối tượng tập hợp chi phí: “Gia súc thịt”, “Gia súc giống”, “Gia súc theo đơn đặt hàng”, “Sữa tươi”. Trong đó, nếu DNCN có sử dụng phần mềm kế toán, để quản lý chi tiết, cụ thể hơn nữa đối với sổ kế toán “Gia súc thịt” mở chi tiết tiếp thành “Gia súc thịt giai đoạn 10 kg - 30 kg”, “Gia súc thịt giai đoạn 31 kg - 60 kg”, “Gia súc thịt giai đoạn 61 kg - xuất chuồng”.

+ Đối với sổ chi tiết của tài khoản chi phí SXKD dở dang và thành phẩm: Theo khảo sát có 19/31 (chiếm 61,3%) DNCN không mở sổ chi tiết. Từ đó, dẫn đến không cung cấp được thông tin về CPSX và GTSP của từng sản phẩm chăn nuôi cụ thể, mà chỉ có số liệu tổng hợp trên sổ tổng hợp. Vì vậy, tác giả đề xuất mở sổ chi tiết có thể được thực hiện như sau: Sổ chi tiết “ Sản phẩm chăn nuôi lợn”, “Sản phẩm chăn nuôi bò”, “ Sản phẩm sữa tươi”. Trong đó “sản phẩm chăn nuôi lợn” mở chi tiết theo giai

đoạn chăn nuôi nếu DNCN bán sản phẩm theo giai đoạn hoặc loại gia súc. Hoặc “Sữa tươi” mở sổ chi tiết “Sữa tươi chăn nuôi bê” và “Sữa tươi bán thẳng”

Vì vậy, DNCN có thể căn cứ vào quy trình chăn nuôi, yêu cầu quản lý, đối tượng tập hợp chi phí, đối tượng tính giá thành để mở các sổ kế toán tổng hợp và chi tiết sao cho phù hợp cung cấp thông tin lập BCTC và các yêu cầu thông tin chi tiết của KTTC và KTQT.

3.2.3.4. Hoàn thiện việc trình bày thông tin trên báo cáo tài chính

Qua việc nghiên cứu thực trạng của các DNCN gia súc cho thấy các DNCN đã tuân thủ và áp dụng đầy đủ VAS trong việc lập BCTC. Tuy nhiên, so với quốc tế thì khoảng cách giữa BCTC của Việt Nam nói chung và DNCN gia súc nói riêng chưa thể đạt tới sự hòa hợp và tuân thủ hoàn toàn với các chuẩn mực kế toán quốc tế. Áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế để trình bày BCTC là nhiệm vụ cần phải thực hiện của kế toán Việt Nam trong giai đoạn hiện tại và tương lai khi các DN Việt Nam đã gia nhập Hiệp định đối tác toàn diện và tiến bộ xuyên Thái Bình Dương. Chế độ kế toán Việt Nam nhiều lần sửa đổi bổ sung và thay thế, gần đây nhất là Thông tư 200/2014/TT-BTC và Thông tư 133/2016/TT-BTC cho thấy đã có những tiến bộ và tiếp cận dần với chuẩn mực kế toán quốc tế nhưng về cơ bản trong việc lập và trình bày BCTC theo VAS vẫn tồn tại nhiều khác biệt với IAS/IFRS điển hình là các DNCN của ngành nông nghiệp. Hiện nay, Việt Nam chưa có chuẩn mực kế toán riêng cho những DNCN thuộc lĩnh vực này để hướng tới áp dụng IAS41.

Trong IAS/IFRS, GTHL được sử dụng ngày càng nhiều trong định giá và ghi nhận các yếu tố của BCTC. Cụ thể, tại DNCN các TSSH được ghi nhận theo GTHL tại thời điểm lập BCTC và GTHL được xác định là giá bán của tài sản cùng loại hoặc tương đương trên thị trường trừ đi các chi phí ước tính để bán tài sản đó. Cùng với đó, sản phẩm thu được từ TSSH sẽ được ghi nhận theo GTHL tại thời điểm thu hoạch. Kể từ thời điểm thu hoạch sản phẩm nông nghiệp được ghi nhận theo VAS02. Sự khác biệt của GTHL thời điểm đầu kỳ và thời điểm cuối kỳ đối với TSSH sẽ tạo ra khoản lỗ hoặc lãi được trình bày trên BCTC của các DNCN mà hiện nay. Toàn bộ nội dung này, trên BCTC của DNCN đều chưa thể hiện.

Mặt khác, tại DNCN theo quy định của IAS41 đối với những TSSH cần tách biệt giữa: TSSH là những súc vật nuôi cho sản phẩm nhiều kỳ còn gọi là tài sản dài hạn ghi nhận theo IAS16 và TSSH là súc vật nuôi ngắn hạn thu hoạch 1 lần. Khi đó nếu tại DNCN bò sữa cần tách biệt rõ: Giá trị bò sữa vắt sữa định kỳ và giá trị bò sữa đang trong quy trình nuôi lấy thịt. Ngoài ra, khi trình bày thông tin trên BCTC thì hiện nay các DNCN đang thực hiện việc ghi nhận “TSSH là súc vật nuôi

thu hoạch nhiều kỳ” theo giá gốc, chưa thực hiện theo IAS41 là ghi nhận theo GTHL. Vì vậy, nếu theo IAS41 khi trình bày thông tin lên BCTC thì DNCN cần phải trình bày việc đối soát những thay đổi về giá trị ghi sổ của TSSH giữa thời điểm đầu kỳ và cuối kỳ. Vậy nếu tại Công ty Hồ Toàn có tổng giá trị bò sữa kỳ: 435.859.326đ tại Phụ lục (2.14) và giá trị đàn bò sữa cuối kỳ năm 2018 tại Phụ lục (2.10) là 31.611.630.843đ. Nếu theo định hướng áp dụng Chuẩn mực IAS 41 thì trước khi trình bày BCTC công ty cần thực hiện đối soát những nội dung sau:

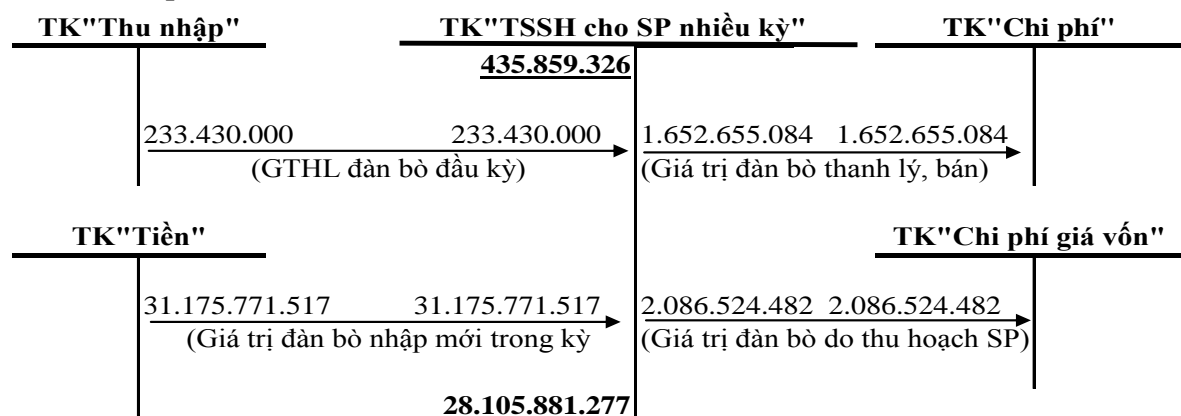
+ Khoản lãi hoặc lỗ phát sinh từ những thay đổi về GTHL trừ đi chi phí để bán với khoản lãi theo ước tính: 233.430.000đ (Cơ sở công ty xác định trên giá bán thị trường nhân (x) trọng lượng kg của bò cộng (+) Giá chọn giống theo quy định cộng (+) Giá trị bê con mới sinh ra từ TSSH đầu kỳ). Kế toán định khoản: Nợ TK “Tài sản sinh học”/Có TK “Thu nhập”: 233.430.000đ;

+ Giá trị đàn bò tăng thêm do mới nhập vào trong kỳ với số tiền 31.175.771.517đ. Kế toán định khoản: Nợ TK “Tài sản sinh học”/Có TK “Tiền”: 31.175.771.517đ;

+ Giá trị đàn bò giảm do nhượng bán (bò gày, bò yếu) hoặc thanh lý do bò chết ước tính (46 con x 15.688.154đ + 133 con bê x 7.000.000đ): 1.652.655.084đ. Kế toán định khoản: Nợ TK “Chi phí”/Có TK “Tài sản sinh học”: 1.652.655.084đ.

+ Giá trị đàn bò giảm do thu hoạch (Thực hiện tách sản phẩm nông nghiệp đến thời điểm thu hoạch): 133 con x 15.688.154đ= 2.086.524.482đ. Kế toán định khoản: Nợ TK “Chi phí”/Có TK “Tài sản sinh học”: 2.086.524.482đ

+ Giá trị đàn bò cuối kỳ: 28.105.881.277đ. Sơ đồ kế toán các nghiệp vụ trên được khái quát:



Vậy giá trị đàn bò cuối kỳ có GTHL là: 28.105.881.277đ và đây sẽ là thông tin để công ty trình bày lên Bảng cân đối kế toán, Thuyết minh BCTC cuối kỳ, còn thông tin về chi phí và thu nhập trong kỳ được trình bày lên báo cáo kết quả hoạt động SXKD.

Tuy nhiên, các DNCN để áp dụng được giải pháp này cần có lộ trình và điều kiện thực hiện như sau: TSSH được ghi nhận theo GTHL. Mà việc xác định GTHL chỉ có thể

xác định được khi (i) Đã tồn tại thị trường hoạt động của TSSH và sản phẩm nông nghiệp thu được từ TSSH; (ii) Nếu không tồn tại thị trường hoạt động thì DNCN phải xác định được giá giao dịch thị trường gần nhất, giá thị trường của sản phẩm tương tự, hoặc các tham chiếu khác tương tự trong ngành. Vì thế, có thể trong ngắn hạn DNCN chưa áp dụng được giải pháp nhưng trong dài hạn với xu hướng hội nhập, khi có đủ điều kiện thực hiện các DNCN sẽ vận dụng đề trình bày và công bố thông tin của DN.

3.2.4. Giải pháp hoàn thiện kế toán CPSX, GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN trên góc độ KTQT

3.2.4.1. Hoàn thiện về xây dựng định mức và lập dự toán CPSX, GTSP

@ Hoàn thiện về hệ thống định mức chi phí

Hệ thống định mức chi phí của DNCN gia súc hiện nay cần được tổ chức sao cho phù hợp với đặc điểm sản phẩm, quy trình chăn nuôi, loại vật nuôi với các giải pháp cụ thể là:

- Tổ chức xây dựng định mức công bố chưa đồng bộ, thiếu các định mức cơ bản, việc xây dựng định mức thường sử dụng trong một thời gian dài chưa có sự điều chỉnh cho phù hợp với tình hình thực tế. Cần phối hợp với các đơn vị liên quan như đơn vị cung cấp thức ăn chăn nuôi, thuốc thú y có các bộ phận chuyên môn kỹ thuật cao để tư vấn, giám sát để xây dựng phù hợp với tình hình thực tế của DN.

- DNCN cần căn cứ theo điều kiện chăn nuôi cụ thể như quy mô chăn nuôi, loại hình chuồng trại chăn nuôi, loại vật nuôi để xây dựng hệ thống định mức và đơn giá theo năng lực thực tế của DN.

- Trên cơ sở định mức của các nước tiên tiến trong chăn nuôi gia súc cần tham khảo kinh nghiệm xây dựng định mức sao cho khoa học, hợp lý, đầy đủ.

Qua khảo sát thực trạng tại các DNCN như Công ty TNHH Thái Việt, công ty Hồ Toàn, Hòa Bình Minh tại Phụ lục (2.7); (2.9); (2.10) có thực hiện xây dựng định mức chi phí và các định mức được xây dựng chủ yếu là định mức về thức ăn, thuốc thú y. Tuy nhiên, đối với định mức về lao động cho các trại chăn nuôi chưa được xây dựng cụ thể. Vì hiện tại các DN này, công nhân tại các trại chăn nuôi kiêm nhiệm công việc giữa các trại và trong công tác trực ca đêm và trực trưa tại các trại nái sinh sản mang tính chất luân phiên. Vì vậy, cần xây dựng định mức lao động cho các trại chăn nuôi theo loại vật nuôi như sau:

- Lao động nuôi lợn đực, khai thác tinh và làm công tác phối giống;
- Lao động chăn nuôi lợn nái sinh sản;
- Lao động chăn nuôi lợn hậu bị chờ phối;
- Lao động chăn nuôi lợn thịt (nuôi lớn, nuôi béo);

- Lao động chăn nuôi lợn con sau cai sữa;
- Cán bộ kỹ thuật, kỹ sư chăn nuôi, bác sỹ thú y.

Một nội dung khác trong vấn đề xây dựng định mức, với các định mức của các DNCN đang xây dựng một cách tổng hợp các nội dung chi phí chính theo quy định, chưa xây dựng định mức chi tiết của một số nội dung ảnh hưởng quan trọng đến GTSP chăn nuôi. Do vậy, tác giả đề xuất cần xây dựng định mức chi phí vaccine trong chăn nuôi cho từng loại sản phẩm vật nuôi theo đơn vị cung cấp và giá của từng loại vaccine cụ thể cho mỗi giai đoạn chăn nuôi. Theo thông tin tác giả đưa ra nếu DNCN lựa chọn một trong hai phương án tiêm phòng vaccine cho quy trình nuôi lợn con và lợn thịt nuôi lớn, nuôi béo với các loại vaccine thông dụng trên thị trường thì có ảnh hưởng không nhỏ đến giá thành của DN. Với định mức về giá được xây dựng là giá thị trường tại thời điểm tháng 12/2017 có phương án 1 tổng chi phí vaccine sử dụng là: 197.700đ/con và phương án 2 là: 114.500đ/con. Vì vậy, chênh lệch giữa hai phương án là: 83.200đ/con. Vậy, nếu DNCN với quy mô 10.000 lợn thịt thì chi phí về tiền vaccine chênh lệch khi sử dụng là: 830.200.000đ. Thông tin được tác giả trình bày tại Bảng (3.4):

Bảng 3.4: Định mức vaccine theo ngày tuổi lợn con và lợn thịt

Ngày tuổi	Vaccine phòng bệnh	Phương án 1			Phương án 2		
		Tên Vaccine	Hãng sản xuất	Chi phí/liều	Tên Vaccine	Hãng sản xuất	Chi phí/liều
14 Ngày	<i>Suyễn</i>	Mycoplasma 1 One	Zoetis	25.700	Mycoplasma	Boehringer	22.000
21 Ngày	<i>Còi cọc sau cai sữa</i>	Circo	Boehringer	65.000	Circo	Merial	33.500
28 Ngày	<i>Tai xanh</i>	PRRS	Boehringer	54.000	PRRS	Hanvet	17.000
35 Ngày	<i>Dịch tả (Mũi 1)</i>	Coglapest	Ceva	6.000	Pestiffa	Merial	4.000
42 Ngày	<i>Lở mồm long móng</i>	Aftopor	Merial	14.000	Aftopor	Merial	14.000
50 Ngày	<i>Viêm phổi dính sườn</i>	APP	Bayer	27.000	APP	Zoetis	20.000
60 Ngày	<i>Dịch tả (Mũi 2)</i>	Coglapest	Ceva	6.000	Pestiffa	Merial	4.000
Tổng tiền				197.700			114.500

(Nguồn: Báo giá của công ty và tính toán của tác giả)

Mặt khác, từ thực trạng tại các DNCN cho thấy các DNCN mới chỉ quan tâm xây dựng định mức thức ăn cho gia súc, chưa quan tâm xây dựng định mức thuốc thú y đặc biệt đối với loại gia súc là lợn nái mang thai. Định mức được xây dựng trên cơ sở định mức hướng dẫn quy định, theo ngày tuổi và tuần mang thai của lợn nái mang thai và giá thuốc lấy theo thời điểm Tháng 04/2018 tại Phụ lục (3.9).

Vì vậy, các DNCN gia súc giữa bộ phận kế toán và bộ phận kỹ thuật chăn nuôi cần thống nhất, bàn bạc và thảo luận xây dựng hệ thống định mức cho chăn nuôi gia súc riêng của từng DNCN và tham khảo trên cơ sở hướng dẫn của BNN và PTNN theo Quyết định số 675/2014/QĐ-BNN-CN, ban hành ngày 04 tháng 04 năm

2014. Quy định chi tiết, cụ thể cho từng loại gia súc để vận dụng và xây dựng phù hợp với DN mình và cân đối giữa các phương án để đảm bảo cho hoạt động chăn nuôi hoạt động trong môi trường phòng bệnh an toàn, lựa chọn phương án cân theo dõi và ghi chép sau khi kết thúc mỗi quy trình nuôi, đánh giá mức độ bảo vệ của từng loại vaccine để đưa ra các kế hoạch và xây dựng định mức cho quy trình chăn nuôi tiếp theo là tiếp tục sử dụng hay thay thế loại vaccine khác.

@ Hoàn thiện hệ thống dự toán

Dự toán chi phí hiện nay tại các DNCN gia súc có thực hiện lập nhưng lập chưa đầy đủ hoặc mới lập một số dự toán cơ bản. Vì vậy, việc lập dự toán là một công việc thường xuyên và cần thiết DN phải thực hiện. Đồng thời, khi xây dựng dự toán cần lưu ý những tác động lên hoạt động tương lai của DN như tác động khách quan và tác động chủ quan.

Thứ nhất, nhóm nhân tố tác động khách quan là tác động từ bên ngoài và vượt khỏi phạm vi kiểm soát của DN như điều kiện kinh doanh, chính sách thể lệ của Nhà Nước và sự biến động của nền kinh tế. Cụ thể tại DNCN gia súc vấn đề này cần được quan tâm khi lập dự toán như điều kiện chăn nuôi, sự tác động của DNCN như chi phí cho vấn đề vệ sinh an toàn thực phẩm cho chăn nuôi, thức ăn gia súc, nguồn nước uống cho vật nuôi, vận chuyển vật nuôi trong nội bộ DN hoặc từ trại này sang trại khác, di chuyển trên đường và xáo trộn đàn vật nuôi khi xuất bán. Hoặc công tác đánh giá tác động môi trường chăn nuôi theo quy định những chi phí phát sinh liên quan đến nội dung này DN cần lập dự toán trước khi sản xuất như: Chi phí phục vụ cho việc xử lý chất thải rắn (bao tải, túi nilong, chai lọ đựng thuốc bằng thủy tinh, chai lọ nhựa...). Chi phí tiêu động khử trùng chuồng trại, phương tiện vận chuyển, khu vực nuôi nhốt, chi phí xây dựng nhà ủ phân, nhà chứa phân. Chi phí xây dựng lò thiêu, hầm thiêu xác súc vật chết hoặc loại bỏ trong chăn nuôi. Lập kế hoạch và dự toán chi phí đối với quản lý chất thải lỏng trong chăn nuôi như: Chi phí xây dựng hệ thống thoát nước, thu gom nước thải và xử lý nước thải phù hợp với quy mô chăn nuôi, chi phí xây dựng hầm Biogas, chi phí về phí bảo vệ môi trường nước thải.

Đối với các chính sách và thể lệ của Nhà nước cũng có tác động đến việc lập dự toán CPSX của DN như trong từng thời kỳ, từng giai đoạn như chính sách phát triển chăn nuôi bò sữa những ưu đãi của Nhà nước đối với chăn nuôi bò sữa như: Ưu đãi tiền thuê đất, ưu đãi thuế TNDN, ưu đãi lãi suất cho vay tại các ngân hàng. Để từ đó, DN có thể xây dựng dự toán sản xuất với các khoản mục chi phí liên quan đến giá thành và có chiến lược cụ thể khi thời gian ưu đãi đã hết hiệu lực.

Mặt khác, khi xây dựng dự toán CPSX và giá thành DNCN cũng cần xem xét đến những biến động của nền kinh tế như: Tỷ lệ lạm phát, chênh lệch tỷ giá hối

đoái, dòng vốn đầu tư trực tiếp của nước ngoài. Những vấn đề này DN cần lường trước và kiểm soát ảnh hưởng trực tiếp đến giá cả nguồn thức ăn gia súc, thuốc thú y và đặc biệt những DN đầu tư nước ngoài vào lĩnh vực chăn nuôi với sản lượng chăn nuôi lớn, kiểm soát giá trong chăn nuôi. Vì vậy, các DNCN với quy mô nhỏ cần có kế hoạch và lập dự toán một cách chi tiết, cụ thể.

Thứ hai, nhóm nhân tố tác động chủ quan là tác động từ bên trong nằm trong phạm vi kiểm soát của DN như trình độ sử dụng lao động, trình độ sử dụng các yếu tố vật chất của quá trình sản xuất, trình độ nhận thức và vận dụng các nhân tố khách quan.

Đối với việc sử dụng lao động trong DNCN gia súc hiện nay với hình thức chăn nuôi công nghiệp và chăn nuôi trên cơ thể những con vật nuôi nhập ngoại, chi phí đầu tư súc vật nuôi ban đầu cao, năng suất của vật nuôi phụ thuộc chủ yếu vào khâu chăm sóc và cần tuân thủ theo các quy trình kỹ thuật nghiêm ngặt về phòng bệnh, chữa bệnh, can thiệp và hỗ trợ sinh sản. Vì thế, lao động sử dụng trực tiếp trong chăn nuôi không phải là lao động dư thừa, nhàn rỗi mà phải lao động có trình độ, có tay nghề, kinh nghiệm trong chăn nuôi. Vì vậy, DN cần phải lập dự toán cho các chi phí liên quan đến việc đào tạo, bồi dưỡng chuyên môn, hội thảo, tập huấn. Chi phí trang bị các tài liệu, kiến thức chăn nuôi cho người lao động, chi phí đãi ngộ vật chất và tinh thần cho người lao động để giảm các trường hợp người lao động có tay nghề, trình độ chuyên đơn vị công tác. Ngoài ra, trình độ sử dụng các yếu tố sản xuất trong quá trình chăn nuôi, vấn đề nhận thức và vận dụng các nhân tố khách quan có tác động đến việc xây dựng dự toán của DNCN gia súc.

Dự toán chi phí là dự tính chi phí của DN, dự tính hoạt động chăn nuôi của DN có tính đến sự tác động của hai nhóm nhân tố trên. Vì thế, trong dự toán không chỉ đề cập các công việc phải thực hiện mà cần chỉ rõ cách thức thực hiện, tính toán các chỉ tiêu về lượng và giá trị bằng số liệu cụ thể trong dự toán.

Ngoài ra, DNCN gia súc với đặc thù về sản phẩm và ngành nghề chăn nuôi do vậy ngoài các dự toán cơ bản cần lập dự toán đầu tư đổi mới đàn lợn (trong đó có lợn nái và lợn thịt). Vậy tác giả đề xuất cần lập báo cáo chu chuyển đàn lợn thịt tại Phụ lục (3.8) để có căn cứ xây dựng định mức và dự toán chi phí của DNCN.

Căn cứ số lượng lợn thịt hiện có theo báo cáo chu chuyển đàn lợn thịt, DN xây dựng dự toán nhập và đầu tư đổi mới đàn lợn thịt cho từng giai đoạn của quy trình chăn nuôi. Từ đó thấy, với sản phẩm gia súc đến kỳ thu hoạch hoặc gia súc giống không còn khả năng khai thác. Khi đó DN phải có kế hoạch nhập gia súc giống đầu vào để tiếp tục cho quy trình chăn nuôi tiếp theo. Với dự toán được lập cụ thể với đàn gia súc mới về mặt số lượng, giá dự toán, nguồn nhập, biểu cân khi nhập đàn.

3.2.4.2. Hoàn thiện về phương pháp tính GTSP trong DNCN gia súc ở MBVN

Tại DNCN gia súc, đang sử dụng các phương pháp tính giá thành phổ biến là phương pháp giản đơn, phương pháp tính giá thành theo đơn đặt hàng. Nhưng giá thành của DNCN lợn chưa thực hiện loại trừ phần giá trị thu hồi của sản phẩm phụ, DNCN bò sữa chưa xác định được giá thành “sản phẩm song đôi”. Vì vậy, tác giả đề xuất phương pháp tính GTSP như sau:

@ Tính giá thành sản phẩm chăn nuôi có loại trừ sản phẩm phụ (có xác định giá thành 1kg trọng lượng thịt tăng của từng đàn gia súc)

Giả sử tại Công ty TNHH tổng công ty Hòa Bình Minh có tài liệu sau:

- Chi phí chăn nuôi đã tập hợp cho từng giai đoạn chăn nuôi theo trọng lượng thuộc trại chuồng kín nuôi lợn thịt là trại TR0101 có quy mô 200 con như sau:

Đàn lợn chia theo ô chuồng	Phân loại theo trọng lượng (kg)	CP NVL TT (đ)	CP NCTT (đ)	CP SXC (đ)
Số 1	10-20	15.250.000		
Số 2	20 - 40	18.300.000		
Số 3	40 - 60	27.450.000	27.787.500	34.537.038
Số 4	60 - 80	41.175.000		
Số 5	80 - 100	61.762.500		
Tổng cộng		163.337.500	27.787.500	34.537.038

(Nguồn: Tác giả)

- Thống kê đàn lợn thịt thuộc trại TR0101 có số lượng lợn theo trọng lượng của từng đàn lợn trong trại như sau:

Đàn lợn chia theo ô chuồng	Phân loại theo trọng lượng (kg)	Số lợn đầu kỳ (con)	Số lợn cuối kỳ (con)
Số 1	10-20	50	50
Số 2	20 - 40	40	35
Số 3	40 - 60	30	30
Số 4	60 - 80	25	20
Số 5	80 - 100	30	50
Tổng cộng		175	185

(Nguồn: Tác giả)

- Trong quá trình chăn nuôi, DN mua thêm 80 con với trọng lượng 640 kg và bán ra 65 con với tổng trọng lượng 5.915 kg đồng thời theo báo cáo của bộ phận chăn nuôi thuộc trại TR0101 có 3 con bị chết thuộc đàn số 2 với tổng trọng lượng: 90 kg

Vì vậy, trước hết ta kiểm tra số đầu lợn trong kỳ của DN theo quan hệ cân đối: Số đầu kỳ + Số tăng trong kỳ = Số cuối kỳ + Số giảm trong kỳ.

Ta có: 175 con + 80 con = 185 con + (65 + 3 + 2) con. Từ đó, ta thấy qua thông tin này, để đảm bảo sự cân đối của tổng đàn thì số lợn giảm trong kỳ phải là 70 con trong

đó 65 con bán thịt và 3 con giảm do bị chết thuộc đàn số 1 theo báo cáo của bộ phận chăn nuôi. Vì thế, tổng số giảm là 68 con không đảm bảo tính cân đối của tổng đàn nên theo công thức trên ta thấy còn thiếu 2 con giảm chưa rõ nguyên nhân. Sau khi truy tìm nguyên nhân và xác định rõ nguyên nhân để xử lý trong công tác quản lý cũng như trong kế toán được biết 2 con giảm này thuộc đàn số 5 có trọng lượng 182 kg.

Ngoài ra, ta cần xác định trọng lượng thịt tăng của trại TR0101 như sau:

$$\begin{array}{r} \text{Tổng trọng} \\ \text{lượng thịt} \\ \text{tăng của từng} \\ \text{đàn trong kỳ} \end{array} = \begin{array}{r} \text{Trọng lượng} \\ \text{thịt hơi cuối kỳ} \\ \text{của từng đàn} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Trọng lượng} \\ \text{thịt hơi đầu kỳ} \\ \text{của từng đàn} \end{array} + \begin{array}{r} \text{Trọng lượng thịt hơi đã} \\ \text{chuyển đàn, đã bán, đã giết} \\ \text{thịt, đã chết, loại bỏ trong} \\ \text{kỳ của từng đàn} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Trọng lượng thịt} \\ \text{hơi đã bỏ sung} \\ \text{vào từng đàn} \\ \text{trong kỳ} \end{array}$$

Ta có:

$$+ \text{ Tổng trọng lượng thịt đầu kỳ: } (15 \times 50) + (30 \times 40) + (50 \times 30) + (70 \times 25) + (90 \times 30) = 750 + 1.200 + 1.500 + 1.750 + 2.700 = 7.900 \text{ (kg)}$$

$$+ \text{ Tổng trọng lượng thịt cuối kỳ: } (15 \times 50) + (30 \times 35) + (50 \times 30) + (70 \times 20) + (90 \times 50) = 750 + 1.050 + 1.500 + 1.400 + 4.500 = 9.200 \text{ (kg)}$$

$$+ \text{ Tổng trọng lượng thịt tăng trong kỳ: } 640 \text{ kg}$$

$$+ \text{ Tổng trọng lượng thịt giảm trong kỳ: } 5.915 + 90 + 182 = 6.187 \text{ (kg)}$$

Từ đó ta có, trọng lượng thịt tăng của toàn đàn trong kỳ (T) là:

$$T = 9.200 - 7.900 + 6.187 - 640 = 6.847 \text{ (kg)}$$

Hơn nữa, DN đã tập hợp về giá trị sản phẩm phụ thu được của từng đàn trong kỳ theo số liệu tập hợp được trên báo cáo của kế toán, như sau:

Đàn lợn chia theo ô chuồng	Vỏ bao cám (chiếc)	Giá ước tính (đ/chiếc)	Thành tiền (đ)	Phân chuồng (kg)	Giá ước tính (đ/kg)	Thành tiền (đ)	Tổng cộng (đ)
A	(1)	(2)	(3)=(1)*(2)	(4)	(5)	(6)=(4)*(5)	(7)=(3)+(6)
Số 1	61	500	30.500	450	600	270.000	300.500
Số 2	73	500	36.500	315	600	189.000	225.500
Số 3	110	500	55.000	270	600	162.000	217.000
Số 4	165	500	82.500	180	600	108.000	190.500
Số 5	245	500	122.500	450	600	270.000	392.500
Tổng cộng	654		327.000	1.665		999.000	1.326.000

(Nguồn: Tác giả)

Vậy ta có để xác định giá thành 1 kg trọng lượng thịt tăng từng đàn theo công thức :

$$\begin{array}{r} \text{Giá thành 1 kg} \\ \text{trọng lượng thịt} \\ \text{tăng từng đàn} \end{array} = \frac{\begin{array}{r} \text{Chi phí chăn nuôi của} \\ \text{từng đàn trong kỳ} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Giá thành sản phẩm phụ} \\ \text{từng đàn thu được trong kỳ} \end{array}}{\begin{array}{r} \text{Tổng trọng lượng thịt tăng của từng đàn trong kỳ} \end{array}}$$

+ Tổng chi phí chăn nuôi:

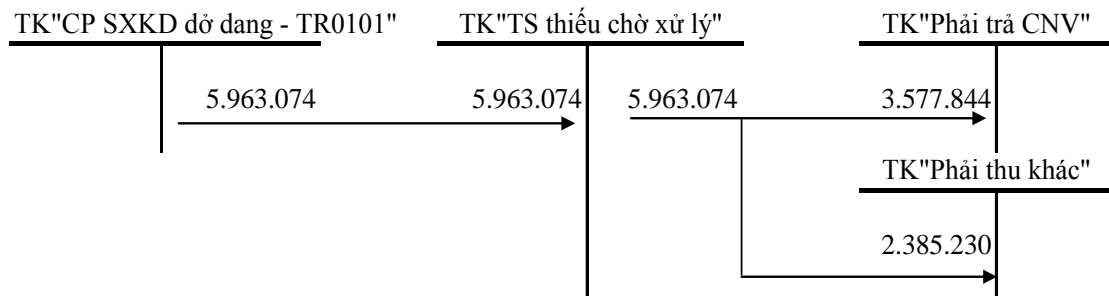
$$163.337.500 + 27.787.500 + 34.537.038 = 225.662.038 \text{ (đ)}$$

+ GTSP phụ thu hồi theo giá trị ước tính: 1.326.000 (đ)

+ Tổng trọng lượng thịt tăng trong kỳ: 6.847 (kg)

→ Giá thành 1 kg trọng lượng thịt tăng từng đàn = $(225.662.038 - 1.326.000)/6.847 = 32.764,14đ/kg$.

Vậy, kế toán ghi nhận riêng đối với phần chi phí giảm 2 con lợn không rõ nguyên nhân và căn cứ vào biên bản xử lý là công nhân chăm sóc trong tháng phải bồi thường trừ lương 60% và nhân viên bảo vệ chấp nhận phạt bồi thường tiền bồi thường chưa thu thuộc trại TR0101 phải chịu 40% giá trị số lợn thiếu hụt. Kế toán ghi nhận như sau:



@ *Tính giá thành sản phẩm gia súc là sản phẩm “song đôi”*

Trong DNCN bò sữa với sản phẩm chăn nuôi đặc thù là sản phẩm “song đôi” tức là sản phẩm sữa tươi và bê con. Nhưng hiện nay, các DNCN chỉ tính giá thành cho sản phẩm sữa tươi, sản phẩm bê con coi như sản phẩm phụ, không xác định giá thành và thường ghi nhận vào TK711 “Thu nhập khác” của DN hoặc giảm trừ trực tiếp vào TK154 “Chi phí SXKD dở dang” để giảm giá thành của sản phẩm sữa tươi. Điều này, thực sự chưa chính xác. Vì vậy, cần phải xác định riêng biệt giá thành của sữa tươi và bê con theo giải pháp của tác giả như sau:

Tại công ty cổ phần sữa Đông Triều với quy mô bò sữa 200 con và năm 2018 giả định tổng hợp số liệu 60 con bò sữa mang thai 280 ngày có tổng CPSX tập hợp sau chu kỳ vắt sữa 300 ngày được như sau: Chi phí NVLTT: 3.512.581.718đ; Chi phí NCTT: 936.688.458đ; Chi phí SXC: 1.405.032.688đ. Vậy, tổng CPSX là: 5.854.302.864đ. Sau 280 ngày có 60 con bê được sinh ra với tổng trọng lượng bê sơ sinh là: 1.920 kg, hao hụt trong khi sinh: 6 con (Chưa xác định được nguyên nhân, chờ quyết định xử lý). Vậy số con bê con còn sống: 54 con bê (tiếp tục nuôi lớn để chuyển sang quy trình nuôi gia súc thịt).

Vì vậy, ta phải xác định giá thành của 1kg sữa tươi và giá thành của 1 con bê.

+ Giá thành 1 kg sữa tươi = Tổng GTSP chính trong kỳ/(sản lượng sữa vắt được trong kỳ + Sản lượng sữa vắt được quy đổi từ súc vật con)

+ Sản lượng sữa tươi vắt được trong kỳ khai thác 300 ngày của bò: 27 kg/ngày x 60 con x 300 ngày/chu kỳ = 486.000 kg.

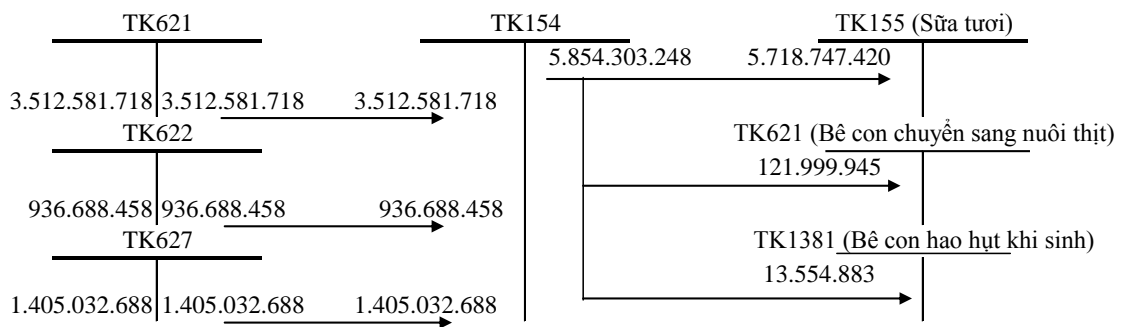
+ Sản lượng sữa quy đổi từ súc vật con. Căn cứ theo quy định của BNN và PTNN có quy định 1 kg trọng lượng súc vật mới đẻ sẽ có giá trị tương đương 4 kg sữa tươi hoặc 1 con bê tương đương 100 kg sữa tươi. Tuy nhiên, để phù hợp với giá cả thị trường hiện tại tác giả đề xuất công ty quy định 1 kg trọng lượng súc vật mới đẻ sẽ có giá trị tương đương 6 kg sữa tươi hoặc 1 con bê tương đương 150 kg sữa tươi. Từ đó ta xác định được: Sản lượng sữa quy đổi từ súc vật con = Súc vật con mới đẻ x trọng lượng súc vật con x 6

Vậy, sản lượng sữa quy đổi = $1.920 \times 6 = 11.520$ kg

+ Vậy, giá thành 1 kg sữa tươi = $5.854.302.864\text{đ}/(486.000 + 11.520) = 11.766,97\text{đ}/\text{kg}$

Từ đó, xác định giá thành 1kg súc vật nuôi = Giá thành 1kg sữa tươi x 6
= $11.766,97\text{đ}/\text{kg} \times 6 = 70.601,82\text{đ}/\text{kg}$.

Vì vậy, đối với kế toán khi xác định được giá thành riêng biệt cho từng loại sản phẩm. Khi đó, kế toán hạch toán theo sơ đồ như sau:



3.2.4.3. Hoàn thiện về nội dung phân tích và cung cấp thông tin CPSX, GTSP cho việc ra quyết định

Phân tích chênh lệch là việc sử dụng thông tin thực tế và thông tin tiêu chuẩn để phân tích và tìm ra nguyên nhân giải thích về sự khác nhau giữa CPSX tiêu chuẩn và CPSX thực tế để tìm kiếm các giải pháp nhằm cải thiện hiệu quả sử dụng chi phí của DN. Tuy nhiên, không phải các khoản chi phí của DN đã chi ra đều được phân tích mà DN chỉ tiến hành phân tích những khoản chi phí chiếm tỷ trọng lớn, đã xây dựng định mức chi phí. Khi phân tích chi phí chênh lệch DN lập báo cáo chi phí của từng bộ phận tại Bảng (3.5) như sau:

Bảng 3.5: Bảng phân tích chênh lệch chi phí

Khoản mục chi phí	CP thực tế	CP tiêu chuẩn	Chênh lệch	U/F
CP NVLTT				
CP NCTT				
CP SXC				

(Nguồn: Tác giả đề xuất)

Xuất phát từ việc đánh giá CPSX của các DNCN gia súc ở MBVN mới chỉ tập trung vào đánh giá chi phí trực tiếp và phương pháp chủ yếu sử dụng là phương pháp so sánh trên sự biến động của tổng thể mà chưa chỉ ra ảnh hưởng của từng nhân tố đến sự biến động đó. Do vậy, cần đánh giá sự biến động của từng khoản mục chi phí trọng yếu và thời điểm đánh giá là cuối mỗi tháng. Giả sử tác giả đánh giá sự biến động CPSX tại công ty TNHH tổng công ty Hòa Bình Minh với hoạt động chăn nuôi lợn thịt và quy mô chăn nuôi 1.000 con lợn thịt tại tháng 01/2018 tại Phụ lục (3.10). Từ đó tác giả phân tích biến động CPSX theo từng khoản mục chi phí như sau:

@ Đánh giá biến động CP NVLTT

Vậy đối với chi phí thức ăn được sử dụng để tính toán ta có như sau:

AP x AQ	SP x AQ	SP x SQ
2.480.000 x 990	2.482.753 x 990	2.482.753 x 1.000
2.455.200.000đ	2.457.925.470đ	2.482.573.000đ
2.725.470đ (F)		24.827.530đ (F)
Biến động giá NVL		Biến động lượng NVL
27.553.000đ		
Biến động tổng cộng		

Biến động giá nguyên vật liệu (MPV) chỉ ra lượng tiền đã trả cho việc mua nguyên vật liệu là dưới hay trên mức giá tiêu chuẩn. Vậy, đối với loại nguyên vật liệu là thức ăn gia súc cho giai đoạn nuôi thịt thì giá đã trả là 2.480.000đ/con. Xác định được MPV có lợi là 2.725.470đ được tính bằng $[(2.482.753đ - 2.480.000đ) \times 990] = 2.725.470đ$ (F). Điều này cho thấy đây là biến động có lợi vì giá thực tế chi trả thấp hơn giá tiêu chuẩn cho phép.

Biến động lượng nguyên vật liệu (MQV) chỉ ra lượng nguyên vật liệu thực tế sử dụng là trên hay dưới mức tiêu chuẩn cho phép đối với mức đầu ra thực tế. Đối với số lượng nguyên vật liệu để chăn nuôi lợn thịt thực tế là 990 con ít hơn so với tiêu chuẩn 10 con, tạo ra sự biến động số lượng nguyên vật liệu có lợi là $[(1.000 - 990) \times 2.482.753đ] = 24.827.530đ$ (F).

Từ đó, ta có biến động tổng cộng là: 27.553.000đ (F) và đây là một biến động có lợi. Vậy, để tìm ra tổng các biến động CP NVLTT, việc tính toán các biến động về giá cả và số lượng được lặp lại cho tất cả các nội dung CP NVLTT. Sau đó, cộng dồn để có được tổng các biến động về giá và lượng.

@ Đánh giá biến động CP NCTT

Các biến động về lao động cho hoạt động chăn nuôi lợn thịt trong tháng 01 năm 2018 có thể được xác định trên cơ sở các bộ phận và sau đó được cộng dồn

tổng các bộ phận. Để minh họa tác giả tính toán trên cơ sở dữ liệu tại bộ phận dọn vệ sinh chuồng trại được áp dụng như sau:

$AP \times AQ$ 310×238.500 $73.935.000đ$	$SP \times AQ$ 300×238.500 $71.550.000đ$	$SP \times SQ$ 300×243.000 $72.900.000đ$
$2.385.000đ (U)$ Biến động định mức lao động		$1.350.000đ (F)$ Biến động hiệu quả lao động
$1.035.000đ$ Biến động lao động tổng cộng		

Biến động định mức lao động (LRV) chỉ ra sự khác biệt giữa tiền công thực tế đã trả cho người lao động cho một thời kỳ và tiền công tiêu chuẩn cho tất cả các giờ làm việc. LRV được xác định bằng $[(310 - 300) \times 238.500đ] = 2.385.000đ (U)$. Đây là một biến động bất lợi do mức tiền công thực tế chi trả lớn hơn mức tiền công tiêu chuẩn.

Biến động hiệu quả lao động được xác định bằng $[(243.000đ - 238.500đ) \times 300] = 1.350.000đ (F)$. Đây là một biến động có lợi do thời gian làm việc thực tế ít hơn so với thời gian làm việc tiêu chuẩn. Từ đó xác định biến động lao động tổng cộng là $2.385.000đ - 1.350.000đ = 1.035.000đ$.

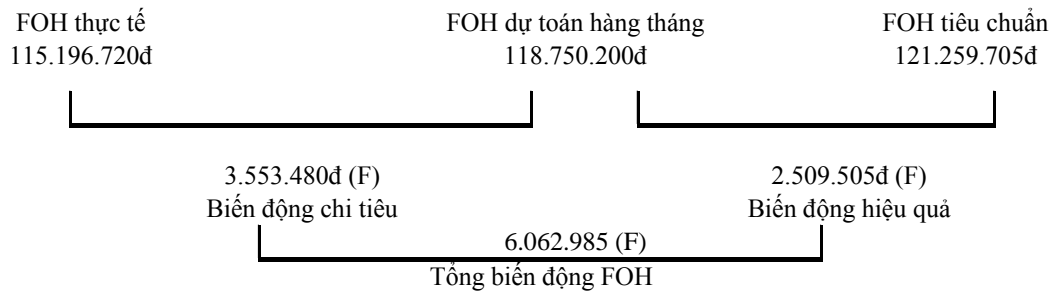
@ **Đánh giá biến động CP SXC**

Biến động biến phí SXC (VOH) chính là sự khác nhau giữa VOH thực tế và VOH dự toán. Sử dụng thông tin của Phụ lục (3.10) tính toán được biến động VOH như sau:

VOH thực tế $57.165.290đ$	$SP \times AQ^*$ 8.133×6.337 $51.538.821đ$	$SP \times SQ^{**}$ 8.133×6.390 $51.968.445$
$5.626.469đ (U)$ Biến động chi tiêu		$429.624đ (F)$ Biến động hiệu quả
$5.196.845 (U)$ Tổng biến động VOH		

Từ đó ta thấy biến động tổng cộng VOH là $5.196.845đ (U)$. Đây là một biến động bất lợi do chi phí biến phí SXC thực tế cao hơn so với chi phí tiêu chuẩn. Vậy nguyên nhân VOH là (U) có thể là giá thực tế của tiền công lao động gián tiếp cao hơn so với tiêu chuẩn hoặc là sự lãng phí hoặc hao hụt các nguồn lực sản xuất (như nguyên vật liệu sử dụng gián tiếp), nguyên vật liệu đã hư hỏng trong quá trình lưu kho sau khi nguyên vật liệu đã được đưa vào sản xuất. Từ đó, nhà quản trị cần quy trách nhiệm và thực hiện kiểm soát nguyên vật liệu có hiệu quả hơn.

Biến động định phí SXC (FOH) được chia thành biến động về giá và biến động về lượng sử dụng mô hình phân tích biến động có thể được mô tả:



Từ số liệu phân tích ta có biến động tổng cộng của FOH là 6.062.985đ (F). Đây là một biến động có lợi DN đã tiết kiệm được định phí SXC thực tế so với tiêu chuẩn và dự toán. Vậy nên trong hoạt động chăn nuôi của DNCN nhà quản lý cần xem xét những biến động về số lượng có lợi hoặc không có lợi do công suất chăn nuôi thực tế nhiều hơn hoặc ít hơn so với công suất kỳ vọng. Để từ đó, tìm ra những lý do và đưa ra những hành động cụ thể để cải thiện hoạt động trong giai đoạn chăn nuôi tiếp theo.

3.2.4.5. Hoàn thiện hệ thống BCQT để cung cấp thông tin CPSX, GTSP

Hiện tại, về hệ thống BCQT về CPSX và GTSP của đa số các DNCN gia súc đã đáp ứng được phần nào nhu cầu sử dụng thông tin của KTQT. Tuy nhiên, để thuận tiện hơn trong công tác quản lý chi phí, giá thành đồng thời là căn cứ so sánh cũng như thấy được sự biến động trong chi phí, giá thành của từng đội, trại chăn nuôi hoặc theo từng sản phẩm chăn nuôi. Các đơn vị này có thể lập thêm một số mẫu báo cáo khác được tác giả đề xuất tại Phụ lục (3.11), (3.12), (3.13)

Theo Phụ lục (3.11) mẫu báo này sẽ cung cấp thông tin cho nhà quản trị về CPSX theo cách phân loại chi phí là khả năng quy nạp chi phí vào đối tượng chịu chi phí đối với từng đội, trại chăn nuôi. Để từ đó có kế hoạch nhập, điều tiết tăng giảm chi phí cho từng bộ phận với từng loại chi phí hoặc lấy số liệu làm căn cứ để phân tích đánh giá chi phí của từng đội, trại chăn nuôi.

Tại Phụ lục (3.12) mẫu báo cáo này sẽ cung cấp thông tin cho nhà quản trị DN về chi phí chi ra theo tiêu thức phân loại chi phí là khả năng quy nạp chi phí vào đối tượng chịu chi phí đối với từng loại sản phẩm, vật nuôi. Để từ đó có kế hoạch nhập, điều tiết tăng giảm chi phí cho từng sản phẩm chăn nuôi với từng loại chi phí hoặc lấy số liệu làm căn cứ để phân tích đánh giá chi phí của từng sản phẩm chăn nuôi.

Theo Phụ lục (3.13) mẫu báo cáo này sẽ cung cấp thông tin cho nhà quản trị DN thông tin về chi phí của từng loại Vaccine phòng bệnh cho từng loại vật nuôi. Để từ đó có kế hoạch nhập Vaccine đồng thời đánh giá việc sử dụng chi phí thực tế so với định mức của từng loại vật nuôi đối với loại Vaccine đã sử dụng.

Ngoài ra, DNCN có thể mở thêm Báo cáo theo dõi CPSX ngành chăn nuôi tại Phụ lục (3.14) mẫu báo cáo kế toán này sẽ cung cấp thông tin cho nhà quản trị

DN biết được toàn bộ chi phí DN đã sử dụng cho sản xuất và để phục vụ cho sản xuất loại vật nuôi nào thuộc từng trại chăn nuôi với từng loại chi phí đã sử dụng như tập hợp theo ngày phát sinh chi phí và theo nội dung chi phí.

Tiếp đến, để cung cấp các thông tin tổng hợp theo nội dung và khoản mục chi phí trong chăn nuôi. DNCN gia súc cần mở thêm Phụ lục (3.15).

Riêng đối với DNCN gia công trong hệ thống sổ và báo cáo kế toán của DN này cần lưu ý do khoản mục CP NVLTT chiếm tỷ trọng nhỏ nhất trong ba khoản mục chi phí khi thực hiện hợp đồng gia công. Những chi phí về thức ăn chăn nuôi, giá trị con giống giao nhận trong quy trình gia công lợn thịt xuất chuồng, chi phí thuốc thú y, vaccine phòng bệnh đều nhận được từ đơn vị thuê gia công. Còn đơn vị nhận gia công chỉ theo dõi về mặt lượng và bảo quản vật liệu theo định mức trong sản xuất. Những khoản chi phí này không nằm trong giá thành của sản phẩm chăn nuôi gia công.

Đặc thù cơ bản nhất của hình thức gia công là chi phí về nguyên vật liệu được bên thuê gia công cung cấp hoàn toàn. Vì vậy, để quản lý về mặt số lượng của từng loại vật tư được cấp, đơn vị nhận gia công mở sổ theo dõi vật liệu nhận gia công như sau tại Phụ lục (3.16) và (3.17).

Ngoài ra, đối với các DNCN lợn thịt xuất chuồng hoặc lợn con theo quy trình chăn nuôi khép kín thì CP NVLTT là khoản mục chi phí chiếm tỷ trọng lớn nhất trong ba khoản mục chi phí của DNCN như chi phí thức ăn chăn nuôi, chi phí thuốc thú y, vaccine, chi phí vật liệu khác phục vụ trực tiếp cho sản xuất thì DNCN cũng cần mở thêm các sổ kế toán khác phục vụ cho KTQT, theo dõi và quản lý chi phí một cách hiệu quả, chặt chẽ.

Mặt khác, một số DNCN chưa thực hiện việc phân tích thông tin về giá thành giữa kế hoạch và thực tế. Để đánh giá tình hình thực hiện giá thành, mức tăng giảm giá thành giữa kế hoạch và thực tế để DN tìm ra các biện pháp nhằm giảm giá thành và tăng lợi nhuận của DN. Vì vậy, DNCN có thể lập báo cáo sau để có thể cung cấp các thông tin cho việc phân tích thông qua Phụ lục (3.18)

Thông qua báo cáo này, sẽ cung cấp các thông tin về tổng giá thành và giá thành đơn vị theo kế hoạch, giá thành thực tế, chênh lệch giữa các loại giá thành căn cứ vào các sổ kế toán chi tiết về CPSX, GTSP và dự toán CPSX, giá thành theo từng đối tượng tập hợp chi phí.

Ngoài ra, trong chăn nuôi gia súc lấy thịt căn cứ vào các thông tin chi phí cho chăn nuôi gia súc lấy thịt: Chi phí biến đổi, chi phí cố định để thực hiện theo các chỉ tiêu phân tích như:

- Giá trị sản xuất, lãi gộp, lãi thuần/lừa, năm

- Mức tăng trọng của đàn súc vật nuôi: Số kg tăng trọng/ngày đêm/tháng/con
- Mức tiêu tốn thức ăn (tính chung và riêng cho từng loại thức ăn)/1kg tăng trọng
- Mức tiêu tốn thức ăn cho 1 con/lứa (đ,kg)
- Trọng lượng xuất chuồng bình quân/con (kg)
- Thời gian nuôi/lứa (ngày)
- Giá bán bình quân 1 kg thịt hơi (1.000đ/kg)

Các chỉ tiêu phân tích được tính theo từng lứa nuôi, từng đàn nuôi và từng giống gia súc để so sánh với nhau và tìm ra nguyên nhân, giải pháp cũng như định hướng phát triển đàn gia súc trong tương lai.

Mặt khác, đối với chăn nuôi là súc vật sinh sản với những khoản thu và chi có sự khác biệt với chăn nuôi súc vật lấy thịt như khoản thu về giá trị đàn nái thay thế, loại thải, khoản chi về việc phân bổ giá trị đàn súc vật cơ bản vào chi phí. Do vậy, để đánh giá thêm về kết quả trong chăn nuôi súc vật sinh sản cần thực hiện phân tích với các chỉ tiêu sau:

- Số lượng lợn con cai sữa hay trọng lượng lợn con cai sữa/nái/năm. Và đây là chỉ tiêu để đánh giá khả năng sản xuất của đàn nái. Từ đó có thể phân tích các thông tin ảnh hưởng đến chỉ tiêu này như: Nguồn giống lợn, bản thân chính con vật nuôi đó, chế độ chăm sóc, nuôi dưỡng và các biện pháp chăn nuôi khác như cho lợn con ăn sớm, kỹ thuật phối giống. Từ đó xác định chỉ tiêu này bằng các công thức sau:

- + Số con lợn con cai sữa trên một con gia súc nái và trên một năm qua công thức: Số con cai sữa/nái/năm = Số lứa đẻ/nái nhân (x) Số con đẻ/lứa nhân (x) Tỷ lệ nuôi sống (%)

- + Tổng trọng lượng lợn con sau cai sữa tính trên một gia súc nái và trên một năm theo công thức như sau: Tổng trọng lượng con cai sữa/nái/năm = Số lứa đẻ/nái nhân (x) Số con đẻ/lứa nhân (x) Trọng lượng bình quân 1 con cai sữa.

Giả sử tại DNTN chăn nuôi Hoàng Cương nếu quy mô nái cơ bản của DNCN này là 30 nái và có số con đẻ ra còn sống/nái là 10,5 con/nái. Vì vậy, ta có sản lượng con cai sữa còn sống với tỷ lệ hao hụt 8% theo kế hoạch là:

- + Số con cai sữa/nái/năm = $2,2 \times 9,7 = 21,34$ con/nái/năm.

- + Tổng số con cai sữa/năm = $30 \times 21,34 = 640$ con.

- + Trọng lượng con cai sữa/nái/năm = $2,2 \times 9,7 \times 6,7 = 142,98$ kg/nái/năm

- + Tổng trọng lượng con cai sữa/năm = $142,98 \times 30 = 4.289,4$ kg

Từ đó, ta có thể xem xét các thông tin tại DN nếu tổng số con cai sữa thực tế lớn hơn 640 con. Điều này, có thể do các nguyên nhân nguồn gốc giống nái cơ bản tốt, chế độ chăm sóc trong giai đoạn thai kỳ tốt, đàn nái đã vào chu kỳ sinh sản lứa 3 đến lứa thứ 7 nên số lượng lợn khi sinh ra cao, số lượng lợn con chết trắng, chết khô, chết loại khi sơ

sinh nhỏ, số con loại thải và chết từ khi sơ sinh đến cai sữa thấp. Kết quả dẫn đến tổng số con cai sữa/năm cho đàn nái đạt yêu cầu hoặc vượt yêu cầu. Ngoài ra, tổng trọng lượng con cai sữa/nái/năm của DNCN này nếu lớn hơn 4.289,4 kg có thể xem xét các yếu tố sau ảnh hưởng đến trọng lượng của lợn con cai sữa như chế độ ăn của con nái và mức độ tiêu thụ thức ăn của con nái để có có sản lượng sữa cao đáp ứng đủ và tốt cho lợn con, đàn lợn con không bị ốm, tiêu chảy, bị các bệnh ký sinh trùng ăn sữa mẹ tốt. Chỉ tiêu này rất quan trọng vì vừa phản ánh khả năng sản xuất của lợn mẹ vừa phản ánh tình hình chăm sóc và nuôi dưỡng lợn mẹ và lợn con đã áp dụng những các biện pháp kỹ thuật trong chăn nuôi như thế nào.

Ngoài ra, cần xem xét khả năng sinh sản của đàn nái thông qua chỉ tiêu “số lứa đẻ bình quân nái trên năm” được xác định bằng công thức: Số lứa đẻ bình quân nái/năm = Tổng số lứa đẻ chia (:)/Số nái có khả năng sinh sản.

Chỉ tiêu phụ thuộc vào nhiều yếu tố như chế độ chăm sóc, nuôi dưỡng lợn mẹ sau cai sữa, nếu chăm sóc không tốt hoặc thời gian cai sữa muộn ảnh hưởng đến chu kỳ lên giống của lợn hoặc trong quá trình mang thai nái bị sảy thai đồng thời còn phụ thuộc vào giống lợn và cá thể từng con nái.

Cuối cùng, tác giả đề xuất DNCN xây dựng mẫu “Báo cáo tổng hợp tình hình sinh sản” tại Phụ lục (3.19). Thông qua mẫu báo cáo này, cung cấp các thông tin cần thiết về tình hình sinh sản của nái mẹ và số lượng con sơ sinh thực tế, số lượng con chết khi sơ sinh, lý do chết, trọng lượng sơ sinh để từ đó phân tích và tìm nguyên nhân, xác định được tỷ lệ hao hụt trong sơ sinh. Ngoài ra, còn cung cấp thông tin về số ngày cai sữa, số con cai sữa, trọng lượng bình quân của con lợn con sau cai sữa.

3.3. Kiến nghị điều kiện thực hiện các giải pháp hoàn thiện kế toán CPSX, GTSP gia súc tại các DNCN ở Miền Bắc

3.3.1. Đối với Nhà nước và các cơ quan chức năng

- Về phía Chính phủ đã điều chỉnh sửa đổi các nội dung không còn sát với thực tế của Nghị định số 210/2013/NĐ-CP được thay thế bằng Nghị định số 57/2018/NĐ-CP có hiệu lực từ ngày 17/04/2018 để khuyến khích các DN đầu tư vào lĩnh vực nông nghiệp, nông thôn. Những chính sách khuyến khích đầu tư đã được cụ thể hóa nhưng đối với khâu đầu ra mà hiện các DNCN còn yếu như giết mổ, chế biến, kiểm soát dịch bệnh và kết nối thị trường tiêu thụ các sản phẩm chăn nuôi, trọng tâm là mặt hàng thịt gia súc, sản phẩm sữa thì chưa có chính sách cụ thể. Vì thế, cần có những chính sách cụ thể hỗ trợ DNCN khi giá cả xuống quá thấp, có chính sách đặc biệt trong hỗ trợ lãi suất cho các DNCN, khi thị trường dư thừa sản phẩm chăn nuôi cần điều tiết giảm nhập khẩu các sản phẩm từ chăn nuôi để

bảo hộ các DNCN trong nước. Đẩy mạnh và nhanh việc thực hiện đề án xuất khẩu sản phẩm chăn nuôi an toàn sang các nước Châu Âu và các nước lân cận trong khu vực. Có những giải pháp hỗ trợ ngay và mang tính cấp bách cho các DNCN hiện đang mắc dịch tả lợn Châu Phi để giải quyết các khó khăn hiện tại và tái đàn vật nuôi khi đủ điều kiện.

- Phối hợp các bộ, ngành liên quan, các địa phương xây dựng và triển khai các chính sách hỗ trợ phát triển chăn nuôi theo các chuỗi liên kết gắn với thị trường. Ngoài ra, cũng cần lưu ý và cân nhắc kỹ trong việc mở rộng quy mô chăn nuôi gia súc và công nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi.

- Kiện toàn bộ máy tổ chức ngành chăn nuôi - thú y nhằm tăng cường năng lực hoạt động kiểm soát dịch bệnh, chất lượng vật tư, an toàn thực phẩm sản phẩm chăn nuôi, tạo điều kiện giúp người dân kết nối với DN, hợp tác xã để sản xuất, tiêu thụ sản phẩm, nhất là phục vụ cho nhu cầu xuất khẩu.

- Hoàn thiện khung pháp lý về kế toán phù hợp với thực tiễn của DNCN tại Việt Nam và thông lệ kế toán phổ biến trên thế giới phù hợp với điều kiện kinh tế thị trường ở Việt Nam.

- Hoàn thiện khuôn khổ pháp luật về kế toán với Luật kế toán số 88/2015/QH13 đã ban hành, nguyên tắc kế toán, chế độ và chuẩn mực kế toán và nâng cao trách nhiệm của các đơn vị trong việc tuân thủ quy định pháp luật về tài chính, kế toán. Hơn nữa, Bộ Tài chính cần sớm ban hành chuẩn mực kế toán riêng cho lĩnh vực nông nghiệp với điều kiện hội nhập kế toán quốc tế. Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế ban hành chuẩn mực kế toán quốc tế số 41 - nông nghiệp quy định rất rõ về phạm vi đối tượng áp dụng, các khái niệm về TSSH, biến đổi sinh học, thu hoạch, sản phẩm nông nghiệp... cách ghi nhận và đo lường, tăng hoặc giảm chi phí trong đo lường sản phẩm nông nghiệp. Cần có căn cứ để xác định GTHL một cách đáng tin cậy với cách giải quyết cụ thể như sau: (i) Minh bạch hóa hành lang pháp lý, hoàn thiện thị trường hàng hóa, tài chính để đáp ứng nhu cầu tìm kiếm dữ liệu tham chiếu trong đo lường GTHL; (ii) Ban hành các nguyên tắc chung có hướng dẫn trong việc xác định GTHL như cơ sở xác định, phương pháp kế toán, nội dung, phạm vi cần công bố thông tin trên BCTC.

- Điều chỉnh khung thời gian trích khấu hao TSSH là lợn nái giống với thời gian trích khấu hao tối thiểu 4 năm không còn phù hợp với năng suất chăn nuôi hiện nay đã tăng 8 lứa/2,4 lứa/nái/năm là 3,3 năm phân bổ chi phí khấu hao con giống thay vì trước đây năng suất chăn nuôi thấp. Vì vậy, BTC cần sớm hoàn thiện và ban hành Thông tư hướng dẫn để sửa đổi bổ sung cho Thông tư 45/2013/TT-BTC.

- Hướng dẫn KTQT cho từng ngành, từng loại hình DN điều này là cơ sở cho các DN nghiên cứu, vận dụng để áp dụng cụ thể phù hợp với điều kiện thực tế của từng DN.

Trong cuộc cách mạng công nghệ hiện nay, đa số người dân đã được tiếp cận với Internet, tiếp cận với công nghệ số. Hơn nữa là công nghệ Internet vạn vật đã có những bước tiến phát triển khá nhanh. Để từ đó có thể ứng dụng công nghệ trong hoạt động chăn nuôi của DNCN. Hơn thế nữa, là quyết tâm về mặt chính trị cao từ Trung ương đến địa phương về việc tái cơ cấu ngành nông nghiệp và xây dựng nông thôn mới. Để từ đó, với một số lĩnh vực của ngành đã bước đầu ứng dụng có hiệu quả của công nghệ 4.0 trong nông nghiệp.

Trước bối cảnh trên, để phát triển bền vững nền nông nghiệp theo hướng nông nghiệp 4.0, cần quán triệt các quan điểm sau:

- Tiếp tục tái cơ cấu nông nghiệp, đổi mới đầu tư công và dịch vụ công theo hướng chuyển nền nông nghiệp chủ yếu dựa vào đất đai và lao động giá rẻ sang nền nông nghiệp đổi mới và sáng tạo để vừa đón đầu và nắm bắt được các thành tựu của nền nông nghiệp 4.0, phát huy được các tác động tích cực của nông nghiệp 4.0 vừa điều chỉnh. Đồng thời, có thể hạn chế tối đa các tác động tiêu cực đến các DNCN.

- Tại những vùng, địa phương có điều kiện về cơ sở hạ tầng, công nghệ cần có những chính sách ưu tiên phát triển nông nghiệp 4.0. Song song với đó không loại trừ các các hình thái sản xuất nông nghiệp truyền thống. Đồng thời, cần lựa chọn công nghệ sản xuất trong nông nghiệp phù hợp với trình độ kinh tế, xã hội và dân trí gắn với thị trường tiêu thụ của từng vùng, miền, địa phương.

- Ứng dụng và chuyển giao công nghệ, tập trung cho đầu tư và đổi mới công nghệ sáng tạo trong nông nghiệp để tạo ra chuỗi nông sản và thực phẩm bền vững phù hợp với từng vùng miền, địa phương.

- Hiện nay, việc phát triển nông nghiệp và sản phẩm nông sản thu hoạch được với tình trạng vẫn còn manh mún với nguyên nhân chính là đất sử dụng trong nông nghiệp. Cần có những chính sách cụ thể đối với đất đai sử dụng trong nông nghiệp tạo điều kiện thuận lợi cho hàng hóa nông nghiệp phát triển.

- Trong các chương trình giáo dục và đào tạo của nhà trường cần có các chính sách hướng nghiệp và đào tạo đội ngũ lao động có khả năng tiếp cận, ứng dụng và phát triển thành quả của nền nông nghiệp 4.0. Khuyến khích các chương trình khởi nghiệp của thế hệ trẻ đổi mới và ứng dụng công nghệ trong sản xuất nông nghiệp nói chung và chăn nuôi nói riêng.

- Đối với đội ngũ lao động hiện tại hoạt động trong nông nghiệp để đáp ứng được các yêu cầu và ứng dụng những thành quả của nông nghiệp 4.0 cần được bồi

đưỡng kiến thức và kỹ năng phù hợp đối với lực lượng thích ứng được sự thay đổi. Đối lực lượng lao động còn lại đã quá tuổi hoặc không thể đáp ứng được yêu cầu mới thì chuyển sang làm công việc khác.

- Ngân hàng, các tổ chức tài chính cần có những chính sách và cấp tín dụng cho nông dân, các DNCN, các trang trại chăn nuôi. Quan tâm đặc biệt đến DNCN có ứng dụng công nghệ 4.0 trong sản xuất, có chính sách riêng đối với DNCN bị dịch bệnh được cấp hạn mức tín dụng cao và lãi suất thấp hoặc ưu đãi để thúc đẩy phát triển nông nghiệp nhanh và mạnh hơn.

3.3.2. Đối với các hiệp hội nghề nghiệp

- *Hiệp hội kế toán*: Cần có các ý kiến tham gia với cơ quan chức năng của Nhà nước trong việc cụ thể hóa và hướng dẫn các chuẩn mực kế toán, kiểm toán khi xây dựng chế độ, chính sách kế toán, kiểm toán; Tổ chức bồi dưỡng, nâng cao trình độ nghề nghiệp chuyên môn cho đội ngũ kế toán và kiểm toán, phổ biến các chính sách chế độ tài chính kế toán và kiểm toán, thông tin các thành tựu khoa học kỹ thuật về tài chính kế toán, kiểm toán trong nước và nước ngoài; Tập hợp và phản ánh ý kiến của các đơn vị cơ sở, hội viên về chính sách, chế độ tài chính, kế toán, kiểm toán; Kiến nghị với các cơ quan chức năng Nhà nước bổ sung, sửa đổi các chế độ kế toán, kiểm toán, tài chính cho phù hợp với thực tiễn.

- *Hội chăn nuôi gia súc*: Ngành chăn nuôi ở cấp bộ, cấp tỉnh và thành phố cần xây dựng và ban hành các chính sách, cơ chế và văn bản pháp lý khác, xây dựng và phổ biến tới các DNCN về các quy chuẩn, các tiêu chuẩn cấp quốc gia, các chương trình, các đề tài, dự án liên quan đến chăn nuôi; Đối với các mô hình chăn nuôi an toàn sinh học hoặc chăn nuôi theo tiêu chuẩn VietGap, các mô hình chăn nuôi theo chuỗi liên kết cần được nhân rộng và tư vấn, đầu tư nguồn lực để gia tăng giá trị, tăng khả năng cạnh tranh của DNCN trong nước và khu vực; Cần có các chính sách bảo vệ lợi ích hợp pháp của DNCN và người tiêu dùng các sản phẩm chăn nuôi. Đồng thời, tổ chức các buổi hội thảo, hội nghị tổ chức tập huấn, đào tạo nhằm chuyển giao công nghệ, khoa học kỹ thuật, phổ biến kiến thức chăn nuôi, phòng chống dịch bệnh, bảo vệ môi trường.

3.3.3. Đối với các doanh nghiệp chăn nuôi

Thứ nhất, các DNCN cần căn cứ vào chế độ, văn bản kế toán ban hành quy định hướng dẫn chung cho các DN SXKD và các văn bản cụ thể hướng dẫn riêng kết hợp với điều kiện cụ thể của DN để tổ chức công tác kế toán CPSX, GTSP sao cho phù hợp. Cần nâng cao ý thức tôn trọng pháp luật trong quản lý kinh tế, quản lý vệ sinh môi trường, xây dựng cơ sở chăn nuôi an toàn dịch bệnh, tham gia sinh hoạt

vào Hội chăn nuôi để nhận được sự hỗ trợ của các bên liên quan các từ thông tin giá cả thị trường, thông tin về tình hình dịch bệnh theo vùng, các thông tin về sự liên kết sản xuất trong chăn nuôi.

Thứ hai, đối với đội ngũ cán bộ quản lý và nhân viên kế toán trong DNCN cần thường xuyên cập nhật và trang bị những kiến thức cần thiết, nâng cao trình độ chuyên môn nghiệp vụ đồng thời nhận thức được ý nghĩa thiết thực của kế toán chi phí, giá thành trên cả góc độ KTTC và KTQT. Để từ đó, căn cứ vào điều kiện cụ thể của đơn vị mình xây dựng một hệ thống chỉ tiêu thông tin cho quản trị DN, xây dựng mối quan hệ chặt chẽ giữa các phòng ban, các đội trại chăn nuôi, giữa bộ phận trực tiếp và gián tiếp trong chăn nuôi.

Thứ ba, trong các DNCN cần xây dựng và hoàn thiện mô hình quản lý SXKD thích hợp nhằm thực hiện phân cấp quản lý, hạch toán kinh tế và đánh giá hiệu quả hoạt động của từng bộ phận cũng như toàn DN. Tổ chức quản lý và sử dụng nhân sự tại các phòng ban, đội trại chăn nuôi phù hợp và có thể điều phối khi cần thiết. Tăng cường áp dụng tiến bộ khoa học kỹ thuật vào chăn nuôi đặc biệt trong công tác tìm kiếm nguồn con giống tốt nhất là những DNCN có chăn nuôi gia súc giống sinh sản, thực hiện đúng quy trình vaccine trong chăn nuôi, sử dụng kháng sinh và thuốc trộn trong chăn nuôi đúng quy định để đảm bảo cung cấp ra thị trường với một sản phẩm an toàn, năng suất, chất lượng cao. Phân đầu xây dựng hệ thống sản xuất theo chuỗi, đảm bảo được tiêu chí mô hình chăn nuôi gia súc thân thiện với môi trường và nguồn thực phẩm sạch đến tay người tiêu dùng.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

Trong chương 3, luận án trình bày định hướng phát triển DNCN trong giai đoạn tới cùng với những yêu cầu của việc hoàn thiện kế toán CPSX, GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN. Dựa trên cơ sở lý luận và thực trạng, luận án đề xuất các giải pháp hoàn thiện kế toán CPSX, GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN trên góc độ KTTC và trên góc độ KTQT. Đồng thời, luận án đã kiến nghị điều kiện thực hiện các giải pháp từ phía Nhà nước và các cơ quan chức năng, các hội nghề nghiệp và từ phía các DNCN.

KẾT LUẬN

Trong bối cảnh Việt Nam, nền kinh tế hội nhập kinh tế quốc tế sâu và rộng. Cùng với việc ký kết, thực thi và đàm phán các hiệp định thương mại tự do đã tác động không nhỏ đến sự phát triển kinh tế của Việt Nam nói chung và các DNCN nói riêng. Điều này, đã tạo ra những cơ hội cho các DNCN như tái cơ cấu ngành chăn nuôi, áp dụng tiến bộ kỹ thuật, tạo chuỗi liên kết trong chăn nuôi, mở rộng thị trường tiêu thụ, tham gia sâu hơn vào chuỗi cung ứng nông sản toàn cầu, thúc đẩy đầu tư trong chăn nuôi, các chính sách, thể chế thay đổi phù hợp với thông lệ quốc tế. Cùng với đó là những thách thức đặt ra mà DNCN gặp phải đó là GTSP chăn nuôi cao, năng suất chăn nuôi thấp, tăng trưởng nông nghiệp chủ yếu dựa trên nguồn tài nguyên thiên nhiên, quản lý môi trường, an toàn thực phẩm trong chăn nuôi chưa tốt làm ảnh hưởng đến chất lượng sản phẩm và khả năng cạnh tranh. Khoa học công nghệ đầu tư cho chăn nuôi thấp, đội ngũ làm nông nghiệp sử dụng với số lượng đông nhưng chưa mạnh, thiếu nhân lực trình độ cao. Đứng trước các vấn đề đó, các DNCN gia súc ở MBVN cần quản lý chi phí và tìm các biện pháp giảm GTSP, duy trì DN đứng vững trong cạnh tranh, phát triển bền vững, sản phẩm chăn nuôi an toàn thực phẩm và bảo vệ môi trường. Vì vậy, kế toán CPSX, GTSP là vấn đề luôn được các DNCN gia súc quan tâm. Với mục đích nghiên cứu, hoàn thiện kế toán CPSX và GTSP trong các DNCN gia súc ở MBVN, luận án đã đạt được một số kết quả như sau:

Thứ nhất, luận án đã hệ thống hóa, phân tích, phát triển, làm sáng tỏ những vấn đề lý luận cơ bản về kế toán CPSX, GTSP trong DNCN gia súc trên góc độ KTTC và trên góc độ KTQT như: Đặc điểm của hoạt động chăn nuôi có ảnh hưởng đến kế toán CPSX và GTSP, kế toán CPSX và GTSP trong các DNCN trên góc độ KTTC và KTQT, kế toán CPSX và GTSP của các nước tiên tiến và bài học kinh nghiệm đối với Việt Nam.

Thứ hai, khảo sát, nghiên cứu và đánh giá thực trạng kế toán CPSX, GTSP tại các DNCN gia súc ở MBVN trên góc độ KTTC và KTQT. Chỉ ra những kết quả đạt được, những mặt còn hạn chế, nguyên nhân của hạn chế.

Thứ ba, luận án đã đề xuất các giải pháp có tính đồng bộ nhằm hoàn thiện kế toán CPSX và GTSP tại các DNCN gia súc trên góc độ KTTC và KTQT. Trong đó, với các nhóm giải pháp chính gồm:

- Hoàn thiện phân loại CPSX trong các DNCN gia súc ở MBVN;

- Hoàn thiện phương pháp xác định chi phí cho đối tượng chịu chi phí;
- Các giải pháp hoàn thiện trên góc độ KTTC: Hoàn thiện thu nhận thông tin ban đầu về kế toán CPSX, GTSP; Hoàn thiện về việc xử lý và hệ thống hóa thông tin CPSX, GTSP; Hoàn thiện sổ kế toán CPSX, GTSP; Hoàn thiện việc trình bày thông tin trên BCTC;
- Các giải pháp hoàn thiện trên góc độ KTQT: Hoàn thiện xây dựng định mức và lập dự toán CPSX, GTSP; Hoàn thiện phương pháp tính GTSP trong DNCN gia súc ở MBVN; Hoàn thiện nội dung phân tích và cung cấp thông tin CPSX, GTSP cho việc ra quyết định; Hoàn thiện hệ thống BCQT để cung cấp thông tin CPSX, GTSP.

Để tăng tính khả thi cho các giải pháp, luận án đã kiến nghị điều kiện thực hiện các giải pháp từ phía cơ quan Nhà nước, các hội nghề nghiệp và từ chính bản thân nội tại các DNCN gia súc ở MBVN.

Trong quá trình nghiên cứu và thực hiện luận án do tính bảo mật cũng như sự phức tạp của thông tin kế toán nên NCS không nhận được hết các câu trả lời cũng như số phiếu điều tra đã phát ra. Bên cạnh đó, cho đến nay hiếm có một nghiên cứu nào chuyên sâu về kế toán CPSX, GTSP tại DNCN gia súc và định hướng áp dụng IAS41 trong DNCN. Cùng với đó, các trang trại chăn nuôi gia súc hoạt động chủ yếu là hộ chăn nuôi nên việc thành lập và hoạt động với mô hình DN có số lượng nhỏ dẫn đến hạn chế về phạm vi, quy mô mẫu khảo sát. Mặc dù, NCS đã rất cố gắng nhưng do tính chất mới mẻ của kế toán CPSX, GTSP tại DNCN gia súc cũng như chế độ kế toán Việt Nam chưa ban hành và áp dụng chuẩn mực kế toán riêng cho DNNN. Từ đó, luận án không thể tránh khỏi những hạn chế nhất định.

NCS hy vọng rằng kết quả nghiên cứu của luận án sẽ góp phần bổ sung, phát triển, hoàn thiện những nội dung lý luận về kế toán CPSX và GTSP dưới góc độ KTTC và KTQT. Đồng thời, là tài liệu tham khảo trong học tập và nghiên cứu và ứng dụng vào thực tiễn về kế toán CPSX, GTSP trong các DNNN nói chung và DNCN gia súc nói riêng.

NCS xin trân trọng cảm ơn sự giúp đỡ tận tình của tập thể GVHD, những đóng góp ý kiến quý báu của các nhà khoa học và những người quan tâm đến nội dung nghiên cứu của luận án!

DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU CỦA TÁC GIẢ

- (1) Thái Thị Thái Nguyên (2017), “*Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS41) và việc áp dụng kế toán tài sản sinh học trong doanh nghiệp chăn nuôi lợn ở Việt Nam*”, Tạp chí Kế toán & Kiểm toán, Số 3/2017, Tr.39 - Tr.41
- (2) Thái Thị Thái Nguyên (2017), “*Vận dụng Thông tư 133/2016/TT - BTC trong kế toán chi phí sản xuất kinh doanh dở dang của doanh nghiệp chăn nuôi gia súc*” Tạp chí Kinh tế Châu Á - Thái Bình Dương, ISSN: 0868-3808, Số 500, Tháng 08/2017, Tr.23 - Tr.25
- (3) Thái Thị Thái Nguyên, Tạ Thị Hằng (2018), “*Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm tại các doanh nghiệp chăn nuôi gia súc ở Miền Bắc, thực trạng và giải pháp*”, Tạp chí Kinh tế Châu Á - Thái Bình Dương, ISSN: 0868-3808, Số 528, Tháng 11/2018, Tr.83 - Tr.86
- (4) Thái Thị Thái Nguyên (2019), Hội thảo quốc gia Đại học Kinh tế Quốc dân “*Quản lý nhân công và chi phí nhân công trong chăn nuôi lợn thực tế tại Việt Nam - Điển hình trang trại lợn công ty TNHH XNK tổng hợp Bắc Sông Cầu Thái Nguyên*” NXB Lao Động Xã Hội - Tháng 4/2019 (QĐ xuất bản số 143/QĐ - NXBLĐXH, cấp ngày 19/04/2019, ISBN: 978-604-65-4162-2. Tr. 302 - Tr.310
- (5) Thái Thị Thái Nguyên (2019), Hội thảo quốc gia Đại học Lao động - Xã hội “*Phân tích mối quan hệ CVP và ứng dụng thông tin thích hợp cho việc ra quyết định ngắn hạn của Doanh nghiệp chăn nuôi gia súc*”, NXB Lao Động Xã Hội - Tháng 10/2019 (QĐ xuất bản số 530/QĐ-NXBLĐXH cấp ngày 15/10/2019), ISBN: 978-604-65-4423-4, Tr.442-Tr.449

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. TÀI LIỆU TIẾNG VIỆT

- [1]. Chính phủ (2018), Nghị định số 57/2018/NĐ-CP “*Cơ chế, chính sách khuyến khích doanh nghiệp đầu tư vào nông nghiệp, nông thôn*”, ban hành ngày 17 tháng 04 năm 2018 của Thủ tướng Chính phủ.
- [2]. Bộ Nông nghiệp & PTNT (2010), Thông tư số 04/2010/TT-BNNPTNT “*Ban hành quy chuẩn kỹ thuật quốc gia về điều kiện trại chăn nuôi lợn an toàn sinh học*”, Ban hành ngày 15 tháng 01 năm 2010 của Bộ trưởng Bộ Nông nghiệp.
- [3]. Bộ Nông nghiệp & PTNT (2011), Thông tư số 02/2011/TT-BNNPTNT “*Hướng dẫn nhiệm vụ quản lý nhà nước về chăn nuôi*”, Ban hành ngày 21 tháng 01 năm 2011 của Bộ trưởng Bộ Nông nghiệp.
- [4]. Bộ Nông nghiệp & PTNT (2014), Quyết định số 675/QĐ-BNN-CN “*Về việc phê duyệt các chỉ tiêu định mức kinh tế, kỹ thuật cho các đàn vật nuôi giống gốc*”, Ban hành ngày 04 tháng 04 năm 2014 của Bộ trưởng Bộ Nông nghiệp.
- [5]. Bộ Nông nghiệp & PTNT (2015), Công văn số 9664/BNN-KH “*Về kế hoạch phát triển nông nghiệp PTNT giai đoạn 2016 - 2020*”, Ban hành ngày 01 tháng 12 năm 2014 của Bộ trưởng Bộ Nông nghiệp.
- [6]. Bộ Tài chính (2002), Quyết định số 165/2002/QĐ - BTC “*Hệ thống chuẩn mực kế toán việt nam*”, ban hành ngày 31 tháng 12 năm 2002 của Bộ trưởng BTC.
- [7]. Bộ Tài chính (2006), Quyết định số 48/2006/QĐ - BTC “*Chế độ kế toán nghiệp vụ nhỏ và vừa*”, ban hành ngày 14 tháng 09 năm 2006 của Bộ trưởng BTC.
- [8]. Bộ Tài chính (2006), Thông tư 53 “*Hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp*”, ban hành ngày 12 tháng 06 năm 2006 của Bộ trưởng BTC.
- [9]. Bộ Tài chính (2008), Thông tư số 80/2008/TT-BTC “*Hướng dẫn chế độ tài chính để phòng chống dịch bệnh gia súc, gia cầm*”, Ban hành ngày 18 tháng 09 năm 2008 của Bộ trưởng BTC.
- [10]. Bộ Tài chính (2009), Thông tư số 228/2009/TT-BTC “*Hướng dẫn chế độ trích lập và sử dụng các khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho, tổn thất các khoản đầu tư tài chính, nợ phải thu khó đòi và bảo hành sản phẩm, hàng hóa, công trình xây lắp tại doanh nghiệp*”, Ban hành ngày 07 tháng 12 năm 2009 của Bộ trưởng BTC.

- [11]. Bộ Tài chính (2011), Thông tư 138/2011/TT - BTC “*Hướng dẫn sửa đổi, bổ sung chế độ kế toán doanh nghiệp nhỏ và vừa*”, ban hành ngày 4 tháng 10 năm 2011 của Bộ trưởng BTC.
- [12]. Bộ Tài chính (2013), Thông tư 45/2013/TT - BTC “*Hướng dẫn chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao tài sản cố định*”, ban hành ngày 25 tháng 4 năm 2013 của Bộ trưởng BTC.
- [13]. Bộ Tài chính (2013), Thông tư số 89/2013/TT-BTC “*Sửa đổi, bổ sung Thông tư số 228/2009/TT - BTC-Hướng dẫn chế độ trích lập và sử dụng các khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho, tổn thất các khoản đầu tư tài chính, nợ phải thu khó đòi và bảo hành sản phẩm, hàng hóa, công trình xây lắp tại doanh nghiệp*”, Ban hành ngày 28 tháng 06 năm 2013 của Bộ trưởng BTC.
- [14]. Bộ Tài chính (2014), Thông tư 200/2014/TT - BTC “*Hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp, thay thế cho QĐ 15/2006/QĐ - BTC*”, ban hành ngày 22 tháng 12 năm 2014 của Bộ trưởng BTC.
- [15]. Bộ Tài chính (2014), *Chế độ kế toán doanh nghiệp nhỏ và vừa*, Nhà xuất bản Lao động Xã hội, năm 2014.
- [16]. Bộ Tài chính (2016), Thông tư 133/2016/TT-BTC “*Hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp nhỏ và vừa*”, ban hành ngày 26 tháng 08 năm 2016 của Bộ trưởng BTC thay thế cho Quyết định 48/2006/TT-BTC và Thông tư 138/2011/TT-BTC.
- [17]. Bùi Bằng Đoàn (2010), *Giáo trình Kế toán chi phí*, Nhà xuất bản Tài chính, năm 2010.
- [18]. Đặng Nguyên Mạnh (2018), *Kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất gốm, sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường Đại học Thương mại.
- [19]. Đặng Thị Loan, Nguyễn Văn Công (2013), *Giáo trình kế toán tài chính trong các doanh nghiệp*, Nhà xuất bản Đại học Kinh tế Quốc dân, năm 2013.
- [20]. Đặng Thị Hòa (2014), *Giáo trình kế toán quản trị*, Nhà xuất bản Thống Kê Hà Nội, năm 2014.
- [21]. 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, Đại học Kinh tế Quốc dân.
- [22]. Đoàn Đình Thiêm (1995), “*Hoàn thiện hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm chăn nuôi trong doanh nghiệp nhà nước*”, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường Đại học Kinh tế Quốc dân.

- [23]. Đỗ Thị Thúy Phương (2015), *Giáo trình Kế toán quản trị*, Nhà xuất bản Đại học Thái Nguyên, năm 2015.
- [24]. Đường Thị Quỳnh Liên (2016), *Tổ chức công tác chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp xây dựng đường bộ khu vực miền Trung Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện Tài chính.
- [25]. Hoàng Khánh Vân (2017), “*Nghiên cứu phương pháp kế toán quản trị chi phí trong việc định giá sản phẩm tại các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi ở Việt Nam*”, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường Đại học Kinh tế Quốc dân năm 2017.
- [26]. Hoàng Thụy Diệu Linh (2018), *Kế toán lĩnh vực trồng trọt khác biệt giữa kế toán Việt Nam và kế toán quốc tế*, Tạp chí Kế toán và kiểm toán, số Tháng 5/2018.
- [27]. Nghiêm Văn Lợi (2007), *Giáo trình Kế toán tài chính*, Nhà xuất bản Tài chính, trang 141-142.
- [28]. Ngô Thế Chi, Trương Thị Thủy, Nguyễn Vũ Việt (2013), *Kế toán tài chính*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội, năm 2013.
- [29]. Ngô Quang Hùng (2018), *Hoàn thiện tổ chức kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp thuộc tập đoàn hóa chất Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện Tài Chính.
- [30]. Nguyễn Văn Công (2006), *Lý thuyết và thực hành Kế toán tài chính*, Nhà xuất bản Đại học kinh tế quốc dân Hà Nội.
- [31]. Nguyễn Văn Công (2009), *Giáo trình kế toán tài chính doanh nghiệp*, Nhà xuất bản Lao động - Xã hội.
- [32]. Nguyễn Tuấn Duy, Đặng Thị Hòa, Nguyễn Phú Giang (2010), *Giáo trình kế toán tài chính*, Nhà xuất bản Thống kê Hà Nội, năm 2010.
- [33]. Nguyễn Thu Hiền (2016), *Hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp may mặc trên địa bàn thành phố Hưng Yên*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện Tài chính.
- [34]. Nguyễn Ngọc Lan (2017), *Nghiên cứu áp dụng giá trị hợp lý trong kế toán tại các doanh nghiệp Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế Quốc dân.
- [35]. Nguyễn Hữu Ngoan (2005), *Giáo trình thống kê nông nghiệp*, Nhà xuất bản Nông nghiệp, năm 2005.
- [36]. Nguyễn Ngọc Quang (2011), *Kế toán quản trị doanh nghiệp*, Nhà xuất bản Đại học Kinh tế Quốc dân.

- [37]. Nguyễn Quốc Thắng (2011), *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.
- [38]. Nguyễn Quốc Thái (1983), *Hạch toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm ở các hợp tác xã nông nghiệp*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế Quốc dân.
- [39]. Nguyễn Thị Diệu Thu (2016), *Hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm phần mềm trong các doanh nghiệp sản xuất phần mềm ở Việt Nam hiện nay*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện Tài chính.
- [40]. Nguyễn Ngọc Xuân (2014), *Nghiên cứu phát triển chăn nuôi lợn theo quy trình VietGAHP tại thành phố Hà Nội*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện Nông nghiệp Việt Nam, năm 2014.
- [41]. Phạm Văn Dược - Đặng Kim Cương (2007), *Kế toán quản trị*, Nhà xuất bản Thống kê.
- [42]. Phạm Thị Gái (2004), *Phân tích hoạt động kinh doanh*, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội, trang 134.
- [43]. Phạm Quang Thịnh (2018), *Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí tại các công ty sản xuất xi măng trên địa bàn tỉnh Hải Dương*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện Tài Chính.
- [44]. Phạm Thị Thủy (2007), *Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam*. Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế Quốc dân.
- [45]. Phan Đức Dũng (2014), *Kế toán chi phí giá thành*, Nhà xuất bản Thống kê, năm 2014.
- [46]. Quốc Hội (2015), *Luật số 88/2015/QH13 về “Luật kế toán”*, Chủ tịch Quốc Hội ban hành ngày 20 tháng 11 năm 2015.
- [47]. Quốc Hội (2018), *Luật số 32/2018/QH14 về “Luật chăn nuôi”*, Chủ tịch Quốc hội, ban hành ngày 19 tháng 11 năm 2018.
- [48]. Trần Thị Dự (2012), *Hoàn thiện kế toán chi phí với việc tăng cường quản trị chi phí trong các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế Quốc dân.
- [49]. Trịnh Hồng Hạnh (2018), *Hoàn thiện cơ sở pháp lý về kế toán giá trị hợp lý của Việt Nam theo chuẩn mực quốc tế*, Tạp chí Công thương, Tháng 8/2018.

2. TÀI LIỆU TIẾNG ANH

- [50]. Adrienna Alys Huffman (2014), *Value relevant asset measurement and asset use: Evidence from international accounting standard 41*, Doctor of Philosophy in Business Administration, The University of Utah, 2014.
- [51]. Ahmed E. Haroun (2015), *Maintenance cost estimation: application of activity-based costing as a fair estimate method*, Journal of Quality in Maintenance Engineering, Vol. 21 Issue: 3, pp.258-270.
- [52]. Argiles, J.M., & Slof, E.J.(2003). *The use of financial accounting information and firm performance : An empirical quantification for farms*. Accounting and Business Research, 33(4), 251 - 273.
- [53]. Atkinson Anthony A.; Kaplan Robert S; Young S. Mark, *Management accounting*, Pearson Prentice Hall, 2004.
- [54]. Athanasions, V., Stergios, A., & Laskaridou, E.C.(2010). *The importance of information through accounting practice in agricultural sector european data network*, Journal of Social Science, 6(2), 221 - 228.
- [55]. Birnberg, J., Luft, J & Shields, M. (2006), *Psychology Theory in Management Accounting Research*. In : S. Chapman, Anthony G. Hopwood and Michael D. Shields, Handbook of Management Accounting Research (Vol.1).
- [56]. Bromwich & Wang (1991), *Management accounting in China: a current evaluation*. *International Journal of Accounting*, 26(1), pp 51 - 66.
- [57]. Eric John Wittenberg (2007) với đề tài “*Michigan’s dairy profitability and enterprise accounting on dairy farms*”, Master of thesis, Michigan State University.
- [58]. Fatah, Abobaker M Abdurahman (2013) *An empirical study of the use of cost accounting systems in the Libyan agricultural firms*. PhD. thesis, University Utara Malaysia.
- [59]. Foong, S.Y., & Teruki, N.A.(2009). Cost system functionality and the performance of the Malaysian palm oil industry. *Asian review of Accounting*. 17(3), pp 212 - 225.
- [60]. Hinke Janaa , Stárová Martab (2014), *The Fair Value Model for the Measurement of Biological Assets and Agricultural Produce in the Czech Republic*, Enterprise and the Competitive Environment 2014 conference.
- [61]. IASB (International Accounting Standards Board), 2000, *IAS 41 Agriculture*, IFRS Foundation Publications Department, London.

- [62]. Ismail, A., Simeh, M., & Noor, M.(2003). The Production Cost of Oil Palm Fresh Fruit Bunches: the case of independent Smallholders in Johor. *Oil Palm Industry Economic Journal*, 3(1), 2003.
- [63]. Jonh Blaker, Pilar Soldevila & Philip Wraith (2008), *The Dimensions of factors giving rise to variations in national management accounting approaches*, European Review, Vol.15, pp 181 - 188.
- [64]. Jack, L.(2008), *Towards Collaborative Target Cost Management in Agriculture an Food*, Cost management discussion paper, October 2008.
- [65]. Kamaruzzaman Muhammad (2014), *A Fair Value Model for Bearer Biological Assets in Promoting Corporate Governance: A Proposal*, Journal of Agricultural Studies, 2014, Vol. 2, No. 1.
- [66]. Kamilah Ahmad (2012), *The use of management accounting practices in Malaysian SMES*, Thesis for the degree of Doctor of Philosophy in Accountancy.
- [67]. Lanen.W, Anderson.S, Maher.M (2011), *Fundamental of cost Accounting*, Published by Mc Graw-Hill/Irwin, a business unit of The McGraw-Hill Companies, Inc., 1221.
- [68]. Luca Cesaro and Sonia Marongiu (2008), *Farm Accountancy Cost Estimation and Policy Analysis of European Agriculture*, Istituto Nazionale di Economia Agraria (INEA), Rome, Italy.
- [69]. Luca Cesaro and Sonia Marongiu (2013), *The use of RICA to estimate the cost of production in Agriculture application of econometric and mathematical programming methodologies*, Istituto Nazionale di Economia Agraria (INEA), Rome, Italy.
- [70]. Lee, T.R., & Kao, J.S.(2000), *Application of simulation technique to activity based costing of agricultural system: a case study*, Agricultural system - Elsevier, pp 71 - 82.
- [71]. Liborio S.Cabanilla, U - Primo E. Rodriguez, Antonio Jesus A.Quillooy (2013), *“Productivity Growth in Philippine Hog and Poultry Industries”*, Working paper 2013, Productivity Growth in Philippine Agriculture.
- [72]. Liliana F., Niculae F., Vasile.R (2012), *“Theoretical considerations about implementation of IAS 41 in Romania”*, Theoretical and Applied Economics Volume XIX (2012), No. 2(567), pp. 31-38.

- [73]. Lu, Cedric; Sridharan, V. G.; Tse, Michael S. C (2016) “*Implementation of Activity - Based Costing Model for a Farm: An Australian Case*”, Journal of Applied Management Accounting Research . 2016, Vol. 14 Issue 2, p29-36. 8p. 3 Charts.
- [74]. Magdalena Kludacz (2013), *Cost accounting as a base of valuation of medical services in European hospitals*.
- [75]. Moolchand Raghunandan, Narendra Ramgulam, Koshina Raghunandan-Mohammed (2012), *Examining the Behavioural Aspects 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.
- [76]. McBride, W.D.(2003). *Production costs critical to Farming Decisions*, Economic research service, September 2003.
- [77]. Marcelo Bernardino Araujo (2016), “*Financial Aspects of Pig production in Brazil: Case Study in a Farm using sustainable Management*”, 6th International Conference.
- [78]. Majbour J.Alnamri (1993), *Management Accounting in Saudi Arabia: A comparative Analysis of Saudi and Western Approaches*”, Doctor of philosophy in Accounting, Newcastle University.
- [79]. Monden, Y. và Hamada, K.(1991), “*Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies*”, Journal of Management Accounting Research, vol. 3, autumn.
- [80]. Nigel Key & William McBride (2004), *Characteristics and Production Costs of US. Hog Farms*, ERS Report Summary, pp8.
- [81]. Nigel Key & William McBride (2007), *The Changing Economics of US. Hog Production*, ERS Report Summary, December 2007.
- [82]. Ray H. Grison (1993), *Kế toán quản trị*, Trường Đại học Kinh tế TP HCM (dịch)
- [83]. Randi Lundshøj Dalgaard (2007), *The environmental impact of pork production from a life cycle perspective*, Ph.D Thesis, Aalborg University.
- [84]. Scapens & Meng (1993), *Management accounting research in China. Management Accounting Research*, 4(4), pp 321-341.
- [85]. Simon Riedel, Anne Schiborra, Christian Huelsebusch, Mao Huanming & Eva Schlecht (2012), “ *Opportunities and challenges for smallholder pig production systems in a mountainous region of Xishuangbanna, Yunnan Province, China*”, Trop Anim Health Prod, 2012 Dec 44 (8).
- [86]. Shields, M.D, Chow, C.W., Kato, Y. and Nakagawa (1991), *Management Accounting Practices in the US and Japan: Comparative Survey Findings and*

Research Implications. Journal of International Financial Management & Accounting, 3: 61-67.

[87]. Tahir, A.M., Ali, A., Jamil, C.Z., Salleh, D., (2004). *Costing for specialized industries*. Singapore : Thompson.

[88]. The Institute of Cost Accountants of India (2016), *Cost Accounting*, Jayant Printery LLP, 2016, pp 17 - 18.

[89]. Wijewardena and De Zoysa (1999), “*Comparative Analysis of Management Accounting Practices in Australia and Japan: An Empirical Investigation*”. The International Journal of Accounting Vol.34.No.1,1999.

[90]. Xiaosong Zheng(2012), *Management accounting Practices in China: Current Key Problem and Solutions*. *Socialiniai tyrimai/Social Research*, 2012. Nr 4(29), pp 91 - 98.

III. Trang thông tin Website

[1]. <http://channuoivietnam.com/>; Truy cập nhiều lần

[2]. <http://vukehoach.mard.gov.vn/>; Truy cập nhiều lần

[3]. <http://www.gso.gov.vn>; Truy cập nhiều lần

[4]. www.sciencedirect.com; Truy cập nhiều lần

[5]. <https://search.proquest.com/>, Truy cập nhiều lần

[6]. <https://lic.vnu.edu.vn/>; Truy cập nhiều lần

[7]. <http://nlv.gov.vn/>; Truy cập nhiều lần

