

**BỘ THÔNG TIN VÀ TRUYỀN THÔNG
HỌC VIỆN CÔNG NGHỆ BƯU CHÍNH VIỄN THÔNG**



BÀI GIẢNG
KẾ TOÁN QUẢN TRỊ 1

Biên soạn

GS.TS.NGƯT. BÙI XUÂN PHONG

ThS. VŨ QUANG KẾT

HÀ NỘI 12-2014

LỜI NÓI ĐẦU

Trong những năm gần đây, nền kế toán Việt Nam đã có những bước chuyển biến, hội nhập mạnh mẽ với nền kế toán thế giới. Sự chuyển biến, hội nhập đó đã đem đến những thay đổi sâu sắc về hệ thống kế toán doanh nghiệp. Hệ thống kế toán doanh nghiệp không còn duy nhất một bộ phận kế toán tài chính mà bao gồm cả bộ phận kế toán tài chính và bộ phận kế toán quản trị. Kế toán quản trị đã được nghiên cứu, giảng dạy ở Việt Nam khoảng hơn thập niên gần đây.

Về mặt lý luận, kế toán quản trị đã được nhiều tác giả trong và ngoài nước đề cập rất phong phú, đa dạng; tuy nhiên, về mặt tổ chức ứng dụng, kế toán quản trị là một lĩnh vực rất khan hiếm về nguồn tài liệu, hướng dẫn thực thi. Mặt khác, hiện nay trong nền kinh tế thị trường, vai trò kế toán quản trị không còn là vấn đề tranh luận, nó là công cụ hỗ trợ đắc lực cho nhà quản trị quản lý, điều hành hoạt động doanh nghiệp.

Kế toán quản trị là một môn học cơ bản, quan trọng trong chương trình đào tạo ngành Kế toán. Môn học Kế toán Quản trị dành cho sinh viên chuyên ngành Kế toán tại Học Viện Công nghệ Bưu chính Viễn Thông được chia làm 2 phần: Kế toán Quản trị 1 và Kế toán Quản trị 2. Để đáp ứng yêu cầu nghiên cứu, giảng dạy và học tập của giáo viên và sinh viên, chúng tôi tổ chức biên soạn bài giảng “Kế toán quản trị 1” phù hợp với điều kiện hoạt động kinh doanh trong giai đoạn hội nhập. Với kinh nghiệm giảng dạy được tích lũy qua nhiều năm, cộng với sự nỗ lực nghiên cứu từ các nguồn tài liệu khác nhau, bài giảng có nhiều thay đổi và bổ sung để đáp ứng yêu cầu do thực tiễn đặt ra. Bài giảng “Kế toán quản trị 1” là tài liệu chính thức sử dụng giảng dạy và học tập cho sinh viên hệ đào tạo đại học ngành Kế toán tại Học viện Công nghệ bưu chính viễn thông; đồng thời cũng là tài liệu tham khảo cho những ai quan tâm đến lĩnh vực này. Nội dung bài giảng gồm 6 chương đề cập đến toàn bộ những kiến thức cơ bản về kế toán quản trị.

Bài giảng “Kế toán quản trị 1” được biên soạn

- 1. GS.TS. NGUYỄN Bùi Xuân Phong viết chương 1 và chương 5*
- 2. Th.S Vũ Quang Kết viết chương 2,3,4 và chương 6*

Biên soạn bài giảng là một công việc hết sức khó khăn, đòi hỏi sự nỗ lực cao. Các tác giả đã giành nhiều thời gian và công sức với cố gắng cao nhất để hoàn thành. Tuy nhiên, với nhiều lý do nên không thể tránh khỏi những thiếu sót. Rất mong sự quan tâm, đóng góp, xây dựng của hội đồng nghiệm thu và các đồng nghiệp, anh chị em sinh viên và bạn đọc tiếp tục bổ sung, hoàn thiện nhằm nâng cao hơn nữa chất lượng bài giảng.

Xin trân trọng cảm ơn!

Hà Nội, tháng 12 năm 2014.

Các tác giả

CHƯƠNG 1

TỔNG QUAN VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

1.1. KHÁI NIỆM VÀ BẢN CHẤT CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG DOANH NGHIỆP

1.1.1. Khái niệm kế toán quản trị

Sự phát triển của kế toán gắn liền với sự phát triển kinh tế. Khi nền kinh tế phát triển, các phương pháp kế toán cũng thay đổi và ngày càng hoàn thiện hơn. Sự phát triển của kế toán chủ yếu là để phục vụ nhu cầu của con người và mục tiêu cuối cùng của kế toán là cung cấp thông tin phục vụ cho hoạt động ra các quyết định. Các hoạt động của kế toán nhằm hướng tới việc cung cấp thông tin đáp ứng nhu cầu quản lý.

Chức năng của kế toán nói chung là cung cấp thông tin về hoạt động kinh tế tài chính của một tổ chức cho các đối tượng sử dụng thông tin, với những mục đích cơ bản:

- (i) Cung cấp các báo cáo kế toán theo các quy định phục vụ cho các đối tượng bên ngoài và bên trong đơn vị.
- (ii) Hoạch định các chính sách dài hạn và ngắn hạn của đơn vị phục vụ các đối tượng bên trong tổ chức.
- (iii) Kiểm soát kết quả các hoạt động của đơn vị phục vụ các đối tượng bên trong tổ chức.

Đối tượng sử dụng thông tin kế toán rất đa dạng và nhu cầu thông tin mà kế toán phải cung cấp cũng rất khác nhau phụ thuộc vào mục đích của người sử dụng thông tin. Trong các doanh nghiệp, thông tin kế toán không những cần thiết cho người ra quyết định quản lý ở bên trong doanh nghiệp mà còn cần thiết cho các đối tượng ở bên ngoài doanh nghiệp. Do có phạm vi cung cấp, phục vụ thông tin khác nhau nên đã thúc đẩy kế toán phát triển và cho ra đời các loại kế toán cụ thể khác nhau, đó là kế toán tài chính và kế toán quản trị.

Sự chia tách kế toán thành kế toán tài chính và kế toán quản trị là để thực hiện các mục đích cụ thể của các đối tượng sử dụng thông tin, đáp ứng yêu cầu cụ thể hơn, tốt hơn với các đối tượng đó. Kế toán tài chính thực hiện mục đích thứ nhất là cung cấp thông tin cho đối tượng bên ngoài là chủ yếu và đối tượng bên trong, còn mục đích thứ 2 và 3 thì do kế toán quản trị thực hiện, đáp ứng nhu cầu thông tin cho đối tượng bên trong đơn vị

Về định nghĩa kế toán quản trị, có nhiều nhà nghiên cứu, chuyên môn đã có khái niệm:

Theo GS. Robert Skaplan, Đại học kinh doanh Havard (HBS), trường phái kế toán quản trị của Mỹ, “Kế toán quản trị là một bộ phận của hệ thống thông tin quản trị trong các tổ chức mà nhà quản trị dựa vào đó để hoạch định và kiểm soát các hoạt động của tổ chức”. Với quan điểm này, kế toán quản trị là công cụ gắn liền với hoạt động quản trị của các tổ chức. Nó có vai trò quan trọng cho các tổ chức xây dựng các dự toán, hoạch định các chính sách và kiểm soát mọi hoạt động của tổ chức.

Chương 1: Tổng quan về Kế toán quản trị

Theo GS H. BOUQUIN Đại học Paris – Dauphin, trường phái kế toán quản trị của Pháp, “Kế toán quản trị là một hệ thống thông tin định lượng cung cấp cho các nhà quản trị đưa ra quyết định điều hành các tổ chức nhằm đạt hiệu quả cao”. Với quan điểm này, kế toán quản trị là công cụ cung cấp thông tin cho các nhà quản trị, dựa vào thông tin đó các nhà quản trị đưa ra quyết định điều hành các hoạt động nhằm đạt hiệu quả kinh tế cao.

Theo hiệp hội kế toán viên hợp chủng quốc Hoa Kỳ “Kế toán quản trị là quy trình định dạng, đo lường, tổng hợp, phân tích, truyền đạt các thông tin tài chính và phi tài chính cho các nhà quản trị để điều hành các hoạt động kinh doanh nhằm nâng cao hiệu quả sử dụng vốn”. Với quan điểm này, nhấn mạnh vai trò của kế toán quản trị là công cụ không thể thiếu được của các nhà quản trị khi đưa ra các quyết định kinh doanh nhằm nâng cao hiệu quả sử dụng vốn, tài sản.

Theo luật kế toán Việt Nam “Kế toán quản trị là việc thu thập xử lý phân tích và cung cấp thông tin kinh tế tài chính theo yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán”. Với quan điểm này, ngoài việc nhấn mạnh vai trò của kế toán quản trị là thông tin hữu ích phục vụ các cấp quản lý khi đưa ra các quyết định còn cho biết quy trình nhận diện thông tin kế toán quản trị trong các tổ chức hoạt động

Theo quan điểm của các nhà quản trị “Kế toán quản trị là một công cụ cung cấp thông tin về hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp và phân tích các thông tin đó để giúp các nhà quản trị đưa ra các quyết định tối ưu”.

Tuy có sự khác nhau về hình thức, song các khái niệm trên đều có những điểm chung về kế toán quản trị:

- Kế toán quản trị là một bộ phận cấu thành trong hệ thống kế toán của các tổ chức hoạt động.
- Kế toán quản trị là công cụ không thể thiếu được trong các doanh nghiệp kinh doanh theo cơ chế thị trường vì nó là cơ sở khoa học để đưa ra mọi quyết định kinh doanh.
- Thông tin kế toán quản trị trong các tổ chức hoạt động giúp cho nhà quản trị thực hiện chức năng quản trị doanh nghiệp. Lập kế hoạch; tổ chức thực hiện; kiểm tra, đánh giá và ra quyết định.

Từ những phân tích trên, có thể đưa ra khái niệm chung về kế toán quản trị: Kế toán quản trị là là khoa học thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin định lượng kết hợp với định tính về hoạt động của một đơn vị cụ thể. Các thông tin đó giúp cho các nhà quản trị trong quá trình ra quyết định liên quan đến việc lập kế hoạch, tổ chức thực hiện, kiểm tra và đánh giá tình hình thực hiện các hoạt động của đơn vị.

Như vậy, kế toán quản trị ra đời từ khi xuất hiện nền kinh tế thị trường. Kế toán quản trị là loại kế toán dành cho những người làm công tác quản trị, nó được coi như một hệ thống trợ giúp cho các nhà quản trị ra quyết định, là phương tiện để thực hiện kiểm soát quản trị doanh nghiệp.

1.1.2. Bản chất của kế toán quản trị

a. Bản chất thông tin kế toán

- Thông tin kế toán là một bộ phận cấu thành cơ bản trong hệ thống các công cụ quản lý kinh tế vi mô. Nó có vai trò tích cực trong việc điều hành và kiểm soát các hoạt động kinh tế của các đơn vị, có ý nghĩa cho mọi đối tượng tùy theo các lợi ích khác nhau.

- Trong nền kinh tế thị trường, vai trò của kế toán càng giữ một vị thế quan trọng.

+ Đối với các doanh nghiệp kinh doanh, kế toán là một nguồn thông tin quan trọng để đưa ra các quyết định kinh doanh nhằm nâng cao hiệu quả sử dụng vốn.

+ Đối với các đơn vị hành chính sự nghiệp, kế toán là công cụ theo dõi tình hình sử dụng và cấp phát nguồn kinh phí của ngân sách nhằm góp phần tiết kiệm và nâng cao hiệu quả sử dụng kinh phí.

b. Bản chất của kế toán quản trị

- Là một bộ phận cấu thành của kế toán nói chung trong các tổ chức kinh tế, đặc biệt là các doanh nghiệp kinh doanh.

- Thông tin kế toán quản trị chủ yếu cung cấp cho các nhà quản trị doanh nghiệp đưa ra các quyết định điều hành các hoạt động kinh doanh.

- Thông tin kế toán quản trị thường cụ thể và mang tính chất định lượng nhiều vì gắn với các hoạt động kinh doanh cụ thể của doanh nghiệp.

- Thông tin kế toán quản trị được cụ thể hóa thành các chức năng cơ bản của các nhà quản trị (xây dựng kế hoạch, tổ chức thực hiện, phân tích, đánh giá và ra quyết định).

1.1.3. Thông tin kế toán quản trị trong việc thực hiện các chức năng quản lý

a. Chức năng lập kế hoạch

Kế hoạch là bức tranh tổng thể của doanh nghiệp trong tương lai hoặc tổng thể các chỉ tiêu kinh tế được xây dựng và đưa ra các biện pháp để đạt được các mục tiêu kỳ vọng. Lập kế hoạch là xác định các mục tiêu phải đạt và vạch ra các bước phải thực hiện để đạt những mục tiêu đó.

Các kế hoạch thường được lập dưới dạng dự toán ngân sách, nhằm liên kết các mục tiêu và chỉ rõ cách huy động, sử dụng các nguồn lực để đạt mục tiêu đề ra. Để chức năng lập kế hoạch và dự toán được thực hiện tốt, các kế hoạch và các dự toán lập ra đảm bảo tính khoa học, hiệu quả đòi hỏi chúng phải được dựa trên những thông tin đầy đủ, thích hợp và có cơ sở. Do vậy thông tin kế toán quản trị cần phải cung cấp cho các nhà quản trị để xây dựng kế hoạch các mục tiêu đề ra nhằm đạt được kết quả cao nhất trong các hoạt động.

b. Chức năng tổ chức và điều hành

Nhà quản trị phải tìm cách liên kết tốt nhất giữa con người với các nguồn lực của doanh nghiệp nhằm thực hiện các kế hoạch đạt hiệu quả cao nhất.

Chương 1: Tổng quan về Kế toán quản trị

Trong quá trình thực hiện chức năng này, nhà quản trị phải giám sát hoạt động hàng ngày và giữ cho mọi hoạt động của tổ chức được tiến hành ổn định. Mọi nhân viên đều được giao nhiệm vụ, mọi công việc đều có người thực hiện, mọi vấn đề đều phải được giải quyết kịp thời.

Để thực hiện tốt chức năng này, nhà quản trị cần một lượng lớn thông tin kế toán quản trị, đặc biệt là những thông tin phát sinh hàng ngày về tình hình thực hiện kế hoạch để kịp thời điều chỉnh.

c. Chức năng kiểm tra và đánh giá

Nhà quản trị sau khi đã lập kế hoạch đầy đủ và hợp lý, tổ chức thực hiện kế hoạch, đòi hỏi phải kiểm tra và đánh giá việc thực hiện kế hoạch. Phương pháp thường được dùng là so sánh số liệu thực hiện với số liệu kế hoạch, dự toán hoặc mục tiêu đã đề ra.

Để thực hiện được chức năng này, nhà quản trị cần được các kế toán viên quản trị cung cấp các báo cáo về tình hình thực hiện các chỉ tiêu, giúp nhà quản trị nhận diện những vấn đề tồn tại và cần có tác động của chủ thể quản lý, đồng thời giải quyết các vấn đề phát sinh trong khâu thực hiện.

d. Ra quyết định

Chức năng ra quyết định là một chức năng quan trọng, xuyên suốt các khâu quản trị doanh nghiệp, từ khâu lập kế hoạch; tổ chức thực hiện cho đến kiểm tra đánh giá.

Các quyết định của nhà quản trị có thể là:

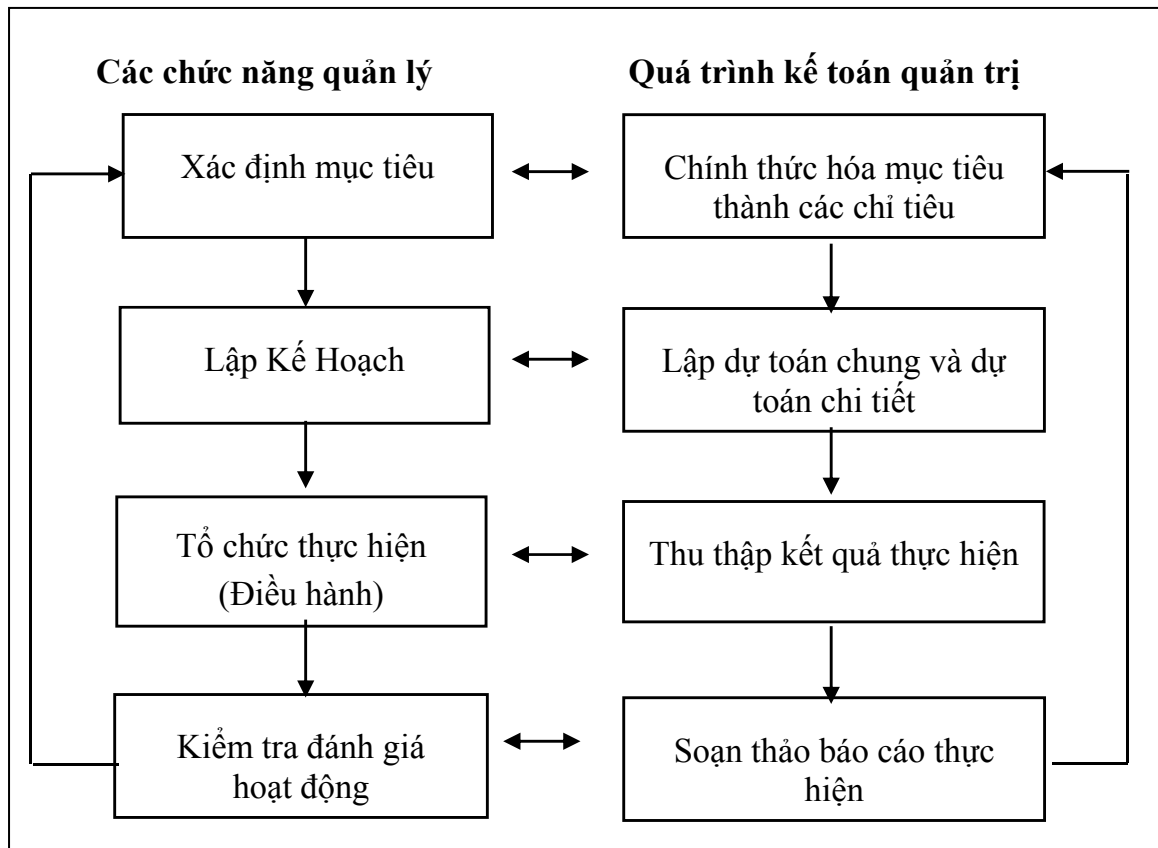
- + Quyết định đầu tư dài hạn
- + Quyết định ngắn hạn cho một khoảng thời gian trước mắt
- + Quyết định mang tính chất tác nghiệp, điều hành hoạt động hàng ngày của doanh nghiệp.

Tất cả các quyết định đều phải dựa và nền tảng thông tin. Chất lượng của các quyết định trong quản lý phụ thuộc vào chất lượng của thông tin kế toán và các thông tin khác được tiếp nhận. Sự biến động của môi trường kinh doanh, sự phát triển của qui mô sản xuất kinh doanh, hình thức quản lý của các tổ chức đã đặt ra nhu cầu thông tin mới mà kế toán cần thiết phải thiết lập một phương thức xử lý và cung cấp thông tin thích hợp.

Từ những vấn đề đã phân tích ở trên chúng ta có thể nhận thấy quá trình kế toán quản trị có mối liên hệ mật thiết với các chức năng quản lý.

đối với mỗi doanh nghiệp, sau khi đã xác định được mục tiêu chung, các mục tiêu này được chính thức hóa thành các mục tiêu kinh tế cụ thể. Các chỉ tiêu này trở thành căn cứ để lập kế hoạch chính thức. Trên cơ sở đó, kế toán soạn thảo và triển khai các dự toán chung và dự toán chi tiết để làm căn cứ tổ chức thực hiện., theo dõi, kiểm tra và đánh giá quá trình thực hiện kế hoạch. Sau đó kế toán thu thập kết quả thực hiện và đánh giá kết quả thực hiện nhằm cung cấp thông tin cho nhà quản trị để đánh giá, kịp thời phát hiện và khắc phục các điểm yếu kém.

Mối quan hệ giữa các chức năng của quản lý và quá trình kế toán quản trị được thể hiện trên hình 1.1.



Hình 1.1. Mối quan hệ giữa các chức năng quản lý và quá trình kế toán quản trị

1.1.4. Mục tiêu và nhiệm vụ của kế toán quản trị

a. Mục tiêu của kế toán quản trị

Kế toán quản trị là loại kế toán dành riêng cho các nhà quản trị, trợ giúp cho việc ra các quyết định theo các tình huống rất cụ thể của các nhà quản trị. Các quyết định của nhà quản trị hầu hết đều liên quan đến vấn đề chi phí (tiêu dùng nguồn lực) và giá trị thu được do chi phí tạo ra. Vì vậy mục tiêu của kế toán quản trị tập trung vào:

- Liên kết giữa việc tiêu dùng các nguồn lực (chi phí) và nhu cầu tài trợ với các nguyên nhân của việc tiêu dùng các nguồn lực đó (chi phí phát sinh) để thực hiện các mục đích cụ thể của doanh nghiệp.

Đối với kế toán quản trị, mô hình doanh nghiệp thể hiện dưới dạng gắn các mục đích mà doanh nghiệp theo đuổi với các nguồn lực mà doanh nghiệp có thể huy động với việc tiêu dùng các nguồn lực này (thể hiện các chi phí).

- Tìm cách tối ưu hóa mối quan hệ giữa chi phí với giá trị (lợi ích) mà chi phí tạo ra

Bất kể khi quyết định lựa chọn một phương án tối ưu của nhà quản trị, bao giờ cũng quan tâm đến hiệu quả kinh tế của phương án mang lại, vì vậy kế toán quản trị phải tìm cách

Chương 1: Tổng quan về Kế toán quản trị

tối ưu hóa mối quan hệ giữa chi phí và lợi ích của phương án lựa chọn. Tuy nhiên, không có nghĩa là mục tiêu duy trì nhất là luôn luôn hạ thấp chi phí.

b. Nhiệm vụ của kế toán quản trị

Ngoài những nhiệm vụ của kế toán nói chung, kế toán quản trị có nhiệm vụ:

- Tính toán và đưa ra mô hình nhu cầu vốn cho hoạt động hay một quyết định cụ thể

Để thực hiện các mục tiêu, cần phải huy động các nguồn lực đầu tư thiết bị, dự trữ hàng tồn kho, lao động...nghĩa là doanh nghiệp phải đương đầu với một nhu cầu đầu tư về vốn. Vì vậy, một trong các nhiệm vụ của kế toán quản trị là tính toán và đưa ra mô hình về nhu cầu vốn cho một loại sản phẩm, một thời hạn giao hàng, một thời hạn giải quyết một vấn đề cụ thể nào đó.

- Đo lường, tính toán chi phí cho một hoạt động, sản phẩm hoặc một quyết định cụ thể

Việc sử dụng, tiêu dùng các nguồn lực tạo ra các chi phí của doanh nghiệp. Nhiệm vụ của kế toán quản trị là tính toán, đo lường chi phí cho một loại sản phẩm, một thời hạn giao hàng hay một thời hạn giải quyết một vấn đề nào đó.

Trong thực tế, kế toán quản trị phải tính toán, đo lường giá phí, giá thành của từng loại hàng mua, từng sản phẩm, lao vụ, từng loại tài sản cố định cũng như xác định chi phí theo từng địa điểm phát sinh của chi phí nhằm tăng cường trách nhiệm vật chất của các bộ phận, cá nhân trong doanh nghiệp.

- Tìm ra những giải pháp tác động lên các chi phí để tối ưu hóa mối quan hệ Chi phí – Khối lượng – Lợi nhuận

Việc đo lường chi phí của một hoạt động theo một mục đích nào đó là kết quả cụ thể của kế toán quản trị. Tuy nhiên, một nhiệm vụ quan trọng hơn của kế toán quản trị là phải giúp các nhà quản trị có những giải pháp tác động lên các chi phí này, nghĩa là cần phải xác định nguyên nhân gây ra chi phí để có thể can thiệp, tác động vào các nghiệp vụ, các hoạt động phát sinh các chi phí. Điều đó cũng có nghĩa là cần phải:

(i) Phân tích các chi phí một cách cụ thể để hiểu các chi phí được hình thành như thế nào

(ii) Khuyến khích những người, những bộ phận có liên quan tác động tới các thành phần chi phí làm việc phù hợp với chính sách và quy định của doanh nghiệp nhằm tiết kiệm và hạ thấp chi phí. Điều đó không có nghĩa mục tiêu duy nhất là luôn hạ thấp chi phí mà cần phải tối ưu hóa mối quan hệ giữa chi phí và lợi ích mà nó tạo ra.

Trọng tâm của kế toán quản trị là chi phí, do vậy khi tổ chức kế toán quản trị chi phí cần chú ý:

- + Nhận biết chi phí một cách đúng đắn nhất
- + Tính toán chi phí theo yêu cầu ra quyết định của nhà quản trị
- + Xem xét và phân tích mối quan hệ Chi phí – Khối lượng – Lợi nhuận

1.2 ĐỐI TƯỢNG VÀ PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN QUẢN TRỊ**1.2.1 Đối tượng nghiên cứu của kế toán quản trị**

Kế toán quản trị là một bộ phận kế toán trong các tổ chức hoạt động. Do vậy nó có đối tượng nghiên cứu chung của kế toán là tài sản, nguồn vốn gắn với các quan hệ tài chính của tổ chức hoạt động. Bên cạnh đó kế toán quản trị còn nghiên cứu những đối tượng đặc thù và cụ thể hóa nhằm cung cấp thông tin nhanh, chính xác cho các cấp quản trị đạt được mục tiêu là tối đa hóa lợi nhuận

1.2.2 Phương pháp của kế toán quản trị***a. Đặc điểm vận dụng các phương pháp kế toán trong kế toán quản trị***

Là một bộ phận của kế toán doanh nghiệp, kế toán quản trị tất nhiên cũng áp dụng các phương pháp của kế toán nói chung là phương pháp chứng từ kế toán, phương pháp tài khoản kế toán, phương pháp tính giá và phương pháp tổng hợp cân đối. Tuy nhiên, việc vận dụng các phương pháp này có đặc điểm khác nhất định so với kế toán tài chính.

**** Phương pháp chứng từ kế toán***

Ngoài việc sử dụng những thông tin về các nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh và thực sự đã hoàn thành trên các chứng từ bắt buộc, mang tính pháp lý cao, kế toán còn sử dụng rộng rãi hệ thống chứng từ hướng dẫn phản ánh các nghiệp vụ kinh tế "nội sinh" trong nội bộ doanh nghiệp. Các chứng từ này do doanh nghiệp quy định trên cơ sở hướng dẫn của Nhà nước hoặc doanh nghiệp tự lập ra theo các yêu cầu quản lý cụ thể ở doanh nghiệp. Việc thu thập, kiểm tra, xử lý và luân chuyển chứng từ cũng được xác lập theo cách riêng, nhằm đảm bảo cung cấp các thông tin cụ thể, nhanh chóng và thích hợp cho việc ra các quyết định quản lý.

Ngoài ra, các thông tin kế toán quản trị còn dựa vào các thông tin khác, không được thể hiện trong các chứng từ bắt buộc cũng như chứng từ hướng dẫn. Điều này đã tạo nên sự khác biệt giữa thông tin của kế toán quản trị với thông tin của kế toán tài chính như đã đề cập ở phần trên.

**** Phương pháp tài khoản kế toán***

Để có số liệu một cách chi tiết, tỷ mỉ phục vụ quản trị doanh nghiệp, kế toán quản trị phải sử dụng những tài khoản chi tiết đáp ứng yêu cầu quản lý từng chỉ tiêu cụ thể. Trong thực tế kế toán quản trị mở thêm các khoản cấp 2 mà Nhà nước không quy định, các tài khoản cấp 3, cấp 4... và chi tiết các tài khoản theo từng địa điểm phát sinh chi phí, từng loại sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ... các doanh nghiệp căn cứ vào hệ thống tài khoản kế toán Nhà nước ban hành cho kế toán tài chính để mở các tài khoản chi tiết và tổ chức mã hoá hệ thống tài khoản phục vụ cho kế toán quản trị.

Ngoài ra, ở một số nước trên thế giới, mô hình kế toán quản trị được thiết lập có tính độc lập tương đối với kế toán tài chính. Trong những trường hợp này, kế toán quản trị còn sử dụng cả các tài khoản tổng hợp (cấp 1) để cung cấp thông tin cho nhu cầu quản trị doanh nghiệp. Chẳng hạn các tài khoản loại 9 - Tài khoản phản chiếu trong hệ thống tài khoản kế

Chương 1: Tổng quan về Kế toán quản trị

toán của Cộng hoà Pháp (1982) được dành riêng cho kế toán quản trị. ở Tiệp Khắc (cũ), hệ thống tài khoản 1989 cũng dành riêng 1 số loại tài khoản cho kế toán quản trị (gọi là kế toán nội bộ doanh nghiệp).

** Phương pháp tính giá*

Trong kế toán tài chính, phương pháp tính giá được vận dụng theo các nguyên tắc, chuẩn mực quy định thống nhất của mỗi quốc gia để trình bày các thông tin trên báo cáo tài chính một cách thống nhất.

Đối với kế toán quản trị, việc tính giá các loại tài sản mang tính linh hoạt cao hơn và gắn với mục đích sử dụng các thông tin về giá theo yêu cầu quản trị doanh nghiệp. Các dữ liệu để tính giá không chỉ căn cứ vào các chi phí thực tế đã phát sinh mà còn dựa vào sự phân loại các chi phí thích hợp cho từng quyết định cá biệt, đặc biệt là các quyết định mang tính ngắn hạn. Như vậy, phạm vi, nội dung của chi phí trong giá phí của kế toán quản trị không giống, thậm chí có nhiều khác biệt so với kế toán tài chính.

** Phương pháp tổng hợp cân đối.*

Các báo cáo kế toán - hình thức biểu hiện của phương pháp tổng hợp cân đối trong kế toán quản trị là các bảng cân đối bộ phận (cho từng bộ phận, trung tâm chi phí, loại tài sản...). Các báo cáo này còn được gọi là Báo cáo kế toán nội bộ, được lập theo kỳ hạn ngắn hơn các báo cáo tài chính. Ngoài các chỉ tiêu về tiền tệ, các bảng cân đối bộ phận còn sử dụng rộng rãi các thước đo về hiện vật và thời gian lao động. Đồng thời, ngoài các tổng hợp cân đối về các chỉ tiêu quá khứ, chỉ tiêu đã thực hiện, kế toán còn thiết lập các cân đối trong dự toán, trong kế hoạch giữa nhu cầu tài chính và nguồn tại trợ, giữa yêu cầu sản xuất - kinh doanh và các nguồn lực được huy động...

Kế toán quản trị là một bộ phận cấu thành của hệ thống thông tin kế toán nói chung trong các doanh nghiệp, do vậy ngoài các phương pháp chung của kế toán đã trình bày ở trên, kế toán quản trị còn sử dụng một số phương pháp đặc thù để xử lý và cung cấp thông tin phục vụ công tác quản trị trong nội bộ đơn vị.

b. Các phương pháp kỹ thuật nghiệp vụ sử dụng trong kế toán quản trị.

Như phần trên đã nói, thông tin kế toán quản trị chủ yếu nhằm phục vụ quá trình ra quyết định của các nhà quản trị. Thông tin này thường không có sẵn, do đó kế toán quản trị phải vận dụng một số phương pháp nghiệp vụ để xử lý chúng thành dạng phù hợp với nhu cầu của các nhà quản trị. Các phương pháp thường được vận dụng là:

** Thiết kế thông tin thành dạng so sánh được*

Thông tin sẽ vô dụng nếu thiếu các tiêu chuẩn để so sánh với nó. Từ các số liệu thu thập được, kế toán quản trị sẽ phân tích và thiết kế chúng thành dạng có thể so sánh được. Chẳng hạn, kế toán quản trị phải chung cấp các thông tin thực hiện để có thể so sánh với kế hoạch, định mức hoặc dự toán chi phí, các giá phí, giá thành, mức lợi nhuận của các phương án đang lựa chọn... Quá trình quyết định của nhà quản trị phải dựa trên sự phân tích, so sánh này để đánh giá và ra các quyết định.

Khi thiết kế cần lưu ý:

- + Các thông tin cần sắp xếp thành các khoản mục phù hợp với tiêu chuẩn đánh giá thông tin trong mỗi tình huống quyết định
- + Các khoản mục phải có quan hệ chặt chẽ, logic với nhau
- + Các số liệu thực tế, dự toán, định mức hoặc các mục tiêu định trước phải so sánh được với nhau
- + Hình thức đa dạng, linh hoạt tùy thuộc vào tiêu chuẩn đánh giá thông tin đối với mỗi loại quyết định

** Phân loại chi phí*

Nghiên cứu, phân loại chi phí theo nhiều tiêu thức khác nhau nhằm tạo lập các thông tin thích hợp cho việc ra các quyết định là một đặc thù của kế toán quản trị. Ngoài cách phân loại chi phí theo tính chất, nội dung kinh tế của chi phí và phân loại chi phí theo công dụng của chi phí của kế toán tài chính, kế toán còn sử dụng nhiều cách phân loại chi phí khác như:

- Phân loại chi phí theo mối quan hệ của chi phí với khối lượng hoạt động: phân biệt chi phí bất biến, chi phí khả biến, chi phí hỗn hợp.
- Phân loại chi phí theo thẩm quyền ra quyết định: phân biệt chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được.
- Phân loại chi phí khác cho việc ra quyết định: chi phí cơ hội, chi phí chìm, chi phí chênh lệch...

Các cách phân loại chi phí này sẽ được đề cập cụ thể ở chương 3. Các cách phân loại chi phí nói trên giúp kế toán quản trị thu thập được các thông tin chi phí thích hợp cho từng loại quyết định; là căn cứ để phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận - một trong những nội dung quan trọng khi xem xét các quyết định kinh doanh.

** Trình bày mối quan hệ giữa các thông tin kế toán theo dạng phương trình.*

Dạng phương trình rất tiện dụng cho việc tính và dự đoán một số quá trình chưa xảy ra căn cứ vào các dữ kiện đã có và mối quan hệ ràng buộc giữa các biến số trong phương trình. Phương pháp trình bày thông tin theo dạng phương trình là căn cứ để tính toán lập kế hoạch và phân tích dự báo trong kế toán quản trị.

** Trình bày các thông tin dưới dạng đồ thị.*

Phương pháp này cũng được kế toán quản trị sử dụng khá thông dụng. Đồ thị là cách thể hiện dễ thấy và rõ ràng nhất mối quan hệ và xu hướng biến thiên mang tính quy luật của các thông tin do kế toán quản trị cung cấp và xử lý.

1.3. SO SÁNH KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VÀ KẾ TOÁN TÀI CHÍNH

1.3.1. Điểm giống nhau

Kế toán tài chính và kế toán quản trị có nhiều điểm giống nhau và là hai bộ phận không thể tách rời của kế toán doanh nghiệp. Những điểm giống nhau cơ bản là:

Chương 1: Tổng quan về Kế toán quản trị

- Kế toán quản trị và kế toán tài chính đều đề cập đến các sự kiện kinh tế trong doanh nghiệp và đều quan tâm đến tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn sở hữu, doanh thu, chi phí và kết quả hoạt động và quá trình lưu chuyển tiền tệ của doanh nghiệp. Một bên phản ánh tổng quát và một bên phản ánh chi tiết, tỉ mỉ của các vấn đề đó.

- Kế toán quản trị và kế toán tài chính đều dựa trên hệ thống ghi chép ban đầu của kế toán. Hệ thống ghi chép ban đầu là cơ sở để kế toán tài chính soạn thảo các báo cáo tài chính định kỳ, cung cấp cho các đối tượng ở bên ngoài. Đối với kế toán quản trị, hệ thống đó cũng là cơ sở để vận dụng, xử lý nhằm tạo ra các thông tin thích hợp cho việc ra quyết định của các nhà quản trị. Kế toán quản trị sử dụng rộng rãi các ghi chép hàng ngày của kế toán tài chính, mặc dù có triển khai và tăng thêm số liệu cũng như nội dung của các thông tin đó.

- Kế toán quản trị và kế toán tài chính đều biểu hiện trách nhiệm của người quản lý. Kế toán tài chính biểu hiện trách nhiệm của người quản lý cao cấp, còn kế toán quản trị biểu hiện trách nhiệm của các nhà quản lý các cấp trên trong doanh nghiệp. Nói cách khác, kế toán tài chính hay kế toán quản trị đều là công cụ quản lý doanh nghiệp.

1.3.2. Điểm khác nhau

Do có đối tượng sử dụng thông tin khác nhau, mục đích sử dụng thông tin khác nhau nên giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính có nhiều khác biệt về cơ bản. Sự khác nhau giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị được thể hiện ở bảng 1.1.

Bảng 1.1. So sánh kế toán quản trị và kế toán tài chính

Tiêu chí so sánh	Kế toán tài chính	Kế toán quản trị
1. Đối tượng sử dụng thông tin	Thông tin kế toán tài chính sử dụng cho mọi đối tượng bên trong và bên ngoài doanh nghiệp, nhưng chủ yếu cho đối tượng bên ngoài như cơ quan thuế, kiểm toán, ngân hàng, cổ đông....	Thông tin kế toán quản trị sử dụng cho các nhà quản trị trong nội bộ doanh nghiệp: hội đồng quản trị, ban giám đốc, trưởng các phòng ban...
2. Đặc điểm của thông tin	<ul style="list-style-type: none">- Ưu tiên tính chính xác hơn là kịp thời và đầy đủ.- Tuân thủ các nguyên tắc và chuẩn mực kế toán- Phản ánh quá khứ của quá trình kinh doanh	<ul style="list-style-type: none">- Ưu tiên tính kịp thời và tính hữu ích hơn là chính xác- Mang tính linh hoạt, sáng tạo- Phản ánh hiện tại và tương lai của quá trình kinh doanh
3. Thước đo thông tin	Sử dụng cả 3 loại thước đo: hiện vật, thời gian lao động và giá trị nhưng thước đo giá trị là cơ bản trong quá trình hạch toán	Sử dụng cả 3 loại thước đo: hiện vật, thời gian lao động và giá trị nhưng thước đo nào là cơ bản phụ thuộc vào mục tiêu nghiên cứu và quyết định cụ

Chương 1: Tổng quan về Kế toán quản trị

		thể.
4. Hệ thống báo cáo kế toán	<ul style="list-style-type: none">- Mang phạm vi toàn doanh nghiệp- Biểu mẫu báo cáo mang tính thống nhất về hình thức và nội dung- Kỳ báo cáo mang tính định kỳ theo quy định: quý, năm.	<ul style="list-style-type: none">- Mang tính bộ phận, lĩnh vực cụ thể- Mẫu biểu không thống nhất mà theo yêu cầu quản trị của các cấp- Thời gian báo cáo không cố định mà theo yêu cầu quản trị.
5. Tính pháp lệnh của thông tin kế toán	Mang tính pháp lý cao, tuân thủ các nguyên tắc, các chuẩn mực kế toán	Không mang tính pháp lệnh. Thông tin đa dạng, phong phú và mang tính chất linh hoạt

Về đối tượng sử dụng thông tin

Đối tượng sử dụng thông tin của kế toán quản trị là các thành viên bên trong doanh nghiệp: Các chủ sở hữu, Ban giám đốc, quản lý viên, giám sát viên, các quản đốc... Trong khi đó, thông tin của kế toán tài chính chủ yếu lại cung cấp cho các đối tượng ở bên ngoài doanh nghiệp như các cổ đông, người cho vay, khách hàng, nhà cung cấp và chính phủ (cơ quan thuế, cơ quan quản lý tài chính...).

Về nguyên tắc trình bày và cung cấp thông tin

Thông tin kế toán tài chính phải tuân thủ các nguyên tắc, chuẩn mực và chế độ hiện hành về kế toán của từng quốc gia, kể cả các nguyên tắc, chuẩn mực quốc tế về kế toán được các quốc gia công nhận. Trái lại, trong nền kinh tế thị trường, do yêu cầu phải nhạy bén và nắm bắt nhanh các cơ hội kinh doanh đa dạng nên thông tin kế toán quản trị cần linh hoạt, nhanh chóng và thích hợp với từng quyết định cụ thể của người quản lý, không buộc phải tuân thủ các nguyên tắc, chuẩn mực kế toán chung. Các quy định của Nhà nước về kế toán quản trị (nếu có) cũng chỉ mang tính chất hướng dẫn.

Về tính pháp lý của kế toán

Kế toán tài chính có tính pháp lệnh, nghĩa là hệ thống sổ, ghi chép, trình bày và cung cấp thông tin của kế toán tài chính đều phải tuân theo các quy định thống nhất nếu muốn được thừa nhận. Ngược lại, tổ chức công tác quản trị lại mang tính nội bộ, thuộc thẩm quyền của từng doanh nghiệp phù hợp với đặc thù quản lý, yêu cầu quản lý, điều kiện và khả năng quản lý cụ thể của từng doanh nghiệp.

Về đặc điểm của thông tin.

- Thông tin của kế toán tài chính chủ yếu dưới hình thức giá trị. Còn thông tin của kế toán quản trị được biểu hiện cả hình thái hiện vật và hình thái giá trị.

- Thông tin của kế toán tài chính là thông tin thực hiện về những nghiệp vụ đã phát sinh, đã xảy ra. Trong khi đó, thông tin của kế toán quản trị chủ yếu đặt trọng tâm cho tương

Chương 1: Tổng quan về Kế toán quản trị

lai vì phần lớn nhiệm vụ của nhà quản trị là lựa chọn phương án, đề án cho một sự kiện hoặc một quá trình chưa xảy ra.

- Thông tin kế toán tài chính chủ yếu là các thông tin kế toán thuần túy, được thu thập từ các chứng từ ban đầu về kế toán. Trong kế toán - quản trị, thông tin được thu thập nhằm phục vụ cho chức năng ra quyết định của nhà quản lý và thường không có sẵn, nên ngoài việc dựa vào hệ thống ghi chép ban đầu của kế toán, kế toán quản trị còn phải kết hợp với nhiều ngành khoa học khác như thống kê, hoạch toán nghiệp vụ, kinh tế học, quản lý để tổng hợp, phân tích và xử lý thông tin thành dạng có thể sử dụng được.

Về hình thức báo cáo sử dụng

- Báo cáo được sử dụng trong kế toán tài chính là các báo cáo kế toán tổng hợp (gọi là các Báo cáo tài chính) phản ánh tổng quát về sản nghiệp, kết quả hoạt động của doanh nghiệp trong một thời kỳ (gồm Bảng cân đối kế toán; Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh; Báo cáo lưu chuyển tiền tệ; Thuyết minh báo cáo tài chính).

- Báo cáo của kế toán quản trị đi sâu vào từng bộ phận, từng khâu công việc của doanh nghiệp (như báo cáo chi phí sản xuất và giá thành, báo cáo nợ phải trả, báo cáo nhập xuất và tồn kho của hàng tồn kho...).

Về kỳ báo cáo

Kỳ báo cáo của kế toán quản trị thường xuyên hơn và ngắn hơn kỳ báo cáo của kế toán tài chính. Báo cáo của kế toán tài chính được soạn thảo theo định kỳ, thường là hàng năm, còn báo cáo của kế toán quản trị được soạn thảo thường xuyên theo yêu cầu quản trị doanh nghiệp.

1.4 . TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

1.4.1. Sự cần thiết, yêu cầu, nhiệm vụ của tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp

a. Sự cần thiết tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp

Trong nền kinh tế thị trường, vai trò của thông tin kế toán quản trị ngày càng được mở rộng và khẳng định vị thế phát triển. Lý do cơ bản dẫn đến kế toán quản trị phát triển là do sự cạnh tranh khốc liệt của các doanh nghiệp, các tập đoàn, các quốc gia với nhau. Trong cuộc cạnh tranh đó có sự thành công và thất bại của các doanh nghiệp, tập đoàn, nhân tố quan trọng dẫn đến sự thành công của các nhà quản trị trên thương trường chính là thông tin kế toán quản trị thích hợp

Mặt khác các mô hình tổ chức quản lý cũng thay đổi theo sự phát triển của công nghệ thông tin và các công cụ phân tích hiện đại thông qua hệ thống máy tính. Thông tin kinh tế ngày càng hội nhập cao, mang tính chất toàn cầu, do vậy quá trình thu thập, xử lý thông tin đòi hỏi phải nhanh, chính xác và mang tính chuẩn mực của các thông lệ quốc tế. Trước sự đòi hỏi khách quan của nền kinh tế, trình độ của các nhà quản trị ngày càng nâng cao để đáp ứng và thoả mãn các thông tin của nền kinh tế hội nhập và phát triển.

Chương 1: Tổng quan về Kế toán quản trị

Đó chính là nguyên nhân dẫn đến kế toán quản trị phát triển, do vậy tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp của nền kinh tế thị trường có thể coi như một quy luật khách quan vốn có của nền kinh tế. Tính tất yếu khách quan đó được thể hiện:

- Các doanh nghiệp kinh doanh trong nền kinh tế thị trường phải tự chủ tài chính, được quyền tự do quyết định mọi hoạt động, được giao lưu và hội nhập quốc tế. Do vậy tính cạnh tranh của các doanh nghiệp càng mạnh mẽ, để đảm bảo mọi quyết định đưa ra có độ tin cậy cao cần phải dựa vào hệ thống thông tin kế toán quản trị

- Hệ thống kế toán tài chính của các doanh nghiệp thuộc nền kinh tế thị trường thường phù hợp với các thông lệ quốc tế, đó là nguyên nhân dẫn đến tính hội nhập cao, dẫn đến kế toán quản trị phát triển và hoàn toàn độc lập với kế toán tài chính

b. Yêu cầu và nhiệm vụ tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp

Kế toán quản trị là một phân hệ của kế toán nói chung trong các doanh nghiệp, do vậy việc tổ chức kế toán quản trị cần thực hiện tốt các yêu cầu:

- Cung cấp thông tin đầy đủ, kịp thời về tình hình tài sản, nguồn vốn, doanh thu, chi phí, lợi nhuận của doanh nghiệp cho các cấp quản trị.

- Cung cấp kịp thời và đầy đủ định mức chi phí, dự toán, kế hoạch của mọi hoạt động, để các nhà quản trị có phương hướng phân tích, đánh giá đưa ra các quyết định phù hợp

- Các thông tin cung cấp đều phải xuất phát từ nhu cầu của các nhà quản trị và đặc thù kinh doanh cụ thể của các doanh nghiệp

- Thông tin cung cấp phải thuận tiện cho quá trình phân tích, đánh giá đưa ra các quyết định phù hợp cho từng mục tiêu khác nhau

Để cung cấp đầy đủ, kịp thời các thông tin về tình hình kinh tế, tài chính cho các nhà quản trị, các chuyên gia kế toán quản trị cần phải thực hiện tốt các nhiệm vụ:

- Xây dựng các định mức chi phí chuẩn, hệ thống dự toán ngân sách khoa học, kế hoạch phù hợp trong một kỳ xác định.

- Tổ chức, phối hợp thực hiện tốt các khâu công việc trong doanh nghiệp, nhằm đạt được các mục tiêu như tối đa hóa doanh thu, lợi nhuận, tối thiểu hóa chi phí.

- Thu thập, xử lý thông tin về tình hình biến động tài sản, nguồn vốn, doanh thu, chi phí, lợi nhuận và các quan hệ tài chính khác theo phạm vi của bộ phận và toàn doanh nghiệp.

- Kiểm tra, kiểm soát việc thực hiện các định mức chi phí, dự toán ngân sách, kế hoạch đã xây dựng.

- Phân tích đánh giá thông tin, cung cấp cho các nhà quản trị thông qua hệ thống báo cáo kế toán quản trị. Tư vấn cho các nhà quản trị đưa ra quyết định tối ưu.

1.4.2. Tổ chức kế toán quản trị doanh nghiệp theo chức năng thông tin kế toán

Trong các doanh nghiệp thông tin kế toán quản trị thường được tổ chức theo hai nội dung cơ bản: Thu nhận thông tin và phân tích, xử lý thông tin.

Thu nhận thông tin kế toán quản trị thường được tiến hành tại các bộ phận như phân xưởng, cửa hàng, tổ sản xuất... Thông tin kế toán gồm có thông tin hiện tại và thông tin tương lai. Thông tin hiện tại chính là các chỉ tiêu kinh tế, tài chính thuộc các bộ phận như hàng tồn kho, chi phí, doanh thu và kết quả đang xảy ra trong hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Những thông tin này đều xuất phát từ nhu cầu của các nhà quản trị các cấp nhằm theo dõi, đánh giá tình hình kinh tế, tài chính của doanh nghiệp. Thông tin tương lai là hệ thống thông tin quan trọng mà các nhà quản trị cần phải dự đoán, phán đoán những hoạt động kinh doanh sắp xảy ra dựa trên những cơ sở khoa học hiện tại và quá khứ. Độ tin cậy của các thông tin tương lai phụ thuộc vào trình độ quản lý của các cấp quản trị và ảnh hưởng đến hiệu quả của các hoạt động trong doanh nghiệp.

Tổ chức phân tích thông tin kế toán quản trị. Trên cơ sở những thông tin nhu nhận được, các chuyên gia kế toán tiến hành so sánh, đối chiếu giữa thực tế với định mức, dự toán, kế hoạch để từ đó xác định những nhân tố ảnh hưởng theo các chiều hướng tích cực và tiêu cực từ đó đưa ra các biện pháp nhằm nâng cao hiệu quả của các hoạt động. Mặt khác quá trình phân tích cũng thường sử dụng các công cụ hiện đại để dự đoán những hoạt động kinh doanh có khả năng xảy ra từ đó có các quyết định ứng xử kịp thời.

1.4.3 . Tổ chức kế toán quản trị doanh nghiệp theo chu trình thông tin kế toán

Chu trình thông tin kế toán thường thể hiện qua những khâu cơ bản trong các tổ chức hoạt động: Tổ chức hạch toán thông tin ban đầu thông qua hệ thống chứng từ, tổ chức tài khoản kế toán, tổ chức tính giá và tổ chức hệ thống báo cáo kế toán quản trị.

Tổ chức hạch toán thông tin kế toán quản trị ban đầu thông qua hệ thống chứng từ. Chứng từ là phương tiện ghi nhận và phản ánh toàn bộ các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong doanh nghiệp. Tổ chức chứng từ thường dựa vào hệ thống chứng từ bắt buộc và hướng dẫn của Bộ tài chính quy định. Tuy nhiên xuất phát từ yêu cầu quản trị khi tổ chức chứng từ ta có thể bổ sung thêm các chỉ tiêu cho phù hợp với những mẫu chứng từ phù hợp với đặc điểm kinh doanh của từng doanh nghiệp nhằm cung cấp thông tin nhanh và chính xác cho từng cấp quản trị. Ví dụ: Phiếu xuất kho sử dụng vật liệu cho sản xuất sản phẩm có thể bổ sung các chỉ tiêu như định mức tiêu hao vật liệu cho một sản phẩm, từ đó có thể đánh giá và so sánh định mức thực tế với dự toán hoặc kế hoạch để nhà quản trị có các quyết định kịp thời.

Tổ chức tài khoản kế toán quản trị. Tài khoản kế toán và sổ sách kế toán có mối quan hệ mật thiết với nhau. Thực chất sổ kế toán là phương tiện thể hiện tài khoản kế toán. Do vậy khi tổ chức tài khoản kế toán cần xuất phát từ nhu cầu của các nhà quản trị gắn với điều kiện thực tiễn kinh doanh để mở các tài khoản, hệ thống sổ cho phù hợp. Ví dụ: Doanh nghiệp kinh doanh đa mặt hàng ở nhiều thị trường khác nhau trong điều kiện phân cấp cơ chế quản lý tài chính theo các cửa hàng thì tài khoản doanh thu thường được mở đồng thời theo 3 tiêu thức trên: Doanh thu theo mặt hàng, doanh thu theo cửa hàng tiêu thụ, doanh thu theo chi nhánh.

Tổ chức hệ thống báo cáo kế toán quản trị. Báo cáo kế toán quản trị chính là sản phẩm cuối cùng của các chuyên gia kế toán trong quá trình thu thập và xử lý các thông tin cung cấp cho nhà quản lý. Báo cáo quản trị cung đa dạng và phong phú, xuất phát từ nhu cầu, sự am hiểu thông tin của các nhà quản trị để từ đó xây dựng chỉ tiêu, thiết kế mẫu biểu cho phù hợp

với từng cấp quản trị nhằm đảm bảo phân tích, đánh giá đưa ra quyết định hiệu quả cao trong các tình huống hoạt động kinh doanh hàng ngày.

1.4.4. Mô hình tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp

Trong thực tiễn các doanh nghiệp thường tổ chức kế toán quản trị theo một trong hai mô hình sau:

** Tổ chức kế toán quản trị và kế toán tài chính theo mô hình kết hợp*

Theo mô hình này các chuyên gia kế toán đồng thời đảm nhiệm hai nhiệm vụ: Thu nhận và xử lý thông tin kế toán tài chính và kế toán quản trị. Mô hình này thường được vận dụng ở các doanh nghiệp có quy mô vừa và nhỏ, số lượng các nghiệp vụ kinh tế phát sinh với tần suất ít. Mô hình này có ưu điểm là kết hợp chặt chẽ thông tin kế toán tài chính và kế toán quản trị, tiết kiệm được chi phí, thu nhận thông tin nhanh. Song có hạn chế là chưa chuyên môn hóa hai loại kế toán theo công nghệ hiện đại. Các công việc của kế toán được thực hiện cho mỗi phần hành kế toán thường cụ thể hóa như sau:

- Căn cứ vào chứng từ ban đầu để ghi vào các sổ kế toán tài chính và kế toán quản trị.
- Cuối kỳ hoặc theo yêu cầu của nhà quản trị kế toán tiến hành lập các báo cáo kế toán gồm báo cáo kế toán tài chính và báo cáo kế toán quản trị.
- Phân tích, đánh giá kết quả thu được so với các dự toán, định mức đã xây dựng.
- Xử lý thông tin, cung cấp kịp thời để phục vụ ra quyết định cho mọi đối tượng.

** Tổ chức kế toán quản trị và kế toán tài chính theo mô hình tách biệt*

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

- Lập dự toán định mức chi phí, ngân sách cho từng bộ phận và toàn doanh nghiệp.
- Căn cứ vào các chứng từ ban đầu để ghi vào các sổ kế toán theo yêu cầu của nhà quản trị
- Lập báo cáo quản trị theo yêu cầu của nhà quản lý và thực tế của doanh nghiệp.
- Thu nhận thông tin thích hợp để phục vụ cho việc ra quyết định kinh doanh

CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 1

1. Khái niệm và bản chất của kế toán quản trị?
2. Vai trò của kế toán quản trị trong việc thực hiện các chức năng quản trị ?
3. Mục tiêu và nhiệm vụ của kế toán quản trị ?
4. Yêu cầu và nhiệm vụ tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp?
5. Phân biệt kế toán tài chính và kế toán quản trị ?
6. Đặc điểm của các phương pháp sử dụng trong kế toán quản trị ?
7. Yêu cầu, nhiệm vụ của tổ chức công tác kế toán quản trị
8. Các mô hình tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp ?

CHƯƠNG II

CHI PHÍ VÀ PHÂN LOẠI CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH

2.1. KHÁI QUÁT CHUNG VỀ CHI PHÍ

2.1.1. Khái niệm và bản chất của chi phí sản xuất

Để tiến hành hoạt động sản xuất kinh doanh, doanh nghiệp cần thiết phải có các yếu tố đầu vào phục vụ quá trình sản xuất như nguyên vật liệu, nhiên liệu, tài sản cố định như nhà xưởng, máy móc thiết bị..., công cụ dụng cụ và lao động. Quá trình sản xuất sản phẩm, cung cấp dịch vụ sẽ phải tiêu hao các nhân tố này cùng với các hao phí khác như dịch vụ mua ngoài về vận chuyển, thuê gia công chế biến, chi trả về tiêu dùng nước, dịch vụ bưu chính viễn thông, điện năng tiêu hao v.v..... Các hao phí này cấu thành nên chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ. Có thể hiểu một cách khái quát chi phí sản xuất là biểu hiện bằng tiền của toàn bộ hao phí về lao động sống, lao động vật hóa và các hao phí cần thiết khác phát sinh trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp trong một thời kỳ nhất định.

Về bản chất chi phí là những hao phí về tài nguyên, vật chất và lao động và phải phát sinh gắn liền với hoạt động sản xuất kinh doanh. Chi phí được tài trợ từ nguồn vốn kinh doanh của doanh nghiệp và được bù đắp từ thu nhập hoạt động sản xuất kinh doanh.

Chi phí sản xuất có đặc điểm sau:

- Chi phí sản xuất mang tính khách quan và vận động liên tục không ngừng
- Chi phí sản xuất mang tính chất đa dạng và phong phú
- Tiết kiệm chi phí là quy luật khách quan của mọi doanh nghiệp.

Trong công tác quản trị doanh nghiệp, công tác kế toán, chi phí sản xuất được đo lường theo nhiều phạm vi khác nhau như: chi phí định mức, chi phí ước tính, chi phí thực tế....

2.1.2. Chi phí trong kế toán tài chính

Trên quan điểm của kế toán tài chính, chi phí được nhìn nhận là những khoản hao phí thực tế phát sinh gắn liền với hoạt động của doanh nghiệp để tạo ra một loại sản phẩm, dịch vụ nhất định. Chi phí được định lượng bằng lượng tiền chi ra, mức giảm sút về tài sản cụ thể, một khoản nợ... Những phí tổn này làm giảm lợi ích kinh tế của doanh nghiệp làm giảm lợi ích của chủ doanh nghiệp. Như vậy chi phí trong kế toán tài chính được đặt trong mối quan hệ với tài sản, vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp. Chi phí được minh chứng bằng chứng từ hợp lý hợp lệ phản ánh các hao phí phát sinh trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

Khái niệm chi phí theo quan điểm của kế toán tài chính được thể hiện trong chuẩn mực kế toán Việt Nam- chuẩn mực VAS01- Chuẩn mực chung. Theo chuẩn mực này: "Chi phí là tổng giá trị các khoản làm giảm lợi ích kinh tế trong kỳ kế toán dưới hình thức các khoản tiền

chi ra, các khoản khấu trừ tài sản hoặc phát sinh các khoản nợ dẫn đến làm giảm vốn chủ sở hữu, không bao gồm các khoản phân phối cho cổ đông hoặc chủ sở hữu”.

2.1.3. Chi phí trong kế toán quản trị

Mục đích của kế toán quản trị là cung cấp thông tin thích hợp, kịp thời và hữu ích giúp nhà quản trị ra quyết định sản xuất kinh doanh. Chi phí trong kế toán quản trị không chỉ được nhận thức như trong kế toán tài chính mà còn được nhận thức theo phương pháp nhận diện thông tin ra quyết định. Do vậy chi phí không chỉ là những hao phí thực tế đã phát sinh mà còn là những hao phí ước tính, hao phí theo kế hoạch dự toán để thực hiện một hoạt động sản xuất kinh doanh nhất định, những phí tổn mất đi do lựa chọn một phương án kinh doanh, hi sinh cơ hội kinh doanh. Như vậy, kế toán quản trị nhìn nhận chi phí trong sự lựa chọn, so sánh theo mục đích sử dụng, ra quyết định kinh doanh hơn là chú trọng vào chứng cứ.

2.2. PHÂN LOẠI CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH TRONG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

2.2.1. Phân loại chi phí theo nội dung kinh tế ban đầu (theo yếu tố)

Theo cách phân loại này chi phí của doanh nghiệp bao gồm:

a. Chi phí nguyên vật liệu

Yếu tố chi phí nguyên vật liệu bao gồm giá mua, thuế nhập khẩu (nếu có), chi phí thu mua nguyên vật liệu sử dụng cho hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Chi phí nguyên vật liệu bao gồm: chi phí nguyên vật liệu chính, nguyên vật liệu phụ, chi phí nhiên liệu, phụ tùng thay thế, chi phí nguyên vật liệu khác...

Nhận thức yếu tố chi phí nguyên vật giúp cho nhà quản trị xác định được tổng vốn nguyên vật liệu, vật liệu cần thiết cho nhu cầu sản xuất, kinh doanh trong kỳ. Từ đó nhà quản trị sẽ lập kế hoạch về tổng mức luân chuyển, tổng mức dự trữ nguyên vật liệu trong kỳ nhằm chủ động trong công tác cung ứng vật tư.

b. Chi phí nhân công

Chi phí nhân công bao gồm các khoản tiền lương, tiền công phải trả cho người lao động và các khoản trích theo lương như Bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn, trợ cấp thất nghiệp mà doanh nghiệp phải chi trả. Nhận thức yếu tố chi phí nhân công giúp nhà quản trị xác định tổng quỹ lương của doanh nghiệp, đồng thời giúp nhà quản trị hoạch định mức tiền lương bình quân cho người lao động, là tiền đề để hoạch định chính sách tiền lương.

c. Chi phí công cụ dụng cụ

Chi phí công cụ, dụng cụ bao gồm giá mua, chi phí thu mua... của công cụ, dụng cụ dụng vào hoạt động sản xuất kinh doanh. Yếu tố chi phí công cụ, dụng cụ là căn cứ để nhà quản trị hoạch định mức luân chuyển tồn kho, định mức dự trữ, nhu cầu mua công cụ, dụng cụ hợp lý.

d. Chi phí khấu hao tài sản cố định

Chi phí khấu hao tài sản cố định bao gồm khấu hao của tất cả các tài sản cố định phục vụ hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Tổng mức khấu hao giúp nhà quản trị nhận biết được mức chuyển dịch hao mòn tài sản cố định, giúp nhà quản trị lập kế hoạch đầu tư đổi mới tài sản cố định đảm bảo cơ sở vật chất cho hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

e. Chi phí dịch vụ mua ngoài

Chi phí dịch vụ mua ngoài bao gồm giá dịch vụ mua từ bên ngoài cung cấp cho hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp như chi phí bảo hiểm, thuê nhà xưởng, dịch vụ vận chuyển, quảng cáo, gia công chế biến sản phẩm.... Tổng chi phí dịch vụ mua ngoài giúp nhà quản trị hiểu rõ hơn về tổng mức dịch vụ liên quan đến quá trình sản xuất kinh doanh từ đó xác định đối tác cung cấp lâu dài cho doanh nghiệp.

f. Chi phí khác bằng tiền

Yếu tố này bao gồm tất cả các khoản chi phí sản xuất kinh doanh chi bằng tiền ngoài các yếu tố nêu trên như chi tiền phạt do vi phạm hợp đồng, thuế tài nguyên, thuế môn bài...

Cách phân loại chi phí theo yếu tố thể hiện các thành phần ban đầu của chi phí bỏ vào sản xuất, tỷ trọng từng loại chi phí trong tổng số, làm cơ sở cho việc kiểm tra tình hình thực hiện dự toán chi phí, lập kế hoạch cung ứng vật tư, tính nhu cầu vốn và thuyết minh báo cáo tài chính của doanh nghiệp. Đồng thời phục vụ cho việc lập các cân đối chung (lao động, vật tư, tiền vốn...). Tuy nhiên cách phân loại này không biết được chi phí sản xuất sản phẩm là bao nhiêu trong tổng chi phí của doanh nghiệp.

2.2.2. Phân loại theo công dụng kinh tế (theo khoản mục)

Theo tiêu thức này, chi phí trong kỳ kế toán của doanh nghiệp gồm :

a. Chi phí sản xuất

Giai đoạn sản xuất là giai đoạn chế biến nguyên vật liệu thành thành phẩm bằng sức lao động của công nhân kết hợp với việc sử dụng máy móc thiết bị. Chi phí sản xuất bao gồm ba khoản mục: chi phí nguyên liệu vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

- *Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp*: Khoản mục chi phí này bao gồm các loại nguyên liệu và vật liệu xuất dùng trực tiếp cho việc chế tạo sản phẩm. Trong đó, nguyên vật liệu chính dùng để cấu tạo nên thực thể chính của sản phẩm và các loại vật liệu phụ khác có tác dụng kết hợp với nguyên vật liệu chính để hoàn chỉnh sản phẩm về mặt chất lượng và hình dáng.

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp thường chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi phí, giá thành sản phẩm, dịch vụ nhưng dễ nhận diện, định lượng chính xác, kịp thời khi phát sinh. Trong quản lý chi phí, chi phí nguyên vật liệu thường được định mức theo từng loại sản phẩm.

- *Chi phí nhân công trực tiếp*: Khoản mục chi phí này bao gồm tiền lương phải trả cho bộ phận công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm và những khoản trích theo lương của họ được

Chương 2: Chi phí và Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh

tính vào chi phí. Cần phải chú ý rằng, chi phí tiền lương và các khoản trích theo lương của bộ phận công nhân phục vụ hoạt động chung của bộ phận sản xuất hoặc nhân viên quản lý các bộ phận sản xuất thì không bao gồm trong khoản mục chi phí này mà được tính là một phần của khoản mục chi phí sản xuất chung.

Chi phí nhân công trực tiếp dễ nhận diện, định lượng chính xác, kịp thời khi phát sinh. Trong quản lý chi phí, chi phí nguyên vật liệu thường được định mức theo từng loại sản phẩm.

- *Chi phí sản xuất chung*: Chi phí sản xuất chung là các chi phí phát sinh trong phạm vi các phân xưởng để phục vụ hoặc quản lý quá trình sản xuất sản phẩm. Khoản mục chi phí này bao gồm: chi phí vật liệu phục vụ quá trình sản xuất hoặc quản lý sản xuất, tiền lương và các khoản trích theo lương của nhân viên quản lý phân xưởng, chi phí khấu hao, sửa chữa và bảo trì máy móc thiết bị, nhà xưởng, chi phí dịch vụ mua ngoài phục vụ sản xuất và quản lý ở phân xưởng, v.v..

Chi phí sản xuất chung có nhiều thành phần có nguồn gốc phát sinh, đặc điểm khác nhau, liên quan đến nhiều quá trình sản xuất sản phẩm, ít biểu hiện một cách cụ thể qua mối quan hệ nhân quả. Vì vậy việc tập hợp chi phí sản xuất chung không được kịp thời, thường đến cuối kỳ mới thực hiện được. Việc tập hợp, phân bổ chi phí sản xuất chung dễ dẫn đến sai lệch có thể ảnh hưởng trọng yếu đến việc tính chi phí và giá thành sản phẩm.

b. Chi phí ngoài sản xuất

Đây là các chi phí phát sinh ngoài quá trình sản xuất sản phẩm liên quan đến quá trình tiêu thụ sản phẩm hoặc phục vụ công tác quản lý chung toàn doanh nghiệp. Thuộc loại chi phí này gồm có hai khoản mục chi phí: Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.

- *Chi phí bán hàng*: Khoản mục chi phí này bao gồm các chi phí phát sinh phục vụ cho khâu tiêu thụ sản phẩm. Có thể kể đến các chi phí như chi phí vận chuyển, bốc dỡ thành phẩm giao cho khách hàng, chi phí bao bì, khấu hao các phương tiện vận chuyển, tiền lương nhân viên bán hàng, hoa hồng bán hàng, chi phí tiếp thị quảng cáo, v.v..

- *Chi phí quản lý doanh nghiệp*: Chi phí quản lý doanh nghiệp bao gồm tất cả các chi phí phục vụ cho công tác tổ chức và quản lý quá trình sản xuất kinh doanh nói chung trên góc độ toàn doanh nghiệp. Khoản mục này bao gồm các chi phí như: chi phí văn phòng, tiền lương và các khoản trích theo lương của nhân viên quản lý doanh nghiệp, khấu hao tài sản cố định của doanh nghiệp, các chi phí dịch vụ mua ngoài khác, v.v...

- *Chi phí tài chính*: là các khoản chi phí liên quan đến hoạt động huy động vốn và đầu tư vốn. Chi phí huy động vốn gồm chi phí liên quan đến thủ tục để vay vốn tín dụng, chi phí phát hành trái phiếu, cổ phiếu, chi phí lãi vay.... Chi phí liên quan đến đầu tư vốn như chi phí liên quan đến việc góp vốn liên doanh, chi phí đầu tư chứng khoán. v.v....

Phân loại chi phí theo công dụng kinh tế giúp nhà quản trị nắm được vai trò, vị trí của từng loại chi phí trong hoạt động của doanh nghiệp. Trên cơ sở đó giúp nhà quản trị đánh giá được kết cấu chi phí trong sản xuất kinh doanh, xây dựng dự toán theo khoản mục. Trong kế

toán, việc phân loại theo công dụng kinh tế giúp kế toán xác định tốt hơn mối quan hệ chuyển đổi các khoản mục chi phí vào trong giá thành sản phẩm.

2.2.3. Phân loại chi phí theo mối quan hệ với kỳ tính kết quả

Khi xem xét cách tính toán và kết chuyển các loại chi phí để xác định lợi nhuận trong từng kỳ hạch toán, chi phí sản xuất kinh doanh trong các doanh nghiệp sản xuất được chia làm hai loại là chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ.

- *Chi phí sản phẩm (product costs)*: Chi phí sản phẩm bao gồm các chi phí phát sinh liên quan đến việc sản xuất sản phẩm, do vậy các chi phí này kết hợp tạo nên giá trị của sản phẩm hình thành qua giai đoạn sản xuất (được gọi là giá thành sản xuất hay giá thành công xưởng). Thuộc chi phí sản phẩm gồm các khoản mục chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Đối với doanh nghiệp thương mại, chi phí sản phẩm gồm các khoản chi phí về mua hàng hàng hóa, chi phí liên quan đến mua hàng như chi phí vận chuyển bốc dỡ, chi phí lưu kho trong quá trình mua hàng... Xét theo mối quan hệ với việc xác định lợi nhuận trong từng kỳ hạch toán, chi phí sản phẩm chỉ được tính toán, kết chuyển để xác định lợi nhuận trong kỳ hạch toán tương ứng với khối lượng sản phẩm đã được tiêu thụ trong kỳ đó. Chi phí của khối lượng sản phẩm tồn kho chưa được tiêu thụ vào cuối kỳ sẽ được lưu giữ như là giá trị tồn kho và sẽ được kết chuyển để xác định lợi nhuận ở các kỳ sau khi mà chúng được tiêu thụ. Do vậy, chi phí sản phẩm còn được gọi là chi phí có thể tồn kho (inventorial costs).

- *Chi phí thời kỳ (period costs)*: Chi phí thời kỳ gồm các khoản mục chi phí còn lại ngoài các khoản mục chi phí thuộc chi phí sản phẩm, đó là:

- + Chi phí bán hàng
- + Chi phí quản lý doanh nghiệp
- + Chi phí tài chính

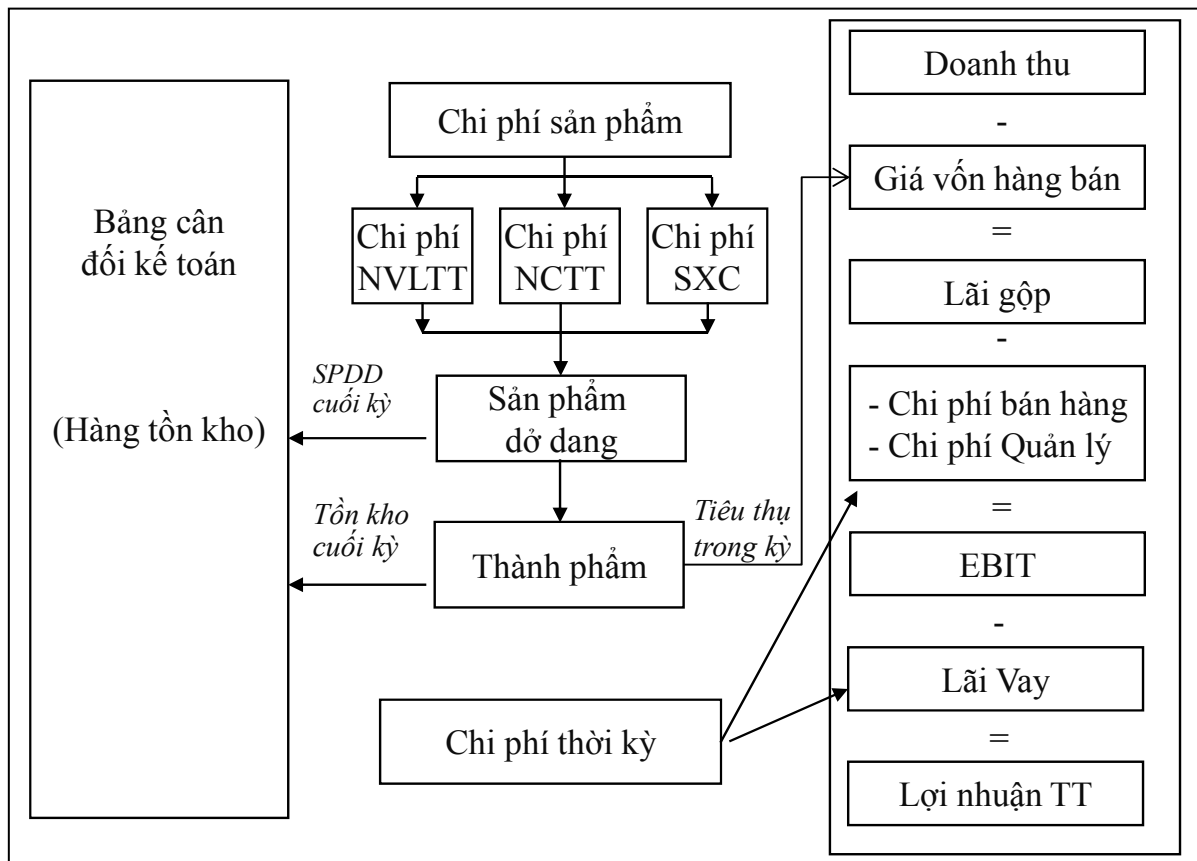
Các chi phí thời kỳ phát sinh ở kỳ hạch toán nào được xem là có tác dụng phục vụ cho quá trình kinh doanh của kỳ đó, do vậy chúng được tính toán kết chuyển hết để xác định lợi nhuận ngay trong kỳ hạch toán mà chúng phát sinh. Chi phí thời kỳ còn được gọi là chi phí không tồn kho (non-inventorial costs).

Mối quan hệ giữa chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ của một doanh nghiệp sản xuất điểm hình được mô tả trên sơ đồ hình 2.1 (trang sau).

Đối với doanh nghiệp thương mại, yếu tố chi phí sản phẩm trên sơ đồ 2.1 có sự thay đổi căn bản sau:

- + Không có các khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung,
- + Không có thành phẩm và sản phẩm dở dang.

Các khoản mục trên được thay bằng khoản mục hàng hóa.



Hình 2.1. Các chi phí xét theo mối quan hệ giữa chi phí với lợi nhuận xác định trong kỳ

2.2.4. Phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí (theo mối quan hệ với mức độ hoạt động)

Cách “ứng xử” của chi phí (cost behavior) là thuật ngữ để biểu thị sự thay đổi của chi phí tương ứng với các mức độ hoạt động đạt được. Các chỉ tiêu thể hiện mức độ hoạt động cũng rất đa dạng. Trong doanh nghiệp sản xuất ta thường gặp các chỉ tiêu thể hiện mức độ hoạt động như: khối lượng công việc đã thực hiện, khối lượng sản phẩm sản xuất, số giờ máy hoạt động, v.v.. Khi xem xét cách ứng xử của chi phí, cũng cần phân biệt rõ phạm vi hoạt động (operating range) của doanh nghiệp với mức độ hoạt động (operating levels) mà doanh nghiệp đạt được trong từng kỳ. Phạm vi hoạt động chỉ rõ các năng lực hoạt động tối đa như công suất máy móc thiết bị, số giờ công lao động của công nhân, ... mà doanh nghiệp có thể khai thác, còn mức độ hoạt động chỉ các mức hoạt động cụ thể mà doanh nghiệp thực hiện trong một kỳ trong giới hạn của phạm vi hoạt động đó.

Khi nói đến cách ứng xử của chi phí, chúng ta thường hình dung đến một sự thay đổi tỉ lệ giữa chi phí với các mức độ hoạt động đạt được: mức độ hoạt động càng cao thì lượng chi phí phát sinh càng lớn và ngược lại. Tuy nhiên, loại chi phí có cách ứng xử như vậy chỉ là một bộ phận trong tổng số chi phí của doanh nghiệp. Một số loại chi phí có tính chất cố định, không phụ thuộc theo mức độ hoạt động đạt được trong kỳ, và ngoài ra, cũng có một số các chi khác mà cách ứng xử của chúng là sự kết hợp của cả hai loại chi phí kể trên. Chính vì vậy,

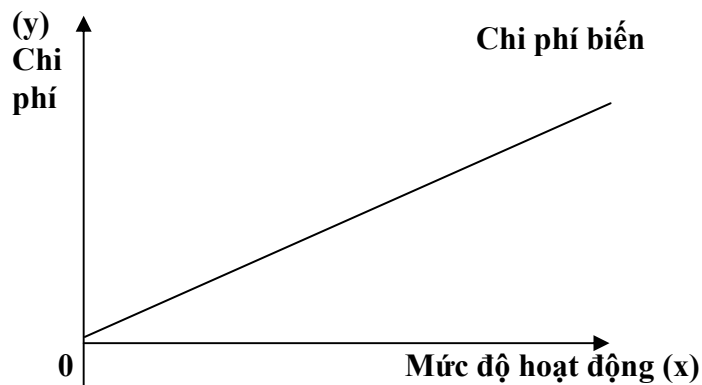
Chương 2: Chi phí và Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh

xét theo cách ứng xử, chi phí của doanh nghiệp được chia thành 3 loại: Chi phí biến đổi, chi phí cố định và chi phí hỗn hợp.

a. Chi phí biến đổi (Variable costs)

Chi phí biến đổi (hay còn gọi là biến phí hoặc chi phí biến đổi) là các chi phí, xét về lý thuyết, có sự thay đổi tỉ lệ với các mức độ hoạt động. Chi phí biến đổi chỉ phát sinh khi có các hoạt động xảy ra. Tổng số chi phí biến đổi sẽ tăng (hoặc giảm) tương ứng với sự tăng (hoặc giảm) của mức độ hoạt động, nhưng chi phí biến đổi tính theo đơn vị của mức độ hoạt động thì không thay đổi.

Nếu gọi a là giá trị chi phí biến đổi tính theo 1 đơn vị mức độ hoạt động, gọi x là biến số thể hiện mức độ hoạt động đạt được, thì tổng giá trị chi phí biến đổi (y) sẽ là một hàm số có dạng: $y = ax$. Đồ thị biểu diễn sự biến thiên của chi phí biến đổi theo mức độ hoạt động như sau:



Hình 2.2: Chi phí biến đổi

* Chi phí biến đổi thực thụ và chi phí biến đổi cấp bậc

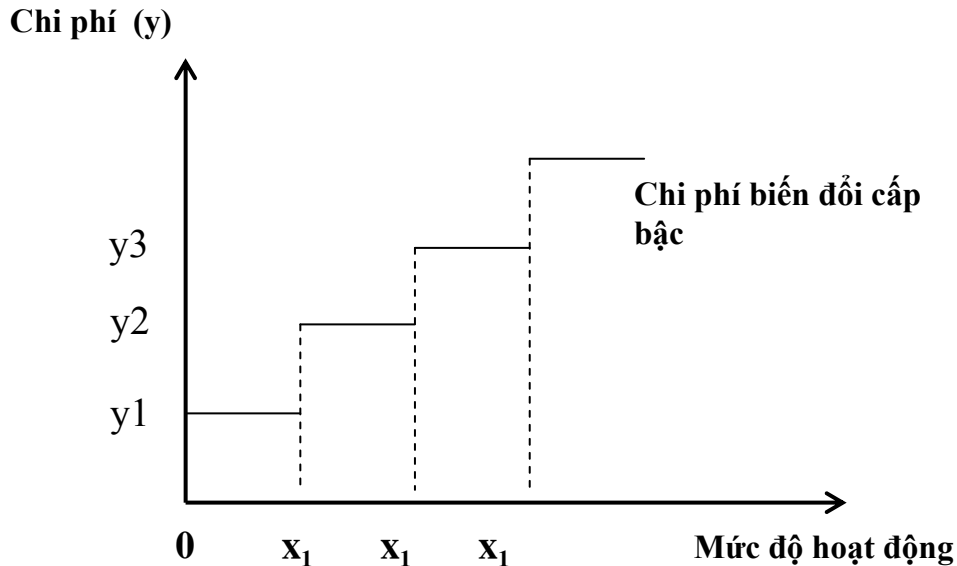
Trong thực tế, không phải tất cả các chi phí biến đổi đều có cách ứng xử giống nhau theo mức độ hoạt động. Xét theo cách thức ứng xử khác nhau đó, chi phí biến đổi còn được chia thành hai loại: chi phí biến đổi thực thụ (true variable costs) và chi phí biến đổi cấp bậc (step-variable costs).

Chi phí biến đổi thực thụ là các chi phí biến đổi có sự biến đổi một cách tỉ lệ với mức độ hoạt động. Đa số các chi phí biến đổi thường thuộc loại này, và cách ứng xử cũng như đồ thị biểu diễn của chúng giống như nội dung đã trình bày ở trên.

Chi phí biến đổi cấp bậc là các chi phí biến đổi không có sự biến đổi liên tục theo sự thay đổi liên tục của mức độ hoạt động. Các chi phí này chỉ biến đổi khi các hoạt động đã có sự biến đổi đạt đến một mức độ cụ thể nào đó. Đồ thị biểu diễn sự biến đổi chi phí biến đổi cấp bậc có dạng như hình 2.3.

Chi phí tiền lương của bộ phận công nhân phụ (phục vụ hoạt động của công nhân chính) ở các phân xưởng sản xuất là loại chi phí biến đổi cấp bậc này. Các công nhân phụ thường thực hiện các công việc như đưa vật liệu từ kho đến nơi sản xuất hoặc đưa thành phẩm từ nơi sản xuất đi nhập kho, ... và được biên chế theo một tỉ lệ nhất định với số lượng công

nhân chính mà họ phục vụ. Khi khối lượng sản phẩm của các công nhân chính mà họ phục vụ gia tăng, cường độ lao động của họ cũng tăng theo nhưng mức lương mà họ được hưởng không thể tính gia tăng một cách liên tục theo cường độ lao động gia tăng của họ. Tiền lương của họ chỉ tăng lên ở một mức mới khi cường độ lao động của họ đạt đến một mức nhất định nào đó, và tương tự, sẽ giữ nguyên cho đến khi cường độ lao động của họ gia tăng đạt đến một mức mới.



Hình 2.3. Chi phí biến đổi cấp bậc

Tương tự, chi phí bảo trì máy móc thiết bị, chi phí sử dụng một số dịch vụ mua ngoài cũng mang tính chất của biến phí cấp bậc.

b. Chi phí cố định (Fixed costs)

Chi phí cố định (còn gọi là định phí hay chi phí cố định) là những chi phí, xét về lý thuyết, không có sự thay đổi theo các mức độ hoạt động đạt được. Vì tổng số chi phí cố định là không thay đổi cho nên, khi mức độ hoạt động tăng thì chi phí cố định tính theo đơn vị các mức độ hoạt động sẽ giảm và ngược lại.

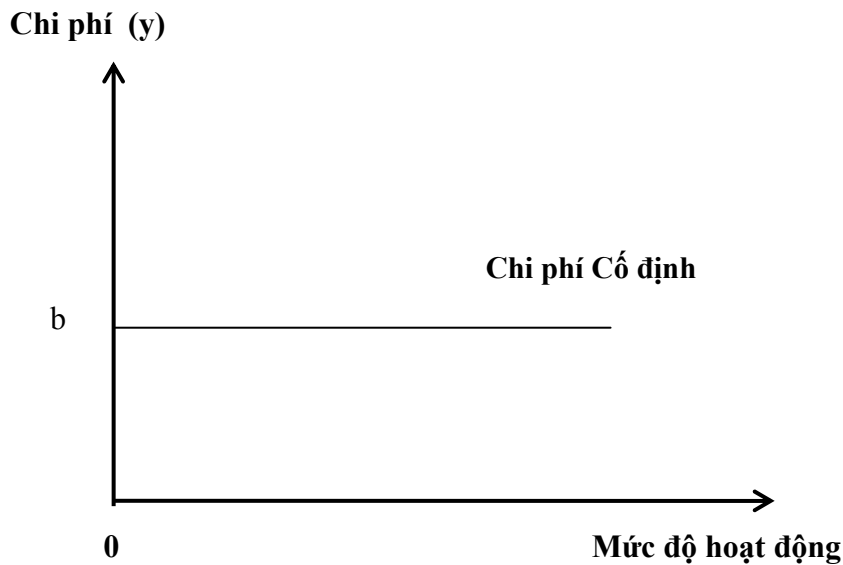
Nếu ta gọi b là tổng số chi phí cố định, thì đường biểu diễn chi phí cố định là một đường thẳng có dạng $y = b$.

Trong các doanh nghiệp sản xuất, các loại chi phí cố định thường gặp là chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí tiền lương nhân viên quản lý, chi phí quảng cáo, v.v.. Chi phí cố định còn được gọi là chi phí cố định hay định phí.

Có thể đưa ra nhận xét rằng loại chi phí chiếm tỉ trọng lớn trong chi phí cố định ở các doanh nghiệp sản xuất là các chi phí liên quan đến cơ sở vật chất tạo ra năng lực hoạt động cơ bản của doanh nghiệp, do đó, với xu hướng tăng cường hiện đại hoá cơ sở vật chất kỹ thuật của các doanh nghiệp như hiện nay thì tỉ trọng chi phí cố định ngày càng tăng cao trong tổng số chi phí của doanh nghiệp. Sự hiểu biết thấu đáo về quan hệ tỉ trọng chi phí biến đổi và chi

Chương 2: Chi phí và Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh

phí cố định (được hiểu là kết cấu chi phí của doanh nghiệp) là có ý nghĩa rất lớn trong việc đề ra các chính sách quản trị của doanh nghiệp.



Hình 2.4. Chi phí cố định

Xét ở khía cạnh quản lý chi phí, chi phí cố định được chia thành 2 loại: chi phí cố định bắt buộc và chi phí cố định không bắt buộc.

** Chi phí cố định bắt buộc (committed fixed costs)*

Chi phí cố định bắt buộc là các chi phí phát sinh nhằm tạo ra các năng lực hoạt động cơ bản của doanh nghiệp, thể hiện rõ nhất là chi phí khấu hao tài sản cố định hay tiền lương nhân viên quản lý ở các phòng ban chức năng. Bởi vì là tiền đề tạo ra năng lực hoạt động cơ bản nên các chi phí cố định bắt buộc gắn liền với các mục tiêu dài hạn của doanh nghiệp, chúng biểu hiện tính chất cố định khá vững chắc và ít chịu sự tác động của các quyết định trong quản lý ngắn hạn. Có thể đưa ra nhận xét rằng, mọi cố gắng trong việc cắt giảm các chi phí cố định bắt buộc đến không thể được, cho dù là chỉ trong một thời gian ngắn khi các quá trình sản xuất bị gián đoạn. Điểm mấu chốt trong việc quản lý loại chi phí này là tập trung vào việc nâng cao hiệu suất sử dụng các yếu tố vật chất và nhân lực cơ bản của doanh nghiệp.

** Chi phí cố định không bắt buộc (discretionary fixed costs)*

Khác với các chi phí cố định bắt buộc, các chi phí cố định không bắt buộc thường được kiểm soát theo các kế hoạch ngắn hạn và chúng phụ thuộc nhiều vào chính sách quản lý hàng năm của các nhà quản trị. Do vậy, loại chi phí này còn được gọi là chi phí cố định tùy ý hay chi phí cố định quản trị. Thuộc loại chi phí này gồm chi phí quảng cáo, chi phí nghiên cứu phát triển, chi phí đào tạo nhân viên, v.v..

Với bản chất ngắn hạn và phụ thuộc nhiều vào ý muốn của nhà quản trị, các chi phí cố định không bắt buộc là đối tượng được xem xét đầu tiên trong các chương trình tiết kiệm hoặc cắt giảm chi phí hàng năm của doanh nghiệp. Có thể nói, tính hợp lý về sự phát sinh của các chi phí cố định không bắt buộc, cả về chủng loại và giá trị, được xem xét theo từng kỳ là

Chương 2: Chi phí và Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh

biểu hiện rõ nhất chất lượng các quyết định của nhà quản trị trong quản lý chi phí. Các quyết định nay luôn bị ràng buộc bởi sự hạn chế về qui mô vốn cũng như bởi các mục tiêu tiết kiệm chi phí không ngừng của doanh nghiệp. Rất dễ dẫn đến các quyết định sai lầm nếu nhà quản trị không hiểu thấu đáo đặc thù kinh doanh của doanh nghiệp, cũng như tình huống cụ thể cho việc ra quyết định ở từng thời kỳ hoạt động.

c. Chi phí hỗn hợp (Mixed costs)

Chi phí hỗn hợp là những chi phí mà cấu thành nên nó bao gồm cả yếu tố chi phí biến đổi và chi phí cố định. Ở một mức độ hoạt động cụ thể nào đó, chi phí hỗn hợp mang đặc điểm của chi phí cố định, và khi mức độ hoạt động tăng lên, chi phí hỗn hợp sẽ biến đổi như đặc điểm của chi phí biến đổi. Hiểu theo một cách khác, phần cố định trong chi phí hỗn hợp thường là bộ phận chi phí cơ bản để duy trì các hoạt động ở mức độ tối thiểu, còn phần biến đổi là bộ phận chi phí sẽ phát sinh tỉ lệ với mức độ hoạt động tăng thêm. Trong các doanh nghiệp sản xuất, chi phí hỗn hợp cũng chiếm một tỉ lệ khá cao trong các loại chi phí, chẳng hạn như chi phí điện thoại, chi phí bảo trì, bảo dưỡng,...

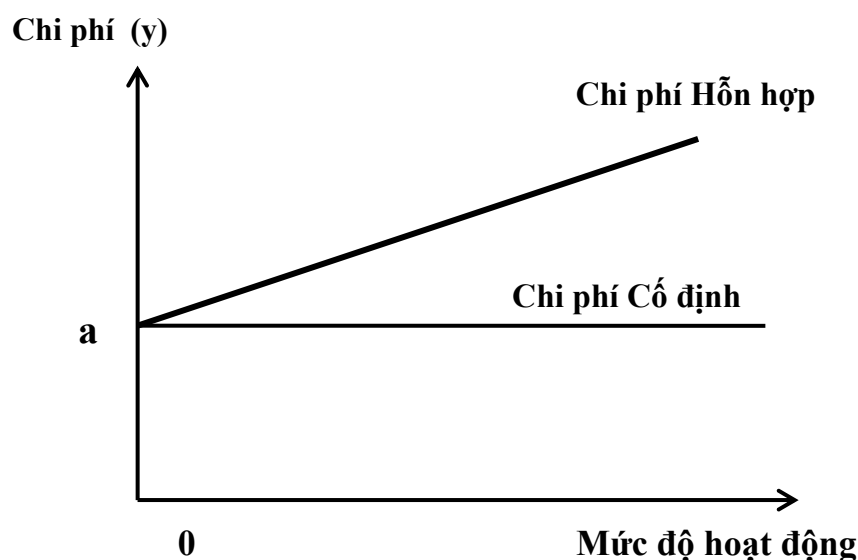
Nếu gọi:

a: là tỉ lệ biến đổi theo các mức độ hoạt động của bộ phận chi phí biến đổi trong chi phí hỗn hợp.

b: bộ phận chi phí cố định trong chi phí hỗn hợp.

thì phương trình biểu diễn sự biến thiên của chi phí hỗn hợp là một phương trình bậc nhất có dạng: $y = ax + b$.

Có thể minh họa sự biến đổi của chi phí hỗn hợp trên đồ thị như hình 2.5.



Hình 2.5: Đồ thị biểu diễn chi phí hỗn hợp

Để phục vụ việc lập kế hoạch, phân tích và quản lý chi phí, cần phải phân tích các chi phí hỗn hợp thành yếu tố biến đổi và yếu tố cố định. Việc phân tích này được thực hiện bằng một trong ba phương pháp: phương pháp cực đại, cực tiểu, phương pháp đồ thị phân tán và phương pháp bình phương bé nhất.

** Phương pháp cực đại, cực tiểu (the high-low method)*

Việc phân tích chi phí hỗn hợp thành các yếu tố cố định và biến đổi được tiến hành trên cơ sở các số liệu về chi phí hỗn hợp được thống kê và tập hợp theo các mức độ hoạt động khác nhau ở các khoảng thời gian. Phương pháp cực đại, cực tiểu tiến hành phân tích chi phí theo số liệu ở hai "điểm" thời gian có mức độ hoạt động đạt cao nhất và thấp nhất với giá trị chi phí hỗn hợp tương ứng của chúng.

Một cách khái quát, phương pháp này được thực hiện qua trình tự các bước như sau:

Bước 1: Xác định mức độ hoạt động cao nhất và thấp nhất và chi phí hỗn hợp tương ứng:

Nếu ta gọi M_{max} là điểm có mức độ hoạt động cao nhất thì tọa độ tương ứng của nó sẽ là $M_{max}(X_{max}; Y_{max})$, với X_{max} là mức độ hoạt động cao nhất và Y_{max} là chi phí hỗn hợp ở mức độ hoạt động cao nhất.

Tương tự, gọi M_{min} là điểm có mức độ hoạt động thấp nhất thì tọa độ tương ứng của M_{min} là $M_{min}(X_{min}; Y_{min})$, với X_{min} là mức độ hoạt động thấp nhất và Y_{min} là chi phí hỗn hợp tương ứng.

Bước 2: Xác định hệ số a của yếu tố chi phí biến đổi trong chi phí hỗn hợp theo công thức:

$$a = \frac{Y_{max} - Y_{min}}{X_{max} - X_{min}}$$

Bước 3: Xác định hằng số b của yếu tố chi phí cố định, bằng cách thay giá trị của a ở bước 2 vào phương trình biểu diễn của điểm M_{max} (hoặc M_{min}).

Chẳng hạn, khi thay giá trị của a vào phương trình biểu diễn của M_{max} , ta có:

$$Y_{max} = aX_{max} + b$$

từ đó:
$$b = Y_{max} - aX_{max}$$

Bước 4: Xác định phương trình biến thiên của chi phí hỗn hợp, có dạng:

$$y = ax + b$$

Để minh họa cho phương pháp tính, ta xem xét ví dụ sau:

Ví dụ 2.1:

Công ty Anh Quân có chi phí động lực thay đổi trong quan hệ với số giờ máy hoạt động. Số liệu thống kê tập hợp 12 tháng trong năm vừa qua như sau:

Chương 2: Chi phí và Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh

Tháng	Số giờ máy (giờ)	Chi phí (ngàn đồng)
1	2.000	410.000
2	1.500	375.000
3	2.500	430.000
4	3.200	450.000
5	4.000	495.000
6	3.800	490.000
7	4.200	500.000
8	3.000	460.000
9	3.500	470.000
10	2.600	435.000
11	3.700	480.000
12	5.400	570.000

Áp dụng phương pháp cực đại, cực tiểu phân tích chi phí bảo trì ở trên trong mối quan hệ với quãng đường vận chuyển như sau:

- Chọn điểm cao nhất và điểm thấp nhất:

Ta thấy điểm cao nhất tức là điểm có mức độ hoạt động vào tháng 12 với M_{12} (X_{max} ; Y_{max}) = M_{12} (5.400; 570.000). Tương tự điểm có mức hoạt động thấp nhất là vào tháng 2 với M_2 (X_{min} ; Y_{min}) = M_2 (1500; 375.000).

- Xác định hệ số biến đổi a của chi phí biến đổi:

$$\text{Ta có } a = \frac{570.000 - 375.000}{5.400 - 1.500} = 50 \text{ ngàn đồng/ giờ máy}$$

- Xác định hằng số b của chi phí cố định:

Thay giá trị của a vào phương trình biểu diễn chi phí bảo trì tháng 12, ta có:

$$\begin{aligned} 570.000 &= 50 \times 5.400 + b \\ \Rightarrow b &= 570.000 - 50 \times 5.400 = 300.000 \text{ ngàn đ} \end{aligned}$$

- Viết phương trình biểu diễn chi phí bảo trì: $y = 50x + 300.000$

* *Phương pháp bình phương bé nhất (the least squares method)*

Với phương pháp này, hệ số biến đổi a và hằng số b (trong phương trình bậc nhất biểu diễn chi phí hỗn hợp $y = ax + b$) được xác định theo hệ phương trình sau:

$$\sum xy = b\sum x + a \sum x^2$$

Chương 2: Chi phí và Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh

$$\sum y = nb + a \sum x$$

trong đó n là số lần quan sát.

Ứng dụng phương pháp này với chi phí bảo trì ở ví dụ 2.1 trên, trước hết chúng ta lập bảng tính toán các chỉ tiêu giá trị cần tính cho hệ phương trình trên

Tháng	X	Y	XY	X ²
1	2.000	410.000	820.000.000	4.000.000
2	1.500	375.000	562.500.000	2.250.000
3	2.500	430.000	1.075.000.000	6.250.000
4	3.200	450.000	1.440.000.000	10.240.000
5	4.000	495.000	1.980.000.000	16.000.000
6	3.800	490.000	1.862.000.000	14.440.000
7	4.200	500.000	2.100.000.000	17.640.000
8	3.000	460.000	1.380.000.000	9.000.000
9	3.500	470.000	1.645.000.000	12.250.000
10	2.600	435.000	1.131.000.000	6.760.000
11	3.700	480.000	1.776.000.000	13.690.000
12	5.400	570.000	3.078.000.000	29.160.000
Tổng	39.400	5.565.000	18.849.500.000	141.680.000

Thay số liệu liên quan ở bảng vào hệ phương trình trên, ta có:

$$18.849.500.000 = 39.400b + 141.680.000a$$

$$\text{và} \quad 5.565.000 = 12b + 39.400a$$

Giải hệ phương trình trên, ta tính ra được: $a = 46,846$ và $b = 309.940$

Vậy, theo phương pháp này, đường biểu diễn chi phí bảo trì có dạng:

$$y = 46,91x + 309.735$$

Nhận xét ưu, nhược điểm của các phương pháp:

Trong 2 phương pháp trên, phương pháp cực đại cực tiểu là phương pháp đơn giản, dễ thực hiện nhất nhưng lại cho ra kết quả có độ chính xác kém nhất. Lý do là vì phương pháp này chỉ tính toán căn cứ vào số liệu của 2 điểm có mức độ hoạt động cao và thấp nhất, nên tính đại diện cho tất cả các mức độ hoạt động không cao. Phương pháp bình phương bé nhất sử dụng phương pháp phân tích thống kê áp dụng tính toán cho tất cả các điểm hoạt động nên là phương pháp cho ra kết quả chính xác nhất. Ngày nay, với sự hỗ trợ đắc lực của máy tính, việc tính toán theo phương pháp này cũng không còn gặp nhiều khó khăn, cho dù các điểm quan sát tăng lên với số lượng lớn.

Phân loại chi phí theo mức độ hoạt động giúp nhà quản trị trong công việc xác định phương án đầu tư, xác định điểm hoà vốn cũng như việc tính toán phân tích tình hình tiết kiệm chi phí và định ra những biện pháp thích hợp để phấn đấu hạ thấp chi phí cho doanh nghiệp.

2.2.5. Phân loại chi phí theo phương pháp quy nạp

a. Chi phí trực tiếp

Trong các doanh nghiệp sản xuất, các khoản chi phí phát sinh có liên quan trực tiếp đến quá trình sản xuất sản phẩm hoặc thực hiện các đơn đặt hàng và do vậy có thể tính trực tiếp cho từng loại sản phẩm hay từng đơn đặt hàng thì được gọi là chi phí trực tiếp (direct costs).

b. Chi phí gián tiếp

Là các chi phí có liên quan đến nhiều sản phẩm, công việc, lao vụ, nhiều đối tượng khác nhau nên phải tập hợp, quy nạp cho từng đối tượng bằng phương pháp phân bổ gián tiếp.

Cần phân biệt cặp chi phí cơ bản - chi phí chung với cặp chi phí trực tiếp - chi phí gián tiếp. Các chi phí cơ bản thường là chi phí trực tiếp, nhưng chi phí cơ bản cũng có thể là chi phí gián tiếp khi có liên quan đến hai hay nhiều đối tượng khác nhau. Chi phí chung là chi phí gián tiếp nhưng cũng có thể là chi phí trực tiếp nếu phân xưởng (hoặc doanh nghiệp) chỉ sản xuất một loại sản phẩm.

Cách phân loại này có ý nghĩa thuần túy đối với kỹ thuật hạch toán. Trường hợp có phát sinh chi phí gián tiếp, bắt buộc phải áp dụng phương pháp phân bổ, lựa chọn tiêu thức phân bổ phù hợp. Mức độ chính xác của chi phí gián tiếp tập hợp cho từng đối tượng phụ thuộc vào tính hợp lý và khoa học của tiêu chuẩn phân bổ chi phí. Vì vậy, các nhà quản trị doanh nghiệp phải hết sức quan tâm đến việc lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí nếu muốn có các thông tin chân thực về chi phí và kết quả lợi nhuận từng loại sản phẩm, dịch vụ, từng loại hoạt động trong doanh nghiệp.

2.2.6. Các cách nhận diện khác về chi phí

Để phục vụ cho việc kiểm tra và ra quyết định trong quản lý, chi phí của doanh nghiệp còn được xem xét ở nhiều khía cạnh khác. Nổi bật nhất là việc xem xét trách nhiệm của các cấp quản lý đối với các loại chi phí phát sinh, thêm nữa, các nhà quản lý nên nhìn nhận đúng đắn sự thích đáng của các loại chi phí khác nhau phục vụ cho việc phân tích, so sánh để ra quyết định lựa chọn phương án tối ưu trong các tình huống.

a. Chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được

Một khoản chi phí được xem là chi phí có thể kiểm soát được (controllable costs) hoặc là chi phí không kiểm soát được (non-controllable costs) ở một cấp quản lý nào đó là tùy thuộc vào khả năng cấp quản lý này có thể ra các quyết định để chi phối, tác động đến khoản chi phí đó hay là không. Như vậy, nói đến khía cạnh quản lý chi phí bao giờ cũng gắn liền với một cấp quản lý nhất định: khoản chi phí mà ở một cấp quản lý nào đó có quyền ra quyết định

để chi phối nó thì được gọi là chi phí kiểm soát được (ở cấp quản lý đó), nếu ngược lại thì là chi phí không kiểm soát được.

Chẳng hạn, nhà quản trị bán hàng có trách nhiệm trong việc tuyển dụng cũng như quyết định cách thức trả lương cho nhân viên bán hàng, do vậy, chi phí tiền lương trả cho bộ phận nhân viên này là chi phí kiểm soát được đối với bộ phận bán hàng đó. Tương tự như vậy là các khoản chi phí tiếp khách, chi phí hoa hồng bán hàng, ... Tuy nhiên, chi phí khấu hao các phương tiện kho hàng, một khoản chi phí cũng phát sinh ở bộ phận bán hàng, thì lại là chi phí không kiểm soát được đối với nhà quản trị bán hàng bởi vì quyền quyết định xây dựng các kho hàng cũng như quyết định cách thức tính khấu hao của nó thuộc về bộ phận quản lý doanh nghiệp.

Chi phí không kiểm soát được ở một bộ phận nào đó thường thuộc hai dạng: các khoản chi phí phát sinh ở ngoài phạm vi quản lý của bộ phận (chẳng hạn các chi phí phát sinh ở các bộ phận sản xuất hoặc thu mua là chi phí không kiểm soát được đối với nhà quản trị bộ phận bán hàng), hoặc là các khoản chi phí phát sinh thuộc phạm vi hoạt động của bộ phận nhưng thuộc quyền chi phối và kiểm soát từ cấp quản lý cao hơn (như chi phí khấu hao các phương tiện kho hàng đối với nhà quản trị bộ phận bán hàng trong ví dụ trên). Cũng cần chú ý thêm rằng việc xem xét khả năng kiểm soát các loại chi phí đối với một cấp quản lý có tính tương đối và có thể có sự thay đổi khi có sự thay đổi về mức độ phân cấp trong quản lý.

Xem xét chi phí ở khía cạnh kiểm soát có ý nghĩa lớn trong phân tích chi phí và ra các quyết định xử lý, góp phần thực hiện tốt kế toán trách nhiệm trong doanh nghiệp.

b. Chi phí chìm (sunk costs)

Khái niệm chi phí chìm chỉ nảy sinh khi ta xem xét các chi phí gắn liền với các phương án hành động liên quan đến tình huống cần ra quyết định lựa chọn. Chi phí chìm được hiểu là khoản chi phí đã bỏ ra trong quá khứ và sẽ hiển hiện ở tất cả mọi phương án với giá trị như nhau. Nói cách khác, chi phí chìm được xem như là khoản chi phí không thể tránh được cho dù nhà quản trị quyết định lựa chọn thực hiện theo phương án nào. Chính vì vậy, chi phí chìm là loại chi phí không thích hợp cho việc xem xét, ra quyết định của nhà quản trị. Tuy nhiên, trong thực tế, việc nhận diện được chi phí chìm cũng như sự nhận thức rằng chi phí chìm cần được loại bỏ trong tiến trình ra quyết định không phải lúc nào cũng dễ dàng. Vấn đề sẽ được minh họa rõ ở chương 6 với nội dung phân tích thông tin để ra quyết định.

c. Chi phí chênh lệch (differential costs)

Tương tự như chi phí chìm, chi phí chênh lệch (cũng còn được gọi là chi phí khác biệt) cũng chỉ xuất hiện khi so sánh chi phí gắn liền với các phương án trong quyết định lựa chọn phương án tối ưu. Chi phí chênh lệch được hiểu là phần giá trị khác nhau của các loại chi phí của một phương án so với một phương án khác. Có hai dạng chi phí chênh lệch: giá trị của những chi phí chỉ phát sinh ở phương án này mà không có ở phương án khác, hoặc là phần chênh lệch về giá trị của cùng một loại chi phí ở các phương án khác nhau. Nhà quản trị đưa ra các quyết định lựa chọn các phương án trên cơ sở phân tích bộ phận chi phí chênh lệch này nên chi phí chênh lệch là dạng thông tin thích hợp cho việc ra quyết định.

d. Chi phí cơ hội (Opportunity costs)

Chi phí cơ hội là những thu nhập tiềm tàng bị mất đi khi lựa chọn thực hiện phương án này thay cho phương án khác. Chẳng hạn, với quyết định tự sử dụng cửa hàng để tổ chức hoạt động kinh doanh thay vì cho thuê thì thu nhập có được từ việc cho thuê của hàng trở thành chi phí cơ hội của phương án tự tổ chức kinh doanh.

Chi phí cơ hội là một yếu tố đòi hỏi luôn phải được tính đến trong mọi quyết định của quản lý. Để đảm bảo chất lượng của các quyết định, việc hình dung và dự đoán hết tất cả các phương án hành động có thể có liên quan đến tình huống cần ra quyết định là quan trọng hàng đầu. Có như vậy, phương án hành động được lựa chọn mới thực sự là tốt nhất khi so sánh với các khoản lợi ích mất đi của tất cả các phương án bị loại bỏ.

Tóm lại: Cho nhiều mục đích khác nhau, chi phí được xem xét theo nhiều khía cạnh khác nhau. Trước hết là một sự hiểu biết chung cần có về nội dung của chi phí kết hợp với việc xem xét chức năng của nó. Doanh nghiệp đã sử dụng những loại chi phí gì và sử dụng vào các mục đích gì là những dạng thông tin nhất thiết phải có trong các báo cáo tài chính. Tuy nhiên, phục vụ tốt cho hoạt động quản lý đòi hỏi những hiểu biết kỹ lưỡng hơn về chi phí. Chi phí xem xét ở góc độ kiểm soát được hay không kiểm soát được là điều kiện tiền đề cho việc thực hiện kế toán trách nhiệm. Chi phí khi được nhận thức và phân biệt thành dạng chi phí không thích hợp và chi phí thích hợp cho việc ra quyết định có tác dụng lớn phục vụ cho tiến trình phân tích thông tin, ra quyết định của nhà quản trị. Được sử dụng một cách tích cực và phổ biến nhất trong kế toán quản trị đó là cách phân loại chi phí theo cách ứng xử của nó với sản lượng thực hiện. Xem xét chi phí theo cách thức ứng xử của nó giúp thấy rõ một mối quan hệ rất căn bản trong quản lý: quan hệ giữa chi phí - sản lượng - lợi nhuận. Báo cáo thu nhập của doanh nghiệp lập theo cách nhìn nhận chi phí như vậy trở thành công cụ đắc lực cho nhà quản trị trong việc xem xét và phân tích các vấn đề.

2.3. CÁC HÌNH THỨC BIỂU HIỆN CHI PHÍ TRÊN BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH

2.3.1. Báo cáo kết quả kinh doanh theo chức năng của chi phí

Báo cáo kết quả kinh doanh theo chức năng của chi phí là báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của kế toán tài chính. Chi phí được thể hiện trên báo cáo kết quả kinh doanh theo chức năng của chi phí trong quá trình sản xuất kinh doanh như chi phí sản xuất, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp. Chính từ đặc điểm này, chi phí trên báo cáo kết quả kinh doanh chỉ thể hiện một cách chung nhất những chi phí tương xứng theo từng chức năng hoạt động doanh nghiệp để đạt được một nguồn thu nhập, lợi nhuận. Việc thể hiện chi phí như vậy sẽ cung cấp thông tin phù hợp với những yêu cầu thẩm tra hoạt động doanh nghiệp theo các chức năng từ các đối tác bên ngoài doanh nghiệp như cơ quan quản lý chức năng, các tổ chức tín dụng ngân hàng, các nhà đầu tư hiện tại và tương lai... Do đó, hình thức thể hiện chi phí này phù hợp với việc cung cấp thông tin công khai, phù hợp với thông tin kế toán tài chính.

Ví dụ 2.2:

Công ty An Nam chuyên sản xuất kinh doanh một mặt hàng tiêu dùng. Số liệu về tình hình kinh doanh của công ty với qui mô sản xuất và tiêu thụ 10.000 sản phẩm tháng 10/ năm N như sau:

Chỉ tiêu	Số tiền
1. Giá mua hàng hóa	26.000 đ/ SP
2. Chi phí thu mua	1.000 đ/ SP
4. Chi phí bán hàng	
- Hoa hồng bán hàng	4% doanh thu
Chi quảng cáo	5.000.000 đ/ tháng
- Lương nhân viên quản lý bán hàng	10.000.000đ/ tháng
- Khấu hao cửa hàng	10.000.000 đ/ tháng
5. Chi phí quản lý doanh nghiệp	
- Lương nhân viên quản lý	20.000.000đ/ tháng
- Khấu hao	10.000.000 đ/ tháng
- Chi phí văn phòng	10.000.000đ/ tháng
9. Đơn giá bán	37.000 đ

Báo cáo kết quả kinh doanh theo chức năng của chi phí với sản lượng sản xuất và tiêu thụ 10.000 sản phẩm như sau:

Công ty AN NAM	
BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH THÁNG 10 năm N	
(Theo chức năng của chi phí)	
Chỉ tiêu	Số tiền (đ)
1. Doanh thu	370.000.000
2. Giá vốn hàng bán	270.000.000
3. Lợi nhuận gộp	100.000.000
4. Chi phí bán hàng	39.800.000
5. Chi phí quản lý doanh nghiệp	40.000.000
6. Lợi nhuận	20.200.000

Với những thông tin trên báo cáo kết quả kinh doanh theo chức năng của chi phí, chúng ta nhận biết một cách khái quát rằng; để có được lợi nhuận 20.200.000 đồng tháng 10, doanh nghiệp phải mất chi phí giá vốn là 270.000.000 đồng, chi phí bán hàng 39.800.000 đồng và chi phí quản lý là 40.000.000 đ. Doanh nghiệp dễ dàng chứng minh chi phí này bằng những bằng chứng cụ thể gắn liền với từng chức năng hoạt động. Các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp cũng có thể kiểm tra tính chính xác, tính trung thực thông tin chi phí trên qua các chứng từ, sổ sách kế toán.

Tuy nhiên, khi doanh thu thay đổi báo cáo kết quả kinh doanh trên không cho chúng ta biết chi phí sẽ biến động như thế nào, lợi nhuận sẽ thay đổi như ra sao? Những chi phí nào liên quan trực tiếp đến sự biến động doanh thu để có giải pháp điều chỉnh, dự báo thích hợp thì thông tin trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo chức năng của chi phí không thể hiện được. Điều này đòi hỏi phải có một báo cáo kết quả kinh doanh khác để cung cấp thông tin chi tiết thể hiện mối quan hệ này. Đó chính là báo cáo kết quả kinh doanh theo mô hình số dư đảm phí.

3.2.2. Báo cáo kết quả kinh doanh theo mô hình Số dư đảm phí

Báo cáo kết quả kinh doanh theo mô hình số dư là báo cáo kết quả kinh doanh của kế toán quản trị. Trong báo cáo kết quả kinh doanh theo mô hình số dư đảm phí chi phí được phân loại theo mối quan hệ với mức độ hoạt động. Chi phí được phân thành hai loại là biến phí và định phí. Các chi phí này không phân biệt trong sản xuất và ngoài sản xuất, hay nói cách khác đây là biến phí và định phí kinh doanh. Phân loại chi phí thành biến phí và định phí. Các chi phí này không phân biệt trong sản xuất hay ngoài sản xuất, hay nói cách khác, đây là biến phí và định phí kinh doanh.

Phân loại chi phí thành biến phí và định phí là cơ sở để áp dụng việc phân tích mối quan hệ Chi phí – Khối lượng - Lợi nhuận. Từ đó, tạo điều kiện tốt hơn trong hoạch định phối hợp các mức độ chi phí, khối lượng, doanh thu để đạt được lợi nhuận mong muốn tốt nhất. Mặt khác, do sự biến động phức tạp của các yếu tố đầu vào và đầu ra kể cả về giá cả và số lượng hàng hoá trong cơ chế thị trường thì việc phân loại chi phí theo mức độ hoạt động sẽ giúp cho việc ra quyết định điều chỉnh nhanh chóng cơ cấu chi phí gồm biến phí và định phí thích hợp tròn các điều kiện kinh doanh khác nhau để đạt được các mục tiêu kinh doanh tốt hơn.

Việc xác định lợi nhuận trong Báo cáo kết quả kinh doanh theo mô hình lợi nhuận góp gắn liền với khái niệm lợi nhuận góp. Số dư đảm phí (contribution margin) là số tiền còn lại của doanh nghiệp sau khi trừ đi tổng biến phí.

$$\text{Số dư đảm phí} = \text{Tổng doanh thu} - \text{Tổng biến phí}$$

Hiệu số này được sử dụng để trang trải cho tổng chi phí trong kỳ, phần còn lại mới là lợi nhuận

$$\text{Lợi nhuận} = \text{Số dư đảm phí} - \text{Tổng định phí}$$

Chương 2: Chi phí và Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh

Báo cáo kết quả kinh doanh theo mô hình số dư đảm phí được sử dụng rất phổ biến trong quản trị nội bộ. Báo cáo này được vận dụng rất đa dạng, linh hoạt và có thể tính cho từng phương án kinh doanh, từng bộ phận, từng loại sản phẩm...một cách thường xuyên tại các thời điểm cần thiết, nhằm cung cấp thông tin hữu ích kịp thời phục vụ các nhà quản trị trong việc ra quyết định.

Báo cáo này có thể bổ sung các cột tính chi một đơn vị và cột tỷ lệ nhằm xác định tỷ lệ số dư đảm phí của doanh nghiệp phục vụ cho công tác quản trị và ra quyết định kinh doanh.

Ví dụ 2.3:

Lấy số liệu từ ví dụ 2.2, ta lập báo cáo kết quả kinh doanh danh số dư đảm phí.

Báo cáo kết quả kinh doanh theo chức năng của chi phí với sản lượng sản xuất và tiêu thụ 10.000 sản phẩm như sau:

Công ty AN NAM BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH THÁNG 10 năm N (Theo hình thức số dư đảm phí)		
Chỉ tiêu	Số tiền (đ)	Tỷ lệ (%)
1. Doanh thu	370.000.000	100,0%
2. Biến phí	284.800.000	77,0%
3. Số dư đảm phí	85.200.000	23,0%
4. Định phí	65.000.000	
6. Lợi nhuận	20.200.000	

Để cung cấp thông tin chi tiết cho nhà quản trị, báo cáo kết quả kinh doanh dạng số dư đảm phí được lập chi tiết như sau:

Công ty AN NAM BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH THÁNG 10 năm N (Theo hình thức số dư đảm phí)			
Chỉ tiêu	Đơn vị (đồng)	Số tiền (đồng)	Tỷ lệ (%)
1. Doanh thu tiêu thụ	37.000	370.000.000	100,0%
2. Biến phí	28.480	284.800.000	77,0%
- <i>Biến phí sản xuất (giá vốn hàng bán)</i>	<i>27.000</i>	<i>270.000.000</i>	
- <i>Biến phí bán hàng</i>	<i>148</i>	<i>14.800.000</i>	

Chương 2: Chi phí và Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh

- <i>Biến phí quản lý doanh nghiệp</i>		0	
3. Số dư đảm phí	8.520	85.200.000	23,0%
4. Định phí	6.500	65.000.000	
- <i>Định phí sản xuất</i>		0	
- <i>Định phí bán hàng</i>		<u>25.000.000</u>	
+ <i>Chi phí quảng cáo</i>		5.000.0000	
+ <i>Tiền lương</i>		10.000.000	
+ <i>Khấu hao</i>		10.000.000	
- <i>Định phí quản lý doanh nghiệp</i>		<u>40.000.000</u>	
+ <i>Lương nhân viên quản lý</i>		20.000.000	
+ <i>Khấu hao</i>		10.000.000	
+ <i>Chi phí văn phòng</i>		10.000.000	
5. Lợi nhuận		20.200.000	

Lợi nhuận của hai báo cáo kết quả kinh doanh của doanh nghiệp sản xuất có tổng lợi nhuận thuần bằng nhau chỉ trong trường hợp doanh nghiệp không có sản phẩm dở dang, thành phần dở dang cả đầu kỳ và cuối kỳ. Nếu có sản phẩm, hàng hoá tồn kho thì lợi nhuận của hai báo cáo này sẽ có sự khác nhau.

Báo cáo kết quả kinh doanh theo mô hình số dư đảm phí với phương pháp tính chi phí trực tiếp khác với báo cáo kết quả kinh doanh theo chức năng chi phí về loại thông tin chi phí, về cách tính lợi nhuận. Chúng ta nhận thấy để tạo ra mức lợi nhuận 20.200.000đ, doanh nghiệp phát sinh biến phí 284.500.000 đ, định phí 65.000.000đ và nó cũng chỉ ra khi doanh thu thay đổi với một mức độ nhất định thì biến phí sẽ gia tăng tỷ lệ theo doanh thu và định phí sẽ không thay đổi (trong phạm vi công suất của tài sản cố định của doanh nghiệp). Như vậy, muốn tăng lợi nhuận thì doanh nghiệp cần gia tăng doanh thu và những chi phí vật tư, nhân công. Điều này giúp nhà quản trị thấy được những thiệt hại, khả năng thu hẹp lợi nhuận khi giảm sút doanh thu. Qua phân tích chi phí thể hiện trên báo cáo kết quả kinh doanh theo mô hình số dư đảm phí, nhà quản trị sẽ thiết lập được nhiều công cụ, mô hình dự báo chi phí linh hoạt hơn cho ra quyết định điều hành kinh doanh.

CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 2

1. Khái niệm và bản chất về chi phí?
2. Sự cần thiết phải phân loại chi phí?
3. Trình bày nội dung và ý nghĩa của cách phân loại chi phí theo yếu tố kinh tế?
4. Trình bày nội dung và ý nghĩa của cách phân loại chi phí theo công dụng kinh tế?
5. Trình bày nội dung và ý nghĩa của cách phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động?
6. Trình bày nội dung và ý nghĩa của cách phân loại chi phí theo mối quan hệ với kỳ tính kết quả kinh doanh?
7. Cho ví dụ minh họa về các loại chi phí sau:
 - Chi phí chênh lệch
 - Chi phí cơ hội
 - Chi phí chìm
 - Chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp
 - Chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được?
8. Các phương pháp xác định thành phần của chi phí hỗn hợp? Nêu nhận xét về các phương pháp này?
9. Báo cáo kết quả kinh doanh theo số dư đảm phí có đặc điểm gì? Khi nào kết quả kinh doanh của báo cáo theo hình thức số dư đảm phí khác biệt với báo cáo theo chức năng của chi phí (theo chi phí toàn bộ)?

CHƯƠNG 3

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ VÀ GIÁ THÀNH SẢN PHẨM

3.1. NỘI DUNG CƠ BẢN CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM

3.3.1. Khái niệm và phân loại giá thành

a. Khái niệm giá thành

Sự vận động của quá trình sản xuất kinh doanh ở doanh nghiệp sản xuất bao gồm hai mặt đối lập nhau nhưng có liên quan mật thiết với nhau. Một là chi phí mà doanh nghiệp bỏ ra, hai là kết quả sản xuất mà doanh nghiệp thu được. Những sản phẩm, công việc, lao vụ nhất định đã hoàn thành phục vụ cho nhu cầu tiêu dùng của xã hội cần được tính giá thành.

Giá thành sản phẩm là biểu hiện bằng tiền của các khoản hao phí về lao động sống và lao động vật hoá có liên quan đến khối lượng, kết quả, sản phẩm, dịch vụ đã hoàn thành trong kỳ (tháng, quý, năm). Những khoản chi phí nào phát sinh (bao gồm cả kỳ trước chuyển sang và phát sinh trong kỳ) và chi phí trích trước có liên quan đến khối lượng sản phẩm dịch vụ trong kỳ sẽ tạo nên giá thành sản phẩm. Hay nói cách khác bản chất của giá thành sản phẩm là tập hợp các chi phí sản xuất nhưng được kết tinh trong sản phẩm đã hoàn thành. Do đó khi muốn xác định giá thành của sản phẩm thì ta phải xác định và tập hợp chi phí được một cách chính xác các khoản chi phí sản xuất đã phát sinh từ đó tiến hành quy nạp các chi phí.

b. Phân loại giá thành

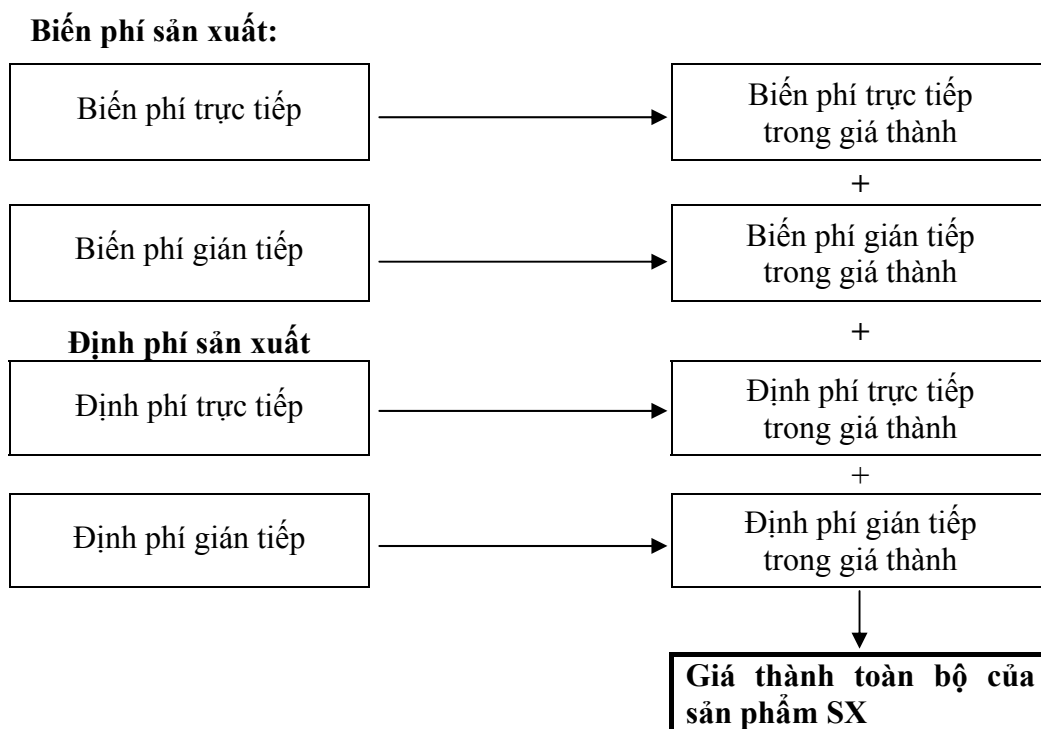
** Phân loại giá thành theo phạm vi tính toán chi phí.*

Để phục vụ cho một quyết định cụ thể, chỉ tiêu giá thành có thể được tính toán theo các phạm vi chi phí khác nhau. Theo tiêu thức này, cần phân biệt các loại (Chỉ tiêu) giá thành sau đây:

- Giá thành sản xuất toàn bộ.

Giá thành sản xuất toàn bộ là giá thành bao gồm toàn bộ các chi phí cố định và chi phí biến đổi thuộc chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Mô hình giá thành sản xuất toàn bộ được mô tả ở sơ đồ 3.1.

Dựa vào giá thành sản xuất toàn bộ, doanh nghiệp có thể xác định được kết quả sản xuất sản phẩm là lãi hay lỗ. Do bản chất của nó, giá thành sản xuất toàn bộ thông thường đóng vai trò chủ yếu trong các quyết định mang tính chất chiến lược dài hạn: Quyết định ngừng sản xuất hoặc tiếp tục sản xuất một loại sản phẩm nào đó. Vì vậy, chỉ tiêu giá thành sản xuất toàn bộ có ý nghĩa quan trọng trong quản trị doanh nghiệp. Tuy vậy, đối với doanh nghiệp sản xuất nhiều loại sản phẩm khác nhau, việc tính toán xác định giá thành toàn bộ của từng loại sản phẩm một cách thường xuyên (ví dụ hàng tháng) là phí thực tế (việc tính toán này rất phức tạp) và mang lại rất ít lợi ích nếu như doanh nghiệp không phải đứng trước sự lựa chọn mang tính quyết định nào.



Hình 3.1 - Giá thành toàn bộ của sản phẩm sản xuất.

Trong giá thành toàn bộ của sản phẩm sản xuất, toàn bộ định phí tính hết vào giá thành sản xuất nên phương pháp xác định giá thành sản xuất toàn bộ còn được gọi là phương pháp định phí toàn bộ.

- Giá thành sản xuất theo biến phí.

Giá thành sản xuất theo biến phí chỉ bao gồm các biến phí sản xuất, kể cả biến phí trực tiếp và biến phí gián tiếp. Như vậy, trong phương pháp xác định giá thành sản xuất theo biến phí, các chi phí sản xuất cố định được tính ngay vào báo cáo kết quả kinh doanh như các chi phí thời kỳ trong niên độ mà không tính vào giá thành sản xuất.

Do giá thành sản xuất chỉ bao gồm biến phí sản xuất nên gọi là giá thành sản xuất bộ phận. Trên cơ sở giá thành sản xuất bộ phận, doanh nghiệp sẽ xác định được số dư đảm phí (hay còn gọi là hiệu số gộp) và cho phép mô hình hoá một cách đơn giản mối quan hệ giá thành - khối lượng, lợi nhuận.

- Giá thành sản xuất có phân bổ hợp lý chi phí cố định.

Nội dung giá thành sản xuất có phân bổ hợp lý chi phí cố định bao gồm:

+ Toàn bộ biến phí sản xuất (trực tiếp và gián tiếp).

+ Phần định phí được phân bổ trên cơ sở mức hoạt động thực tế so với mức hoạt động chuẩn (theo công suất thiết kế và định mức).

Chỉ tiêu giá thành sản xuất có phân bổ hợp lý chi phí cố định khắc phục được nhược điểm của chỉ tiêu giá thành theo biến phí và được sử dụng trong kiểm soát quản lý ở doanh nghiệp.

- Giá thành toàn bộ của sản phẩm tiêu thụ.

Giá thành toàn bộ của sản phẩm tiêu thụ gồm giá thành sản xuất cộng các chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp, cụ thể là:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Giá thành toàn} & & \text{Giá thành} & & \text{Chi phí} & & \text{Chi phí quản} \\ \text{bộ sản phẩm} & = & \text{sản xuất} & + & \text{bán} & + & \text{lý doanh} \\ \text{tiêu thụ} & & \text{toàn bộ} & & \text{hàng} & & \text{ng nghiệp} \end{array}$$

Hoặc :

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Giá thành} & & \text{Giá thành} & & \text{Định} & & \text{Chi phí} & & \text{Chi phí} \\ \text{toàn bộ sản} & = & \text{sản xuất theo} & + & \text{phí sản} & + & \text{bán} & + & \text{quản lý} \\ \text{phẩm tiêu thụ} & & \text{biến phí} & & \text{xuất} & & \text{hàng} & & \text{DN} \end{array}$$

Hoặc

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Giá thành} & & \text{Giá thành SX} & & \text{Chi phí} & & \text{Chi phí} & & \text{Chi phí} \\ \text{toàn bộ sản} & = & \text{có phân bổ} & + & \text{hoạt động} & + & \text{bán} & + & \text{quản lý} \\ \text{phẩm tiêu thụ} & & \text{hợp lý chi phí} & & \text{dưới công} & & \text{hàng} & & \text{doanh} \\ & & \text{cố định} & & \text{suất} & & & & \text{ng nghiệp} \end{array}$$

Chỉ tiêu giá thành toàn bộ sản phẩm tiêu thụ chỉ xác định khi sản phẩm đã tiêu thụ và được sử dụng để xác định kết quả tiêu thụ của doanh nghiệp.

** Phân loại giá thành theo thời điểm và cơ sở số liệu tính giá thành.*

Theo tiêu thức này, gồm có các loại giá thành: Giá thành kế hoạch, giá thành định mức, giá thành thực tế.

Trong đó giá thành định mức được sử dụng rộng rãi trong kế toán quản trị để so sánh với giá thành thực tế để tìm ra những chênh lệch, bản chất của các chênh lệch này (về giá cả, về năng suất...) và tìm ra những nguyên nhân của các chênh lệch đó. Nói cách khác, giá thành định mức được sử dụng cho mục đích kiểm soát quản lý.

3.1.2. Đối tượng kế toán chi phí sản xuất, đối tượng tính giá thành**a. Đối tượng kế toán tập hợp chi phí sản xuất**

Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất là phạm vi và giới hạn để tập hợp chi phí sản xuất theo các phạm vi và giới hạn nhằm đáp ứng yêu cầu kiểm tra giám sát chi phí và yêu cầu tính giá thành. Xác định đối tượng kế toán chi phí sản xuất là khâu đầu tiên trong việc tổ chức kế toán chi phí sản xuất. Thực chất của việc xác định đối tượng kế toán chi phí sản xuất là xác định nơi gây ra chi phí (phân xưởng, bộ phận sản xuất, giai đoạn công nghệ...) hoặc đối tượng chi phí (sản phẩm, đơn đặt hàng...)

Căn cứ để xác định đối tượng kế toán chi phí sản xuất là:

- Đặc điểm tổ chức sản xuất và quản lý
- Quy trình công nghệ sản xuất
- Loại hình sản xuất sản phẩm

- Khả năng hạch toán, yêu cầu quản lý cụ thể của từng đơn vị

Như vậy, xác định đối tượng chi phí sản xuất một cách khoa học, hợp lý là cơ sở để tổ chức kế toán chi phí sản xuất, từ việc tổ chức hạch toán ban đầu đến tổ chức tổng hợp số liệu, ghi chép trên tài khoản, sổ chi tiết...để tập hợp chi phí cho các đối tượng phục vụ cho việc tính giá thành sản phẩm.

b. Đối tượng tính giá thành

Đối tượng tính giá thành là các loại sản phẩm, dịch vụ mà doanh nghiệp đã sản xuất hoàn thành đòi hỏi phải tính tổng giá thành và giá thành đơn vị.

Việc xác định đối tượng tính giá thành cũng cần phải căn cứ vào đặc điểm tổ chức sản xuất, quản lý sản xuất, quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm, khả năng, yêu cầu quản lý cũng như tính chất của từng loại sản phẩm cụ thể.

Nếu doanh nghiệp tổ chức sản xuất đơn chiếc thì từng sản xuất được xác định là đối tượng tính giá thành. Nếu doanh nghiệp tổ chức sản xuất hàng loạt thì từng loại sản phẩm là đối tượng tính giá thành.

Đối với quy trình công nghệ sản xuất giản đơn thì đối tượng tính giá thành sẽ là sản phẩm hoàn thành cuối cùng của quá trình công nghệ, còn các doanh nghiệp có quá trình công nghệ sản xuất và chế biến phức tạp thì đối tượng tính giá thành có thể là nửa thành phẩm ở từng giai đoạn và thành phẩm hoàn thành ở giai đoạn công nghệ cuối cùng và cũng có thể là từng bộ phận, chi tiết sản phẩm và sản phẩm đã lắp ráp hoàn thành.

Đối tượng kế toán chi phí sản xuất và đối tượng tính giá thành giống nhau về bản chất, đều là những phạm vi, giới hạn nhất định để tập hợp chi phí sản xuất theo đó và cùng phục vụ cho công tác quản lý, phân tích, kiểm tra chi phí, giá thành sản phẩm. Giữa chúng có mối quan hệ chặt chẽ, việc xác định hợp lý đối tượng kế toán tập hợp chi phí sản xuất là tiền đề, điều kiện để tính giá thành theo các đối tượng tính giá thành trong doanh nghiệp.

Trong thực tế, một đối tượng kế toán tập hợp chi phí sản xuất có thể trùng với một đối tượng tính giá thành sản phẩm hoặc một đối tượng kế toán tập hợp chi phí sản xuất bao gồm nhiều đối tượng tính giá thành sản phẩm và ngược lại.

Mối quan hệ giữa đối tượng kế toán tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm ở một doanh nghiệp cụ thể sẽ quyết định việc lựa chọn phương pháp tính và kỹ thuật tính giá thành của doanh nghiệp đó.

Trên thực tế, khi xem xét các loại nửa thành phẩm tự chế, các bộ phận, một chi tiết sản phẩm có là đối tượng tính giá thành hay không cần phải cân nhắc đến các mặt như: chu kỳ sản xuất sản phẩm dài hay ngắn, nửa thành phẩm tự chế có phải là hàng hoá hay không để xác định cho phù hợp.

c. Kỳ tính giá thành sản phẩm

Kỳ tính giá thành sản phẩm là khoảng thời gian cần thiết để bộ phận tính giá thành tổng hợp chi phí và tính giá thành cho sản phẩm, dịch vụ, công việc, kết quả hoàn thành. Kỳ

Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

tính giá thành được xác định căn cứ vào loại hình sản xuất, đặc điểm sản xuất, chu kỳ sản xuất và nhu cầu thông tin tích giá thành.

3.1.3. Phương pháp tập hợp chi phí sản xuất

Tuỳ thuộc vào khả năng quy nạp chi phí vào các đối tượng kế toán tập hợp chi phí sản xuất, kế toán sẽ áp dụng phương pháp tập hợp chi phí sản xuất một cách phù hợp.

** Phương pháp tập hợp trực tiếp.*

Phương pháp tập hợp trực tiếp áp dụng đối với các chi phí có liên quan trực tiếp đến đối tượng kế toán tập hợp chi phí đã xác định và công tác hạch toán, ghi chép ban đầu cho phép quy nạp trực tiếp các chi phí này vào từng đối tượng kế toán tập hợp chi phí có liên quan.

** Phương pháp phân bổ gián tiếp.*

Phương pháp phân bổ gián tiếp được áp dụng khi một loại chi phí có liên quan đến nhiều đối tượng kế toán tập hợp chi phí sản xuất, không thể tập hợp trực tiếp cho từng đối tượng được. Trường hợp này phải lựa chọn tiêu chuẩn hợp lý để tiến hành phân bổ chi phí cho các đối tượng liên quan theo công thức:

$$Ci = \frac{\sum_{i=1}^n C}{\sum_{i=1}^n Ti} \times Ti$$

Trong đó : Ci : Là chi phí sản xuất phân bổ cho đối tượng thứ i .

$\sum C$: Tổng chi phí sản xuất đã tập hợp cần phân bổ.

$\sum_{i=1}^n Ti$: Tổng đại lượng của tiêu chuẩn dùng để phân bổ.

Ti : Đại lượng của tiêu chuẩn dùng để phân bổ của đối tượng i .

Đại lượng của tiêu chuẩn dùng để phân bổ (một số tác giả gọi là đơn vị công) được lựa chọn tuỳ thuộc vào từng trường hợp cụ thể. Độ tin cậy của thông tin về chi phí thuộc vào tính hợp lý của tiêu chuẩn phân bổ được lựa chọn.

3.1.4. Kế toán tập hợp chi phí sản xuất.

a. Kế toán chi phí vật liệu trực tiếp.

Trong kế toán quản trị, tài khoản 621 "Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp" được mở chi tiết theo từng đối tượng tập hợp chi phí sản xuất đã xác định.

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp sử dụng để sản xuất sản phẩm phần lớn là chi phí trực tiếp nên được tập hợp trực tiếp cho từng đối tượng liên quan căn cứ vào chứng từ xuất kho vật liệu và báo cáo sử dụng vật liệu ở từng phân xưởng (đội, trại, địa điểm) sản xuất.

Trường hợp cần phải phân bổ gián tiếp, tiêu chuẩn phân bổ thường sử dụng là :

- Đối với chi phí nguyên liệu, vật liệu chính, nửa thành phẩm mua ngoài có thể chọn tiêu chuẩn phân bổ là: Chi phí định mức, chi phí kế hoạch, khối lượng sản phẩm sản xuất...

Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

- Đối với chi phí vật liệu phụ, nhiên liệu có thể chọn tiêu chuẩn phân bổ là: Chi phí định mức, chi phí kế hoạch, chi phí thực tế của nguyên liệu, vật liệu chính, khối lượng sản phẩm sản xuất...

Ví dụ 3.1 :

Doanh nghiệp sản xuất An Nam sản xuất 2 loại sản phẩm A và B. Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất đã xác định là quá trình sản xuất của từng loại sản phẩm. Doanh nghiệp kế toán tổng hợp hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên. Trong tháng có các tài liệu liên quan đến kế toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp như sau:

(1) Căn cứ số liệu tập hợp từ các phiếu xuất kho nguyên liệu, vật liệu chính, trị giá thực tế của nguyên vật liệu chính sử dụng trực tiếp sản xuất đã tập hợp trực tiếp cho sản phẩm A là 86.000.000 đ và sản phẩm B là 64.000.000 đ.

(2) Doanh nghiệp mua vật liệu phụ từ bên ngoài, giá mua theo hoá đơn (chưa có thuế giá trị gia tăng) là 14.400.000đ (chưa trả tiền người bán) đem vào sử dụng trực tiếp sản xuất hai loại sản phẩm, không qua nhập kho (phân bổ theo chi phí NVL chính).

(3) Báo cáo sử dụng vật liệu của phân xưởng.

- Vật liệu chính sử dụng cho sản phẩm A còn thừa nhập lại kho là 5.000.000 đ.

- Bộ phận sản xuất sản phẩm B có thu hồi phế liệu nhập kho là 1.000.000đ

(4) Cuối tháng tính toán phân bổ và kết chuyển chi phí nguyên vật liệu trực tiếp theo mức chi phí thực tế.

Căn cứ số liệu trên, kế toán tập hợp chi phí và ghi sổ theo các định khoản sau đây:

(1) Chi phí NVL trực tiếp xuất kho cho sản xuất

Nợ TK 621 150.000.000đ (Chi tiết SPA: 86.000.000đ; SP B: 64.000.000đ)

Có TK 152 150.000.000đ

(2) Phân bổ chi phí vật liệu phụ cho từng loại sản phẩm theo mức chi phí nguyên vật liệu chính:

+ Xuất dùng cho sản phẩm A	86.000.000 đ
+ Trừ vật liệu thừa nhập kho	<u>5.000.000 đ</u>
+ Chi phí thực tế	81.000.000 đ
+ Xuất dùng cho sản phẩm B	64.000.000 đ
+ Trừ phế liệu thu hồi	<u>1.000.000 đ</u>
+ Chi phí thực tế	63.000.000 đ

Vật liệu phụ phân bổ theo chi phí nguyên vật liệu thực tế:

$$\text{Hệ số phân bổ} = \frac{14.400.000}{81.000.000 + 63.000.000} = 0,10$$

Phân bổ cho:

Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

$$\text{Sản phẩm A} = 81.000.000 \times 0,1 = 8.100.000 \text{ đ}$$

$$\text{Sản phẩm B} = 63.000.000 \times 0,1 = 6.300.000 \text{ đ}$$

(3) Kế toán ghi sổ theo định khoản:

Nợ TK 621 14.400.000đ (Chi tiết SP A: 8.100.000đ; SP B: 6.300.000đ)

Có TK 331: 14.400.000đ

Nợ TK 152 6.000.000đ

Có TK 621 6.000.000 đ (Chi tiết SP A: 5.000.000đ; SP B: 1.000.000đ)

(4) Kết chuyển chi phí vật liệu trực tiếp cho các đối tượng:

Nợ TK 154 158.000.000đ (Chi tiết SP A: 89.100.000đ; SP B: 69.300.000đ)

Có TK 621 63.800.000đ

b. Kế toán chi phí nhân công trực tiếp.

Chi phí nhân công trực tiếp thường được tính trực tiếp vào từng đối tượng chịu chi phí liên quan. Trường hợp chi phí nhân công trực tiếp có liên quan đến nhiều đối tượng mà không hạch toán trực tiếp được (như tiền lương phụ, các khoản phụ cấp, hoặc tiền lương theo thời gian của công nhân sản xuất thực hiện nhiều công tác khác nhau trong ngày...) thì được tập hợp chung, sau đó chọn tiêu chuẩn thích hợp để tính toán phân bổ cho các đối tượng chịu chi phí có liên quan.

Tiêu chuẩn để phân bổ chi phí nhân công trực tiếp có thể là: chi phí tiền công định mức (hoặc kế hoạch), giờ công định mức, giờ công thực tế, khối lượng sản phẩm sản xuất....

Các khoản trích Bảo hiểm xã hội, Bảo hiểm y tế, Bảo hiểm thất nghiệp kinh phí công đoàn được tính cho từng đối tượng căn cứ tỷ lệ trích quy định hiện hành và số chi phí tiền lương đã tập hợp (hoặc trực tiếp, hoặc phân bổ gián tiếp) của từng đối tượng.

Ví dụ 3.2 :

Tại doanh nghiệp sản xuất An Nam, trong tháng có sản xuất 2 loại sản phẩm A và B. Có các tài liệu liên quan đến chi phí nhân công trực tiếp như sau:

(1) Căn cứ số liệu tập hợp từ bảng thanh toán tiền lương của công nhân trực tiếp sản xuất, tiền lương và phụ cấp phải trả cho công nhân sản xuất sản phẩm A : 20.000.000 đ; cho công nhân sản xuất sản phẩm B : 10.000.000đ; tiền lương nghỉ phép của công nhân sản xuất sản phẩm B là 5.000.000 đ.

(2) Doanh nghiệp thực hiện trích trước tiền lương nghỉ phép của công nhân theo kế hoạch hàng tháng, bằng 5% tiền lương phải trả.

(3) Trích BHXH, BHYT, BHTN và kinh phí công đoàn tính vào chi phí theo chế độ quy định.

(4) Cuối tháng tính toán kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp và phân bổ cho các đối tượng chịu chi phí.

Căn cứ số liệu trên, kế toán ghi sổ như sau:

(1) Tập hợp chi phí tiền lương

Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

Nợ TK 622	30.000.000đ (Chi tiết SPA: 20.000.000đ, SPB: 10.000.000đ)
Nợ TK 335	5.000.000đ
Có TK 334	35.000.000đ

(2) Trích trước chi phí tiền lương nghỉ phép của công nhân sản xuất theo kế hoạch:

Nợ TK 622	1.500.000đ (Chi tiết SPA: 1.000.000đ, SPB: 500.000đ)
Có TK 335	1.500.000đ

(3) Trích BHXH, BHYT, BHTN và kinh phí công đoàn (giả thiết đều tính theo tiền lương thực tế phải trả):

- BHXH	: 30.000.000 x 18%	= 5.400.000đ
- BHYT	: 30.000.000 x 4%	= 1.200.000đ
- BHTN	: 30.000.000 x 1%	= 300.000đ
- KPCĐ	: 30.000.000 x 2%	= 600.000đ
Cộng		7.500.000đ

Trong đó :

+ SPA:	20.000.000 x 25%	= 5.000.000đ
+ SP B:	10.000.000 x 25%	= 2.500.000đ
Cộng		7.500.000đ

Kế toán ghi:

Nợ TK 622:	7.500.000đ (Chi tiết SPA: 5.000.000đ, Chi tiết SPB: 2.500.000đ)
Có TK 338:	7.500.000đ

(4) Kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp cho từng loại sản phẩm:

- Chi phí nhân công trực tiếp sản phẩm A:

+ Tiền lương trực tiếp	20.000.000 đ
+ Trích tiền lương nghỉ phép	1.000.000 đ
+ Trích các khoản theo lương	5.000.000 đ
Cộng:	26.000.000 đ

- Chi phí nhân công trực tiếp sản phẩm B.

+ Tiền lương trực tiếp	10.000.000 đ
+ Trích tiền lương nghỉ phép	500.000 đ
+ Trích các khoản theo lương	2.500.000 đ
Cộng:	13.000.000 đ

Nợ TK 154	39.000.000 đ (Chi tiết SPA: 26.000.000 đ; SPB: 13.000.000 đ)
Có TK 622	39.000.000 đ

c. Kế toán chi phí sản xuất chung.

Trong kế toán quản trị, chi phí sản xuất chung được tập hợp theo từng địa điểm phát sinh chi phí (phân xưởng, đội, trại sản xuất...).

Trường hợp mỗi đơn vị, bộ phận sản xuất chỉ tiến hành sản xuất một loại sản phẩm, một loại công việc hay lao vụ nhất định, chi phí sản xuất chung của bộ phận, đơn vị đó là chi phí trực tiếp và được kết chuyển trực tiếp cho loại sản phẩm, công việc hoặc lao vụ đó.

Nếu có nhiều loại sản phẩm, công việc hoặc lao vụ, chi phí sản xuất chung của từng bộ phận, đơn vị được phân bổ cho các đối tượng liên quan theo tiêu chuẩn phân bổ nhất định. Cơ

Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

thể phân bổ theo tổng số chi phí sản xuất phát sinh, cũng có thể phân bổ theo từng bộ phận chi phí sản xuất chung đã tập hợp được trên các tài khoản cấp 2 của tài khoản 627 - Chi phí sản xuất chung.

Tiêu chuẩn sử dụng để phân bổ chi phí sản xuất chung có thể là:

- Chi phí nhân công trực tiếp.
- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.
- Tổng chi phí sản xuất cơ bản (bao gồm chi phí nhân công trực tiếp và chi phí nguyên vật liệu trực tiếp).
- Dự toán (hoặc định mức, chi phí sản xuất chung).....

Trong một hệ thống tính giá thành linh hoạt hơn, chi phí sản xuất chung có thể được tính cho các đối tượng liên quan theo định mức, hay dự toán. Phần chênh lệch giữa mức thực tế và dự toán được xử lý cuối kỳ kế toán theo một phương pháp nhất định.

Ví dụ 3.3:

Trong kỳ kế toán, công ty An Nam sản xuất 2 loại sản phẩm A và B đã tập hợp được chi phí sản xuất chung trên tài khoản 627 - Chi phí sản xuất chung như sau:

- Chi phí nhân viên, cán bộ quản lý (gồm cả tiền lương và các khoản trích theo lương) (TK 6271):	11.500.000 đ
- Chi phí vật liệu quản lý (TK 6272)	1.000.000 đ
- Chi phí công cụ, dụng cụ quản lý (TK 6273)	3.000.000 đ
- Chi phí khấu hao TSCĐ (TK 6274)	12.000.000 đ
- Chi phí điện, nước và dịch vụ mua ngoài (TK6277)	2.000.000 đ
- Chi phí khác bằng tiền	<u>1.700.000 đ</u>
Cộng:	31.200.000 đ

Nếu phân bổ chi phí sản xuất chung cho sản phẩm A và B theo chi phí nhân công trực tiếp (xem mục ví dụ 3.2) thì có kết quả sau:

$$\frac{\text{Hệ số phân bổ chi phí SXC}}{\text{chi phí SXC}} = \frac{31.200.000 \text{ đ}}{39.000.000 \text{ đ}} = 0,8$$

+ Mức phân bổ chi phí sản xuất chung:

- Sản phẩm A: 26.000.000 đ x 0,8 = 20.800.000 đ
- Sản phẩm B: 13.000.000 đ x 0,8 = 10.400.000 đ

Kế toán ghi :

Nợ TK 154	31.200.000
(Chi tiết SPA)	20.800.000
(Chi tiết SPB)	10.400.000
Có TK 627	31.200.000

3.1.5. Phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ

a. Đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ theo chi phí nguyên vật liệu chính trực tiếp hoặc chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

Theo phương pháp này giá trị sản phẩm dở dang (SPDD) cuối kỳ chỉ tính phần chi phí nguyên vật liệu chính trực tiếp hoặc chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, còn các chi phí khác tính cả cho sản phẩm hoàn thành. Ngay cả phần chi phí nguyên vật liệu chính hay nguyên vật liệu trực tiếp cũng tùy thuộc vào đặc điểm tình hình, yêu cầu quản lý chi phí của từng doanh nghiệp mà có thể tính theo mức độ hoàn thành của SPDD. Tuy nhiên để đơn giản, giảm bớt khối lượng tính toán, mà vẫn có thể đảm bảo mức độ chính xác khá cao, người ta tính cho sản phẩm hoàn thành và SPDD phần chi phí nguyên vật liệu như nhau theo công thức sau:

$$\text{SPDD cuối kỳ} = \frac{\text{Chi phí dở dang đầu kỳ} + \text{CP phát sinh trong kỳ}}{\text{Số lượng SP hoàn thành} + \text{Số lượng SPDD}} \times \text{Số lượng SPDD cuối kỳ}$$

Ví dụ 3.4:

Một doanh nghiệp sản xuất SP A, có các tài liệu sau (đơn vị tính 1000đ).

SPDD đầu kỳ tính theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp : 10.000

Trong đó chi phí nguyên vật liệu chính trực tiếp : 8.000.

- CPSX trong kỳ tập hợp cho toàn doanh nghiệp gồm:

+ Nguyên vật liệu trực tiếp : 190.000

Trong đó nguyên vật liệu chính: 172.000

+ Nhân công trực tiếp : 14.400

+ Chi phí sản xuất chung : 10.800

- Kết quả sản xuất: Hoàn thành 150.000 SP A, còn lại 50.000 SPDD.

Như vậy nếu tính cho SPDD cuối kỳ theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp ta có:

$$\text{SPDD cuối kỳ} = \frac{10.000 + 190.000}{150.000 + 50.000} \times 50.000 = 50.000$$

Còn nếu chỉ tính theo chi phí nguyên vật liệu chính trực tiếp thì:

$$\text{SPDD cuối kỳ} = \frac{8.000 + 172.000}{150.000 + 50.000} \times 50.000 = 45.000$$

Đối với những doanh nghiệp có qui trình công nghệ sản xuất sản phẩm kiểu phức tạp liên tục, sản phẩm phải qua nhiều giai đoạn chế biến liên tục, kế tiếp nhau thì SPDD cuối kỳ của các giai đoạn sau được đánh giá theo chi phí của nửa thành phẩm giai đoạn trước.

b. Đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ theo mức độ hoàn thành tương đương.

Theo phương pháp này, SPDD cuối kỳ phải chịu toàn bộ các khoản mục chi phí, theo mức độ hoàn thành của chúng. Do vậy khi kiểm kê SPDD cần phải xác định được mức độ

Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

hoàn thành của chúng, để qui đổi ra sản phẩm hoàn thành tương đương mà xác định chi phí dở dang.

Để đơn giản thì khoản chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (hoặc chi phí nửa thành phẩm của giai đoạn trước) tính cho sản phẩm hoàn thành và SPDD như nhau, còn các khoản mục chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung tính cho SPDD theo mức độ hoàn thành.

Việc tính toán chi phí cho SPDD cuối kỳ theo từng khoản mục như sau:

$$\text{Khoản mục chi phí NVLTT} = \frac{\text{Chi phí DD đầu kỳ} + \text{CP NVLTT trong kỳ}}{\text{Số lượng SP hoàn thành} + \text{Số lượng SPDD}} \times \text{Số lượng SPDD}$$

$$\text{Khoản mục chi phí NCTT} = \frac{\text{Chi phí DD đầu kỳ} + \text{CP NCTT trong kỳ}}{\text{Số lượng SP hoàn thành} + \text{Số lượng SPDD (qui đổi)}} \times \text{Số lượng SPDD (qui đổi)}$$

$$\text{Khoản mục chi phí SXC} = \frac{\text{Chi phí DD đầu kỳ} + \text{CP SXC trong kỳ}}{\text{Số lượng SP hoàn thành} + \text{Số lượng SPDD (qui đổi)}} \times \text{Số lượng SPDD (qui đổi)}$$

Trong đó SP qui đổi = SPDD x mức độ hoàn thành.

Ví dụ 3.5 :

Một doanh nghiệp sản xuất SP A, có các tài liệu sau (đơn vị tính 1.000đ).

- SPDD đầu kỳ gồm: nguyên vật liệu trực tiếp : 15.000, nhân công trực tiếp: 4.050, chi phí sản xuất chung: 2.000.

- Chi phí sản xuất trong kỳ tập hợp chung cho cả doanh nghiệp: nguyên vật liệu trực tiếp: 135.000, nhân công trực tiếp : 20.250, chi phí sản xuất chung : 11.500.

- Kết quả sản xuất: Cuối kỳ hoàn thành nhập kho 120 SP A, còn lại 30 SPDD với mức độ hoàn thành 50%.

Chi phí tính cho SPDD cuối kỳ theo từng khoản mục, theo mức độ hoàn thành như sau:

$$\text{Chi phí Nguyên vật liệu trực tiếp} = \frac{15.000 + 135.000}{120 + 30} \times 30 = 30.000$$

$$\text{Chi phí nhân công trực tiếp} = \frac{4.050 + 20.250}{120 + (30 \times 50\%)} \times 15 = 2.700$$

$$\text{+ Chi phí sản xuất chung} = \frac{2.000 + 11.500}{135} \times 15 = 1.500$$

Cộng : 34.200

Trong thực tế, do việc xác định mức độ hoàn thành của SPDD đòi hỏi tốn nhiều thời gian, đặc biệt ở các doanh nghiệp có qui trình công nghệ phức tạp kiểu liên tục, sản phẩm hoàn thành phải qua nhiều giai đoạn chế biến liên tục, nên có thể qui định mức độ hoàn thành

Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

của SPDD là 50% do vậy còn có phương pháp với tên gọi "Đánh giá SPDD cuối kỳ theo mức độ hoàn thành 50%".

c. Đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ theo chi phí định mức.

Trong các doanh nghiệp đã xây dựng được hệ thống định mức, dự toán chi phí cho sản phẩm, thì nên áp dụng phương pháp định giá SPDD cuối kỳ theo chi phí định mức.

Theo phương pháp này căn cứ vào khối lượng SPDD và mức độ hoàn thành của chúng cũng như yêu cầu quản lý chi phí của doanh nghiệp để tính phần chi phí cho SPDD cuối kỳ. Chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ được tính theo định mức (kế hoạch). Vì vậy phương pháp này chỉ được áp dụng khi hệ thống định mức chi phí sản xuất có độ chính xác cao. Chi phí tính cho SPDD cuối kỳ có thể được khái quát theo công thức sau:

$$\text{Khoản mục chi phí NCTT} = \frac{\text{Tổng số lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ}}{\text{Số lượng SPDD}} \times \frac{\text{Tỷ lệ hoàn thành}}{\text{Số lượng SPDD}}$$

Ví dụ 3.6 :

Một doanh nghiệp sản xuất một loại đồ gia dụng có quá trình sản xuất giản đơn, đánh giá SPDD theo chi phí định mức, Quý 1 năm N, công ty có các tài liệu sau:

Chi phí sản xuất định mức cho mỗi đơn vị SP ở từng giai đoạn là

Khoản mục chi phí	Số tiền
Chi phí NVL chính	1.500 ngàn đ/ sp
Chi phí NC trực tiếp	300 ngàn đ/ sp
CPSX chung	200 ngàn đ/ sp
Cộng	2.000 ngàn đ/ sp

Kết quả sản xuất hoàn thành 900 sản phẩm, còn lại 100 SPDD với mức độ hoàn thành 40%. Cho biết nguyên vật liệu chính phát sinh toàn bộ từ đầu qui trình công nghệ.

- Chi phí nguyên vật liệu chính trong SPDD cuối kỳ:

$$100 \times 100\% \times 1.500 = 150.000 \text{ ngàn đ}$$

- Chi phí nhân công trực tiếp trong SPDD cuối kỳ:

$$100 \times 40\% \times 300 = 12.000 \text{ ngàn đ}$$

- Chi phí nhân công trực tiếp trong SPDD cuối kỳ:

$$100 \times 40\% \times 200 = 8.000 \text{ ngàn đ}$$

Tổng chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ: $150.000 + 12.000 + 8.000 = 170.000$ ngàn đ

Đánh giá SPDD cuối kỳ theo phương pháp phù hợp với đặc điểm tình hình cụ thể của doanh nghiệp sẽ đảm bảo xác định đúng phần chi phí cấu thành nên giá thành sản phẩm, giúp cho việc xác định kết quả SXKD được chính xác.

3.1.6. Tổng hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm

Tổng hợp chi phí sản xuất là quá trình điều chỉnh, kết chuyển hoặc phân bổ chi phí sản xuất vào các đối tượng tính giá thành. Quá trình tổng hợp chi phí sản xuất được tiến hành như sau:

- Kết chuyển chi phí trực tiếp từ đối tượng kế toán chi phí vào đối tượng tính giá thành.
- Tổng hợp và phân bổ chi phí từ đối tượng kế toán chi phí được chọn theo tiêu thức phân bổ cho từng đối tượng tính giá thành.

Quá trình tính giá thành về cơ bản được thực hiện như sau:

- Xác định các khoản điều chỉnh giảm giá thành như phế liệu, phế phẩm, chi phí thiệt hại để loại khỏi giá thành sản phẩm.
- Xác định chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ có thể tiến hành trước hoặc song song với tính giá thành.
- Xác định giá thành sản phẩm (chi phí tính cho thành phẩm, công việc hoàn thành ở từng công đoạn, qui trình hay đơn đặt hàng).

Phương pháp tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản xuất sẽ được trình bày cụ thể ở mục 3.2.

3.1.7. Báo cáo chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm

Báo cáo chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm là một bảng tổng hợp các chi phí sản xuất, giá thành phát sinh trong kỳ kế toán.

Báo cáo chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm cung cấp các thông tin thích hợp cần thiết cho việc xây dựng kế hoạch, kiểm soát chi phí cũng như xác định kết quả kinh doanh nội bộ. Do vậy báo cáo này được thiết kế phù hợp với yêu cầu cung cấp thông tin quản lý chi phí. (Nội dung, kết cấu của báo cáo chi phí sản xuất và giá thành được trình bày cụ thể tại mục 3.3).

3.2. CÁC PHƯƠNG PHÁP TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM, DỊCH VỤ**3.2.1. Phương pháp tính giá thành theo công việc*****a. Đặc điểm hệ thống tính giá thành dựa trên công việc***

Tính giá thành theo công việc là hệ thống tính giá thành phổ biến áp dụng ở các doanh nghiệp sản xuất theo đơn đặt hàng của khách hàng. Tính giá thành theo công việc còn được gọi là tính giá thành theo đơn đặt hàng. Đa số các sản phẩm trong hệ thống tính giá thành này có ít nhất một trong các đặc điểm dưới đây:

Tính độc đáo theo yêu cầu của từng đơn đặt hàng: sản phẩm thuộc từng loại có rất ít hoặc không có điểm giống với các sản phẩm khác, không có sự lặp lại trong hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Ví dụ như trong các hoạt động xây dựng cơ bản (xây dựng các công trình dân dụng, xây dựng cầu đường, thủy lợi), hoạt động in ấn, sản xuất đồ dùng gia đình..., mỗi đơn đặt hàng có những yêu cầu riêng lẻ về kiểu dáng, thiết kế, công dụng và các đặc trưng có tính kỹ thuật khác.

Hoạt động sản xuất có thời gian bắt đầu và thời gian kết thúc rõ ràng. Sản phẩm sản xuất là những sản phẩm hoặc nhóm sản phẩm có thể xác định riêng lẻ. Ví dụ như hoạt động đóng tàu, ô tô, hoạt động in ấn theo nhu cầu của khách hàng... Đặc tính này xuất phát từ yêu cầu kỹ thuật của từng sản phẩm cũng như khối lượng sản xuất của từng đơn hàng

Sản phẩm có giá trị cao, kích thước lớn.

Như vậy, hệ thống tính giá thành theo đơn đặt hàng hay theo công việc phù hợp với các doanh nghiệp thuộc loại hình sản xuất đơn chiếc hoặc sản xuất hàng loạt nhỏ, công việc sản xuất thường được tiến hành theo đơn đặt hàng của người mua. Đơn đặt hàng có thể là một sản phẩm riêng biệt hoặc một số sản phẩm cùng loại.

Với những đặc điểm của sản phẩm, đối tượng tập hợp chi phí trong hệ thống tính giá thành theo công việc là từng đơn đặt hàng, còn đối tượng tính giá thành có thể cũng là đơn đặt hàng hoặc từng loại sản phẩm của đơn đặt hàng. Do độ dài thời gian cho sản xuất của từng đơn hàng có thể xác định riêng và không như nhau nên kỳ tính giá thành là khi đơn đặt hàng hoàn thành. Vì thế, vào cuối kỳ kế toán, nếu đơn chưa hoàn thành thì toàn bộ chi phí lũy kế cho công việc (đơn hàng) đó được xem là chi phí sản xuất kinh doanh dở dang.

b. Quy trình tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành

Hệ thống tính giá thành theo công việc về nguyên tắc áp dụng phương pháp tính giá toàn bộ. Nghĩa là giá thành sản phẩm bao gồm ba khoản mục chi phí cơ bản là chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp; chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Do nơi sản xuất có thể tiến hành sản xuất đồng thời nhiều công việc khác nhau theo yêu cầu của từng đơn hàng nên trong thực tế có thể phát sinh những chi phí chung cho nhiều đơn hàng khác nhau. Do vậy, để tập hợp chi phí sản xuất theo từng đơn đặt hàng cần quan tâm đến tính trực tiếp hay gián tiếp của chi phí.

Khi bắt đầu sản xuất theo đơn đặt hàng, bộ phận kế toán sẽ mở phiếu (thẻ) kế toán theo dõi chi phí theo từng đơn hàng, từng công việc. Phiếu chi phí công việc được lập khi phòng kế toán nhận được thông báo và lệnh sản xuất được phát ra cho công việc đó. Lệnh sản xuất chỉ được phát ra khi có đơn đặt hàng của khách hàng. Mỗi đơn đặt hàng được lập một phiếu chi phí công việc riêng biệt. Tất cả các phiếu chi phí công việc được lưu trữ lại khi đang sản xuất sản phẩm. Phiếu chi phí theo đơn đặt hàng thực chất là sổ kế toán chi tiết để tập hợp toàn bộ chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp; chi phí nhân công trực tiếp; chi phí sản xuất chung phục vụ cho việc tổng hợp các chi phí sản xuất theo đơn đặt hàng. Khi sản phẩm hoàn thành và giao cho khách hàng thì phiếu chi phí công việc là cơ sở để tính giá thành.

b1. Tập hợp chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp

Quá trình sản xuất bắt đầu bằng việc chuyển các loại nguyên vật liệu từ khâu dự trữ sang khâu sản xuất. Phần lớn các loại nguyên vật liệu này trực tiếp tạo nên thực thể của sản phẩm sản xuất, và hình thành nên khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp. Do mỗi công việc có những tính năng riêng biệt về mặt kỹ thuật nên nguyên vật liệu sử dụng cho từng đơn hàng (công việc) khác nhau về mặt số lượng, chủng loại và chất lượng. Đặc điểm này dẫn đến các thủ tục trong quá trình mua và xuất kho nguyên vật liệu ở đơn vị gắn liền với yêu cầu sản

Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

xuất của từng đơn hàng. Đây là điều kiện thuận lợi để tập hợp trực tiếp chi phí nguyên vật liệu theo từng đơn hàng riêng biệt.

Căn cứ trên phiếu xuất kho nguyên vật liệu, kế toán ghi nhận được chi phí nguyên vật liệu trực tiếp cho từng công việc, đơn đặt hàng. Chi phí này được ghi vào phiếu (sổ) chi phí theo công việc theo trình tự thời gian. Sau khi công việc hoặc đơn đặt hàng hoàn thành thì kế toán sẽ cộng tổng chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và ghi vào phần tổng chi phí nguyên vật liệu trực tiếp để cùng các chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung làm cơ sở cho việc xác định giá thành. Bảng 3.1 minh họa phiếu chi phí công việc của một doanh nghiệp sản xuất.

Bảng 3.1: Phiếu chi phí công việc

Công ty: X							
Phiếu chi phí đơn đặt hàng: số 20/ĐĐH							
Khách hàng: DNTN Vạn Thắng				Ngày bắt đầu sản xuất: 5/6/X3			
Sản phẩm:				Ngày hoàn thành: 25/6/X3			
Số lượng đặt hàng: 1000 sp							
Chi phí NVL trực tiếp			Chi phí nhân công trực tiếp			Chi phí sản xuất chung	
Ngày	PXX số	Số tiền (ng.đ)	Ngày	Phiếu lao động số	Số tiền (ngàn.đ)	Tiêu chuẩn phân bổ	Số tiền (ngàn.đ)
2/9	159	3.560	25/6		8.500	Tiền lương	6.580
8/9	179	6.560				CNSX	
25/9	208	2.270					
Tổng		12.390					
Tổng hợp:							
- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: 12.390 ngàn đồng							
- Chi phí nhân công trực tiếp: 8.500 ngàn đồng							
- Chi phí sản xuất chung: 6.580 ngàn đồng							
Tổng giá thành: 23.450 ngàn đồng							
Giá thành đơn vị: 23 ngàn đồng							
Người lập phiếu				Kế toán trưởng			
(ký tên)				(ký tên)			

b.2. Tập hợp chi phí nhân công trực tiếp

Chi phí nhân công trực tiếp bao gồm chi phí về tiền lương và các khoản trích theo lương của công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm của đơn đặt hàng. Cũng như chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, thông thường chi phí nhân công có thể theo dõi trực tiếp cho từng đơn đặt hàng.

Căn cứ vào bảng chấm công hay báo cáo sản lượng, cuối tháng kế toán lương sẽ tổng hợp toàn bộ công việc hoàn thành với đơn giá tiền lương từng công việc để tính ra tiền lương phải trả cho người lao động (thông qua bảng tính lương) và ghi vào phiếu chi phí công việc tương ứng. Các khoản trích theo lương (Bảo hiểm xã hội-BHXH, Bảo hiểm y tế- BHYT, Kinh phí công đoàn-KPCĐ, Trợ cấp thất nghiệp- TCTN) tính vào chi phí theo tỉ lệ quy định cũng phải được ghi nhận theo từng công việc. Khi đơn đặt hàng hoàn thành, kế toán sẽ cộng tổng chi phí nhân công trực tiếp và ghi vào phần tổng chi phí, làm cơ sở để xác định giá thành.

b.3. Tập hợp và phân bổ chi phí sản xuất chung

Chi phí sản xuất chung là những chi phí phát sinh trong phạm vi phân xưởng, những chi phí phục vụ sản xuất phát sinh trong quá trình chế tạo sản phẩm, gồm: chi phí nhân viên phân xưởng; chi phí vật liệu, dụng cụ sản xuất cho các hoạt động sửa chữa, bảo dưỡng thiết bị, khuôn mẫu...; Chi phí khấu hao TSCĐ thuộc bộ phận sản xuất; Chi phí dịch vụ mua ngoài; và các chi phí khác bằng tiền phục vụ cho hoạt động của phân xưởng.

Thông thường, chi phí sản xuất chung liên quan đến hoạt động sản xuất của nhiều đơn hàng, không thể tập hợp ngay khi phát sinh chi phí nên sẽ tập hợp trên một thẻ chi phí riêng. Đến cuối tháng, toàn bộ chi phí sẽ được tổng hợp và phân bổ cho từng đơn hàng theo tiêu thức thích hợp. Số được phân bổ sau đó sẽ được ghi vào phiếu chi phí công việc cho đơn đặt hàng đó.

Ví dụ: 3.7:

Tổng chi phí sản xuất chung trong tháng 6 của công ty Nam Thành là 13.793.000 đồng. Đơn vị tiến hành phân bổ chi phí sản xuất chung cho các đơn đặt hàng hoàn thành theo tiêu thức tiền lương công nhân trực tiếp sản xuất của từng đơn hàng. Tổng chi phí nhân công trực tiếp trong tháng của đơn vị là 25.600.000 đồng. Với tiêu thức đó, chi phí sản xuất chung phân bổ cho đơn đặt hàng số 20 nêu trên là:

$$\frac{13.793.000}{25.600.000} \times 8.500.000 = 4.580.000 \text{ đồng}$$

Như vậy, ở đây có vấn đề là cần lựa chọn *tiêu thức phân bổ như thế nào để phân bổ chi phí sản xuất chung*. Trên nguyên tắc, tiêu thức được lựa chọn để phân bổ có mối quan hệ mật thiết với chi phí cần phân bổ. Nói cách khác, tiêu thức phân bổ cần được xem là nhân tố tạo nên sự thay đổi chi phí sản xuất chung. Tiêu thức phân bổ trong trường hợp này cần được hiểu như là yếu tố, hoạt động làm phát sinh chi phí.

Thông thường, chi phí sản xuất chung được phân bổ theo tiền lương của công nhân trực tiếp sản xuất theo từng đơn hàng, từng công việc. Ý tưởng của việc lựa chọn tiêu thức

Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

phân bổ này xuất phát từ hoạt động quản lý sản xuất tại nơi sản xuất thực chất là quản lý công nhân trực tiếp sử dụng các phương tiện sản xuất trong hoạt động tạo ra sản phẩm. Gần như, toàn bộ các chi phí sản xuất chung tại nơi làm việc có mối liên hệ với tiêu thức phân bổ này. Tuy nhiên, có một hiện tượng không hợp lý phát sinh khi doanh nghiệp đang trong quá trình cải tiến công nghệ, thay thế lao động thủ công bằng các máy móc tự động. Trong điều kiện đó, việc chọn tiền lương hay giờ công làm tiêu chuẩn phân bổ sẽ là bất hợp lý. Bộ phận lao động thủ công sẽ chịu phần chi phí sản xuất chung được phân bổ nhiều hơn bộ phận lao động bằng máy móc, trong khi trên thực tế chi phí sản xuất chung sử dụng cho hoạt động này tương đối thấp so với bộ phận được đầu tư bằng hệ thống sản xuất tự động hoặc cơ giới hóa. Kết quả là giá thành sản phẩm sẽ không phản ánh hợp lý giá phí của sản phẩm tại các bộ phận trong doanh nghiệp. Thực tế này đã dẫn đến sự phát triển những cách thức mới trong phân bổ chi phí sản xuất chung, trong đó có liên quan đến một phương pháp tính giá khác, gọi là tính giá dựa trên cơ sở hoạt động (phương pháp ABC).

b.4. Tổng hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm

Toàn bộ chi phí tham gia vào sản xuất sản phẩm được tập hợp trên phiếu chi phí công việc vào cuối tháng. Nếu cuối tháng, công việc vẫn chưa hoàn thành thì toàn bộ chi phí tập hợp trên phiếu chi phí sẽ là giá trị sản phẩm dở dang. Khi đơn đặt hàng hoàn thành, toàn bộ chi phí tập hợp trên phiếu là tổng giá thành. Giá thành đơn vị sản phẩm được xác định như sau:

$$\text{Giá thành đơn vị} = \frac{\text{Tổng giá thành sản xuất}}{\text{Số lượng sản phẩm sản xuất}}$$

* Trường hợp cùng một qui trình công nghệ tạo ra nhiều loại sản phẩm khác nhau

Trong trường hợp sản phẩm trong qui trình công nghệ tạo ra nhiều sản phẩm khác nhau thì có thể qui đổi các loại sản phẩm trong qui trình công nghệ thành sản phẩm chuẩn để tính giá. Cơ sở để qui đổi có thể dựa vào khối lượng, thể tích, chiều dài, hay các đặc tính khác về kỹ thuật hoặc chi phí. Khi đó chi phí sản xuất được tập hợp theo từng nhóm sản phẩm của qui trình công nghệ sản xuất. Trình tự tính giá thành như sau:

<i>Tổng giá thành thực tế của nhóm sản phẩm</i>	<i>Chi phí SXDD đầu kỳ của nhóm sản phẩm</i>	<i>Chi phí SX phát sinh trong kỳ của nhóm sản phẩm</i>	<i>Chi phí SXDD cuối kỳ của nhóm sản phẩm</i>	<i>Giá trị khoản điều chỉnh cuối kỳ của nhóm sản phẩm</i>
	=	+	-	-

$$\text{Giá thành đơn vị sản phẩm chuẩn} = \sum_{i=1}^n \frac{\text{Tổng số lượng sản phẩm (i) hoàn thành}}{\text{Số lượng sản phẩm chuẩn}} \times \text{Giá thành định mức sản phẩm (i)}$$

i là từng loại sản phẩm trong nhóm.

$$\text{Giá thành định mức sản phẩm (i)} = \frac{\text{Giá thành định mức sản phẩm (i)}}{\text{Giá thành định mức sản phẩm chuẩn}}$$

Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

$$\frac{\text{Giá thành thực tế đơn vị sản phẩm chuẩn}}{\text{Giá thành thực tế đơn vị sản phẩm chuẩn}} = \frac{\text{Tổng giá thành thực tế nhóm sản phẩm}}{\text{Tổng sản phẩm chuẩn}}$$

$$\frac{\text{Giá thành thực tế đơn vị sản phẩm (i)}}{\text{Giá thành thực tế đơn vị sản phẩm chuẩn}} = \frac{\text{Giá thành thực tế đơn vị sản phẩm chuẩn}}{\text{Giá thành thực tế đơn vị sản phẩm chuẩn}} \times \frac{\text{Hệ số qui đổi sản phẩm (i)}}{\text{Giá thành thực tế đơn vị sản phẩm chuẩn}}$$

Ví dụ 3.8

Công ty Quang Phúc có qui trình công nghệ sản xuất giản đơn, trên cùng qui trình công nghệ sử dụng cùng loại vật tư, lao động, sản xuất ra hai loại sản phẩm X và Y có kết cấu giá thành có thể quy đổi được với nhau. Tháng 6 năm 201X, công ty có số liệu sau:

Đơn vị tính : ngàn đồng

Khoản mục chi phí	Chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ	Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ	Chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ
Chi phí NVL trực tiếp	2.000	20.570	4.070
Chi phí nhân công trực tiếp	800	11.520	1.320
Chi phí Sản xuất chung	900	11.980	1.380
Tổng cộng	3.700	44.070	6.770

Trong kỳ hoàn thành nhập kho 140 sản phẩm X, 300 sản phẩm Y. Dở dang cuối kỳ 51 sản phẩm X với mức độ hoàn thành 70%, 50 sản phẩm Y với mức độ hoàn thành 30%. Giá thành định mức sản phẩm X là 84 ngàn đ/ sản phẩm, sản phẩm Y là 100,8 ngàn đồng/ sản phẩm.

Tính giá thành sản phẩm của từng loại sản phẩm

Tổng giá thành thực tế của từng nhóm sản phẩm

$$3.700 \text{ ngàn đ} + 44.070 \text{ ngàn đ} = 41.000 \text{ ngàn đ}$$

Hệ số qui đổi của từng sản phẩm trong nhóm :

$$\frac{\text{Hệ số qui đổi sản phẩm X}}{\text{Giá thành định mức sản phẩm X}} = \frac{84 \text{ ngàn đ/sp}}{84 \text{ ngàn đ/sp}} = 1,0$$

$$\frac{\text{Hệ số qui đổi sản phẩm Y}}{\text{Giá thành định mức sản phẩm Y}} = \frac{100,8 \text{ ngàn đ/sp}}{84 \text{ ngàn đ/sp}} = 1,2$$

Tổng sản phẩm chuẩn của nhóm: (140 SP x 1) + (300 SP x 1,2) = 500 sản phẩm

Giá thành thực tế đơn vị sản phẩm chuẩn:

$$\frac{\text{Giá thành thực tế đơn vị sản phẩm chuẩn}}{\text{Giá thành thực tế đơn vị sản phẩm chuẩn}} = \frac{41.000 \text{ ngàn đ/sp}}{500 \text{ sản phẩm}} = 82 \text{ ngàn đ/sp}$$

Giá thành thực tế sản phẩm X: 82 ngàn đ/ sản phẩm x 1 = 82 ngàn đ/ sản phẩm

Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

Giá thành thực tế sản phẩm Y: 82 ngàn đ/ sản phẩm $\times 1,2 = 98,4$ ngàn đ/ sản phẩm

Tổng giá thành thực tế sản phẩm X: 82 ngàn đ/ sp $\times 140\text{sp} = 11.480$ ngàn đ/ sản phẩm

Tổng giá thành thực tế sản phẩm X: 98,4 ngàn đ/ sp $\times 300\text{sp} = 29.520$ ngàn đ/ sản phẩm

Thông tin chi phí và giá thành được thể hiện trên phiếu tính giá thành.

Công ty Quang Phúc

PHIẾU TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM

Sản phẩm X, Y

Tháng 6 năm 201X

Đơn vị: ngàn đồng

Chỉ tiêu		Khoản mục chi phí			Tổng cộng
		Chi phí NVL TT	Chi phí NC trực tiếp	Chi phí sản xuất chung	
Chi phí SXDD đầu kỳ của nhóm sản phẩm		2.000	800	900	3.700
Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ của nhóm sản phẩm		20.570	11.520	11.980	44.070
Chi phí SXDD cuối kỳ của nhóm sản phẩm		4.070	1.320	1.380	6.770
Khoản giảm giá thành của nhóm sản phẩm		0	0	0	0
Tổng giá thành thực tế nhóm sản phẩm		18.500	11.000	11.500	41.000
Giá thành thực tế đơn vị của nhóm sản phẩm		37	22	23	82
Sản phẩm X Hệ số 1,0; 140 sản phẩm	Giá thành thực tế đơn vị	37	22	23	82
	Tổng giá thành thực tế	5.180	3.080	3.220	11.480
Sản phẩm Y Hệ số 1,2; 300 sản phẩm	Giá thành thực tế đơn vị	44.4	26.4	27.6	98.4
	Tổng giá thành thực tế	13.230	7.290	8.280	29.520

c. Vấn đề tạm phân bổ chi phí sản xuất chung trong hệ thống tính giá thành theo công việc

Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

Qui trình tính giá thành ở trên sẽ cung cấp thông tin cho nhà quản trị theo giá thành thực tế. Kết quả đó có thể giúp nhà quản trị đánh giá hiệu quả của từng đơn hàng, từng công việc, kiểm soát chi phí thực tế so với dự toán trước khi bắt đầu sản xuất.

Tuy nhiên, việc tính giá thành thực tế tiềm ẩn một hạn chế là tính kịp thời trong cung cấp thông tin. Chi phí sản xuất chung thường chỉ được tập hợp đầy đủ vào cuối kỳ kế toán do chúng từ về các dịch vụ mua ngoài (điện, nước, viễn thông, ..) chưa về đến doanh nghiệp, nên việc phân bổ chi phí sản xuất chung theo từng đơn hàng chỉ được tiến hành vào cuối tháng. Thêm vào đó, nếu trong kỳ có một đơn hàng hoàn thành thì kế toán không thể cung cấp ngay thông tin về giá thành của đơn đặt hàng đó. Điều này ảnh hưởng đến những quyết định có tính tác nghiệp khi doanh nghiệp phải chào giá đấu thầu hay quyết định nhanh về chấp nhận các đơn chào hàng từ khách hàng. Thực tiễn này đòi hỏi kế toán phải có một cách thức xử lý chi phí sản xuất chung kịp thời để tính nhanh giá thành sản phẩm. Kỹ thuật đó là nội dung phương pháp tính giá thông dụng.

Theo kỹ thuật này, kế toán quản trị phải dự toán chi phí sản xuất chung trong kỳ tại mỗi phân xưởng tương ứng với mức hoạt động dự toán trong kỳ kế hoạch. Mức hoạt động dự toán thường là tiêu chuẩn để tiến hành phân bổ chi phí sản xuất chung, như tiền công hay giờ công của công nhân trực tiếp sản xuất. Trình tự của phương pháp này như sau:

- Khi tiến hành sản xuất, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp được tập hợp ngay khi phát sinh theo từng công việc.

- Khi có công việc hoặc sản phẩm của đơn đặt hàng hoàn thành, kế toán tiến hành tạm phân bổ chi phí sản xuất chung dự tính cho công việc hoặc khối lượng sản phẩm thực tế đã hoàn thành.

$$\frac{\text{Tỷ lệ phân bổ chi phí sản xuất chung ước tính}}{\text{Tỷ lệ phân bổ chi phí sản xuất chung ước tính}} = \frac{\text{Tổng chi phí sản xuất chung dự toán}}{\text{Tổng mức hoạt động dự toán}}$$

$$\frac{\text{Mức CP SXC tạm phân bổ}}{\text{Mức CP SXC tạm phân bổ}} = \frac{\text{Mức hoạt động thực tế}}{\text{Mức hoạt động thực tế}} \times \frac{\text{Tỷ lệ phân bổ ước tính}}{\text{Tỷ lệ phân bổ ước tính}}$$

Với cách tạm phân bổ trên, chi phí sản xuất chung được sử dụng để tính giá thành công việc, sản phẩm...chỉ là chi phí sản xuất chung ước tính. Do đó đến cuối kỳ kế toán, khi đã xác định được chi phí sản xuất chung thực tế thì phải tiến hành xử lý chênh lệch giữa chi phí sản xuất chung thực tế và chi phí sản xuất chung tạm phân bổ.

Sự chênh lệch về chi phí này là khách quan vì sẽ không thực tế khi cho rằng chi phí sản xuất chung được phân bổ ước tính phải bằng với chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh trong kỳ. Doanh nghiệp có thể chấp nhận những chênh lệch không đáng kể, không ảnh hưởng rõ rệt đến chi phí sản xuất sản phẩm. Tuy nhiên, nếu các chênh lệch lớn thì phải nghiên cứu và phân tích kỹ lưỡng những nguyên nhân gây ra chênh lệch đáng kể. Các nguyên nhân đó thường là:

-Doanh nghiệp dự toán không chính xác về chi phí sản xuất chung ước tính.

Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

- Ước tính không chính xác mức hoạt động làm căn cứ để phân bổ
- Chọn mức hoạt động căn cứ làm mẫu số không đủ tính chất đại diện.

Chênh lệch xảy ra được chia làm 2 trường hợp:

Trường hợp phân bổ thiếu, nghĩa là chi phí sản xuất chung ước tính tạm phân bổ bé hơn chi phí sản xuất chung thực tế. Khi đó, kế toán tiến hành điều chỉnh tăng (ghi dương) phần chi phí sản xuất chung còn thiếu trên phiếu tính giá thành và tính lại giá thành sản phẩm. Ngoài ra, việc điều chỉnh còn quan tâm đến xử lý các tài khoản tồn kho và giá vốn hàng bán.

Nếu mức chênh lệch nhỏ: toàn bộ mức chênh lệch này được đưa ngay vào giá vốn hàng bán trong kỳ (thường được áp dụng khi chênh lệch nhỏ hơn 5% chi phí sản xuất chung thực tế) và ghi:

Nợ TK Giá vốn hàng bán

Có TK Chi phí Sản xuất chung

Nếu mức chênh lệch lớn: cần phân bổ chi phí sản xuất chung còn thiếu theo tỷ lệ cho sản phẩm sản xuất và tiêu thụ trong kỳ, sản phẩm sản xuất nhưng chưa tiêu thụ và sản phẩm dở dang cuối kỳ. Việc lựa chọn loại tồn kho nào cần phân bổ cũng nên xem xét đến phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang. Nếu sản phẩm dở dang đánh giá theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp thì phần chi phí sản xuất chung không cần phân bổ cho số sản phẩm đang chế dở cuối kỳ. Sau đó kế toán ghi:

Nợ TK Giá vốn hàng bán

Nợ TK Thành phẩm

Nợ TK Chi phí SXKD dở dang

Có TK Chi phí sản xuất chung

Trường hợp phân bổ thừa, nghĩa là chi phí sản xuất chung thực tế nhỏ hơn chi phí sản xuất chung ước tính tạm phân bổ. Khi đó, kế toán sẽ điều chỉnh giảm (ghi âm) mức phân bổ thừa trên phiếu tính giá thành theo công việc. Cũng tương tự như trường hợp phân bổ thiếu, kế toán cũng xử lý các tài khoản tồn kho và giá vốn hàng bán khi mức chênh lệch nhỏ và mức chênh lệch lớn bằng các bút toán đỏ hay bút toán đảo ngược.

Với cách xử lý như trên, vào cuối kỳ kế toán, tài khoản chi phí sản xuất chung (TK627) không còn số dư nhưng số dư của các tài khoản được phân bổ sẽ thay đổi (TK154,TK155,TK632). Mức phân bổ cho chi phí sản xuất kinh doanh dở dang và thành phẩm sẽ được cộng vào số dư cuối kỳ của chúng và chuyển sang kỳ sau. Mức phân bổ cho giá vốn hàng bán được điều chỉnh ngay cho giá vốn hàng bán trong kỳ.

Ví dụ 3.9:

Một doanh nghiệp tập hợp theo đơn đặt hàng số 20 tại 2 phân xưởng như sau:

Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

	Phân xưởng 1	Phân xưởng 2
Giờ công lao động trực tiếp (giờ)	1.000	950
Chi phí nhân công trực tiếp (đồng)	4.500.000	4.845.000
Chi phí vật liệu trực tiếp (đồng)	3.000.000	4.300.000
Giờ máy hoạt động (giờ)	50	62

Doanh nghiệp phân bổ chi phí sản xuất chung cho các đơn hàng tại phân xưởng 1 theo chi phí nhân công trực tiếp và phân xưởng 2 theo số giờ máy hoạt động. Số liệu sản xuất dự toán trong năm như sau:

	Phân xưởng 1	Phân xưởng 2
Giờ công lao động trực tiếp (giờ)	130.000	97.000
Chi phí nhân công trực tiếp (đồng)	520.000.000	485.000.000
Số giờ máy hoạt động (giờ)	6.500	6.790
Chi phí sản xuất chung (đồng)	1.664.000.000	156.170.000

Xuất phát từ nhu cầu xác định giá thành sản phẩm khi đơn đặt hàng hoàn thành, doanh nghiệp đã xác định tỷ lệ tạm phân bổ chi phí sản xuất chung ở từng phân xưởng dựa trên chi phí sản xuất chung và mức độ hoạt động dự toán. Cụ thể:

Đối với phân xưởng 1:

$$\text{Tỷ lệ phân bổ chi phí SXC} = \frac{1.664.000.000}{520.000.000} = 3,2$$

Đối với phân xưởng 2:

$$\text{Tỷ lệ phân bổ chi phí SXC} = \frac{156.170.000}{6.790} = 23.000 \text{ đồng/ giờ}$$

Chi phí sản xuất chung dự toán ở phân xưởng 1 tạm phân bổ cho đơn đặt hàng 15:

$$3,2 \times 4.500.000 = 14.400.000 \text{ đồng}$$

Chi phí sản xuất chung dự toán ở phân xưởng 2 tạm phân bổ đơn đặt hàng 20:

$$23.000 \times 62 = 1.426.000 \text{ đồng}$$

Phiếu tính giá thành đơn đặt hàng 20

Đơn vị tính: ngàn đồng

Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

Khoản mục	Phân xưởng 1	Phân xưởng 2	Tổng cộng
CP nguyên liệu trực tiếp	3.000	4.300	7.300
CP nhân công trực tiếp	4.500	4.845	9.345
CP sản xuất chung ước tính	14.400	1.426	15.826
Tổng cộng	21.900	10.571	32.471

Nếu số giờ máy thực tế sử dụng ở phân xưởng 2 là 6.800 giờ và chi phí sản xuất chung thực tế là 160.500.000đ thì tỷ lệ phân bổ chi phí sản xuất chung thực tế ở phân xưởng 2 là:

$$160.500.000 : 6.800 = 23.612$$

Do vậy, chi phí sản xuất chung thực tế cần phân bổ đơn hàng 20 ở phân xưởng 2 là:

$$23.612 \times 62 = 1.463.944 \text{ đồng}$$

Với chi phí sản xuất chung ở phân xưởng 2 tạm phân bổ cho đơn hàng 15 là 1.426.000 đồng thì chi phí sản xuất chung phân bổ còn thiếu là

$$1.463.944 - 1.426.000 = 37.944 \text{ đồng}$$

Nếu sản phẩm của đơn đặt hàng này đã tiêu thụ và mức phân bổ thiếu tương đối nhỏ thì toàn bộ chênh lệch này sẽ ghi nhận là giá vốn hàng bán trong kỳ. Khi đó, kế toán ghi:

Nợ TK Giá vốn hàng bán: 37.944 đồng

Có TK Chi phí SXC: 37.944 đồng

3.2.2. Tổ chức kế toán tập hợp chi phí tính giá thành theo quá trình sản xuất

a. Đặc điểm của hệ thống tính giá thành theo quá trình sản xuất

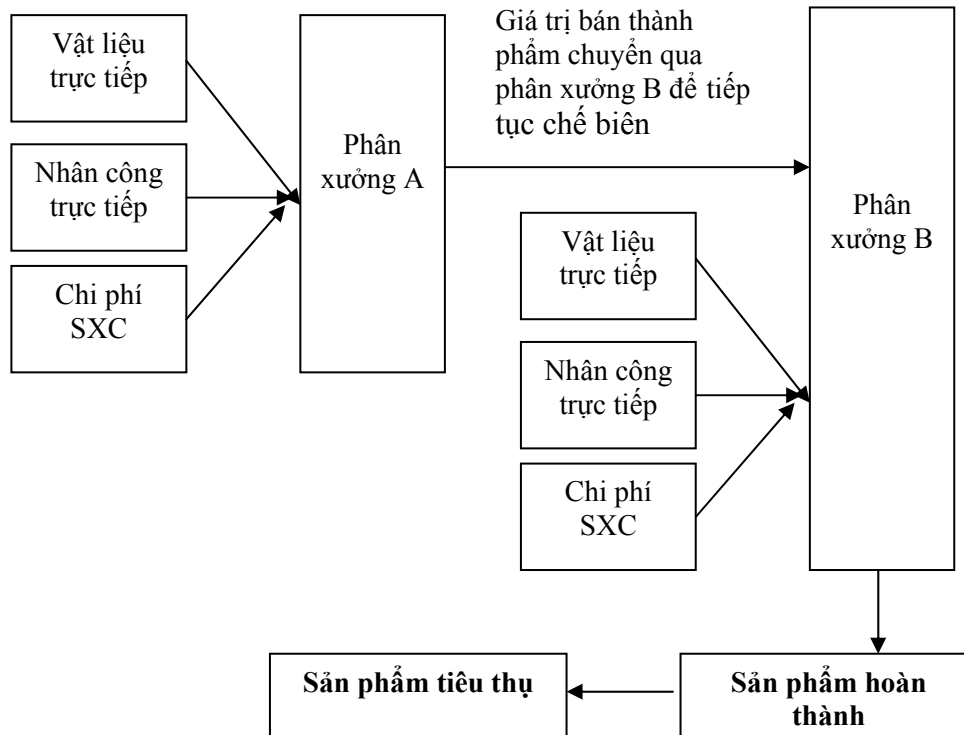
Các doanh nghiệp áp dụng hệ thống tính giá thành này là những doanh nghiệp hoạt động trong những ngành sản xuất có tính lặp lại, nghĩa là hoạt động sản xuất số lớn với những sản phẩm tương tự nhau, hoặc rất tương tự nhau. Quy trình sản xuất sản phẩm chia ra nhiều giai đoạn công nghệ hay nhiều bước chế biến nối tiếp nhau theo một trình tự nhất định. Mỗi giai đoạn chế biến tạo ra một loại bán thành phẩm; bán thành phẩm bước này là đối tượng chế biến ở bước kế tiếp. Diễn hình của các doanh nghiệp áp dụng hệ thống tính giá này là các đơn vị trong ngành sản xuất giấy, dầu khí, hóa chất, dệt, chế biến thực phẩm, cao su, điện tử...

Đặc điểm của qui trình sản xuất trên dẫn đến dòng chi phí cũng vận động liên tục tương ứng với dòng vật chất. Có thể minh họa sự vận động của dòng chi phí ở các doanh nghiệp thuộc loại hình này qua sơ đồ tại hình 3.2.

Với sự vận động của chi phí gắn liền với hoạt động sản xuất theo từng giai đoạn công nghệ cụ thể, nên đối tượng tập hợp chi phí sản xuất thích hợp theo hệ thống tính giá này thường là từng giai đoạn công nghệ. Mỗi giai đoạn công nghệ hay mỗi bước sản xuất được hiểu là phải hoàn thành một mức độ nào đó của sản phẩm, gọi là bán thành phẩm; để chuyển sang giai đoạn công nghệ kế tiếp. Vì sự liên tục này nên hệ thống tính giá thành này còn có

Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

tên gọi khác là tính giá theo kiểu phân bước. Phù hợp với đặc điểm đó, đối tượng tính giá thành là bán thành phẩm hoàn thành ở từng giai đoạn công nghệ và thành phẩm ở giai đoạn công nghệ cuối cùng. Do hoạt động sản xuất diễn ra liên tục trong điều kiện sản xuất số lớn nên kỳ tính giá thành thường là cuối kỳ kế toán (tháng, quý, năm).



Hình 3.2. Dòng chi phí trong hệ thống tính giá thành theo quá trình sản xuất

Với đối tượng tập hợp chi phí như trên, các chi phí sản xuất trực tiếp phát sinh ở giai đoạn công nghệ nào được tập hợp theo giai đoạn công nghệ đó. Các chi phí chung được hạch toán theo phân xưởng, sau đó phân bổ theo từng giai đoạn công nghệ theo một tiêu chuẩn thích hợp.

Từ những đặc điểm trên, có thể phân biệt rõ sự khác biệt giữa hai hệ thống tính giá thành. Trong hệ thống tính giá thành theo đơn đặt hàng, chi phí được cộng dồn theo từng đơn hàng, từng công việc qua các phiếu theo dõi chi phí. Qua đó, giá thành đơn vị sản phẩm trong mỗi đơn hàng là tổng chi phí của đơn hàng đó chia cho sản lượng hoàn thành. Tuy nhiên, trong hệ thống tính giá thành theo quá trình sản xuất, việc tập hợp chi phí phải theo từng giai đoạn công nghệ (có thể là từng phân xưởng) hơn là theo công việc hay nhóm công việc. Nếu không tính giá thành của từng công đoạn sẽ dẫn đến nhiều khó khăn trong công tác quản trị chi phí tại doanh nghiệp.

b. Khái niệm sản lượng tương đương

Ở các doanh nghiệp vận dụng hệ thống tính giá thành này, quá trình sản xuất diễn ra liên tục nên tại bất kỳ thời điểm nào trên dây chuyền sản xuất cũng tồn tại sản phẩm dở dang

Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

với mức độ hoàn thành khác nhau. Vấn đề này đặt ra yêu cầu làm sao xác định một cách hợp lý giá trị của những sản phẩm đang chế dở để có cơ sở tính giá thành sản phẩm hoàn thành.

Trên góc độ dịch chuyển chi phí: vật liệu, nhân công và chi phí sản xuất chung thường phát sinh với các tỷ lệ không như nhau tại một điểm nào đó trên dây chuyền sản xuất. Chẳng hạn, chi phí vật liệu trực tiếp thường đưa ngay từ đầu quá trình sản xuất hoặc đưa vào những điểm phù hợp với qui trình công nghệ. Trong khi đó, chi phí nhân công và chi phí sản xuất chung (gọi chung là chi phí chế biến) phát sinh liên tục trong cả quá trình sản xuất. Nếu một doanh nghiệp vào cuối kỳ có 100 sản phẩm đang chế dở 80% công việc, thì về mặt chi phí, vật liệu trực tiếp có thể đã phát sinh đầy đủ cho số sản phẩm này, nhưng các chi phí chế biến chỉ mới phát sinh 80% so với tổng số chi phí chế biến cho 100 sản phẩm hoàn thành. Ý tưởng này dẫn đến: nếu xác định mức độ hoàn thành của sản phẩm dở dang thì có thể qui đổi cả về mặt vật chất và chi phí của số sản phẩm dở dang này thành một số lượng sản phẩm hoàn thành nào đó. Đó chính là sản lượng tương đương.

Sản lượng tương đương được hiểu là sản lượng đáng lẽ được sản xuất ra trong kỳ nếu tất cả mọi kết quả đạt được của phân xưởng đều là sản phẩm hoàn thành của phân xưởng đó. Công thức chung để xác định sản lượng tương đương cho sản phẩm đang chế dở như sau:

Sản lượng tương đương = Sản lượng sản xuất (x) % hoàn thành công việc

Trong ví dụ trên, nếu doanh nghiệp đang có 100 sản phẩm dở dang vào cuối kỳ với mức độ hoàn thành là 80% công việc thì số sản lượng tương đương đã hoàn thành là 80 sản phẩm. Vì mỗi loại chi phí đã tiêu hao cho sản phẩm dở dang với mức độ không như nhau nên khi tính sản lượng tương đương, người ta cần tính đối với từng khoản mục phí cụ thể, đặc biệt là quan tâm đến chi phí vật liệu trực tiếp đưa ngay từ đầu quá trình sản xuất, đưa liên tục hay có những điểm phát sinh nhất định trong qui trình công nghệ. Trong ví dụ trên, nếu vật liệu đưa ngay từ đầu quá trình sản xuất thì sản lượng tương đương cho từng khoản mục phí như sau:

Sản lượng tương đương đối với chi phí vật liệu: $100 \times 100\% = 100$ sản phẩm

Sản lượng tương đương đối với chi phí nhân công: $100 \times 80\% = 80$ sản phẩm

Sản lượng tương đương đối với chi phí sản xuất chung: $100 \times 80\% = 80$ sản phẩm

Tuy nhiên, nếu vật liệu đưa liên tục vào quá trình sản xuất như đối với chi phí chế biến thì sản lượng tương đương đối với cả ba loại phí đều là 80 sản phẩm.

Xác định sản lượng tương đương còn quan tâm đến vấn đề: dòng chi phí có gắn liền với dòng vật chất của quá trình sản xuất hay không. Có hai phương pháp tính sản lượng tương đương xét theo khía cạnh này: phương pháp bình quân gia quyền và phương pháp nhập trước - xuất trước.

Theo phương pháp bình quân gia quyền, sản lượng tương đương của một phân xưởng chỉ xét đến số lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ khi qui đổi. Số lượng sản phẩm dở dang đầu kỳ coi như đã hoàn thành trong kỳ sản xuất theo dòng vật chất của quá trình sản xuất. Như vậy, sản lượng tương đương theo phương pháp bình quân là:

$$\begin{array}{ccccc} \text{Sản lượng} & = & \text{Sản lượng} & + & \text{Sản lượng tương} \\ \text{tương đương} & & \text{hoàn thành} & & \text{đương của sản phẩm} \\ \text{trong kỳ} & & \text{trong kỳ} & & \text{dở dang cuối kỳ} \end{array}$$

Cách tính này đơn giản, dễ làm vì chỉ quan tâm đến sản lượng hoàn thành và dở dang cuối kỳ, nhưng sẽ dẫn đến tính không hợp lý trên phương diện sản lượng sản xuất và giá thành đơn vị sản phẩm. Vì mỗi loại sản phẩm dở dang đầu kỳ có mức độ hoàn thành khác nhau nên nếu quan tâm đến khái niệm sản lượng tương đương, doanh nghiệp sẽ phải tiêu dùng các nguồn lực để tiếp tục hoàn thành phần còn lại của sản phẩm. Vấn đề này chưa được xem xét đến theo phương pháp bình quân. Kết quả là giá thành đơn vị sản phẩm sẽ bị san bằng nếu hao phí giữa các kỳ có sự khác biệt thực sự.

Để giải quyết những hạn chế trên có thể áp dụng phương pháp khác: **phương pháp nhập trước - xuất trước**. Thực chất của phương pháp này là sản phẩm dở dang đầu kỳ sẽ tiếp tục chế biến và sẽ hoàn thành trước nếu không có những sai hỏng về mặt kỹ thuật; những sản phẩm mới bắt đầu sản xuất trong kỳ sẽ hoàn thành sau và có thể là những sản phẩm dở dang còn lại cuối kỳ. Việc tính sản lượng tương đương theo phương pháp này thật sự tuân thủ theo dòng vật chất của quá trình sản xuất, và do vậy các báo cáo về sản lượng và giá thành sẽ hợp lý hơn. Để tính sản lượng tương đương cần phân tích các loại sản lượng theo phương trình cân đối sau:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Sản lượng} & & \text{Số lượng sản} & & \text{Sản lượng} & & \text{Sản lượng} \\ \text{dở dang} & = & \text{phẩm bắt đầu} & + & \text{hoàn thành} & + & \text{dở dang} \\ \text{đầu kỳ} & & \text{SX trong kỳ} & & \text{trong kỳ} & & \text{cuối kỳ} \end{array}$$

Qua phương trình trên, sản lượng tương đương trong kỳ bao gồm ba loại:

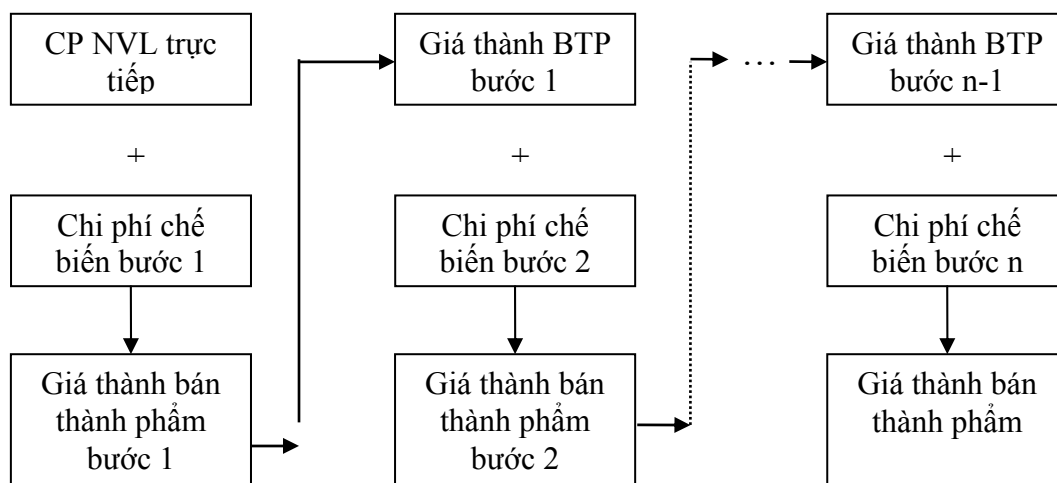
- Sản phẩm dở dang đầu kỳ được tiếp tục chế biến và hoàn thành
- Sản phẩm mới bắt đầu sản xuất trong kỳ và đã hoàn thành
- Sản phẩm dở dang cuối kỳ.

Hay sản lượng tương đương trong kỳ là:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Sản} & & \text{Sản lượng dở} & & \text{Sản lượng bắt} & & \text{Sản lượng tương} \\ \text{lượng} & = & \text{dang đầu kỳ} & + & \text{đầu sản xuất} & + & \text{đương của sản} \\ \text{tương} & & \text{phải tiếp tục} & & \text{và hoàn thành} & & \text{phẩm dở dang} \\ \text{đương} & & \text{sản xuất} & & \text{trong kỳ} & & \text{cuối kỳ} \end{array}$$

c. Tính giá thành sản phẩm và cân đối chi phí

Trình tự tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong hệ thống tính giá thành theo quá trình sản xuất có thể biểu diễn qua sơ đồ tại hình 3.3.



Hình 3.3. Tập hợp chi phí trong hệ thống tính giá thành theo quá trình sản xuất

Tại mỗi bước chế biến (hay giai đoạn công nghệ), giá thành đơn vị sản phẩm hoàn thành được tính tùy thuộc vào phương pháp tính sản lượng tương đương. Nếu sản lượng tương đương được tính theo phương pháp bình quân thì cần quan tâm đến chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ để tính giá thành đơn vị.

$$\text{Giá thành đơn vị sản phẩm} = \frac{\text{CPSX dở dang đầu kỳ} + \text{CPSX trong kỳ}}{\text{Sản lượng tương đương trong kỳ}}$$

Nếu sản lượng tương đương được tính theo phương pháp nhập trước – xuất trước, giá thành đơn vị sản phẩm tương đương được xác định:

$$\text{Giá thành đơn vị sản phẩm} = \frac{\text{Tổng chi phí sản xuất trong kỳ}}{\text{Sản lượng tương đương trong kỳ}}$$

Hai công thức trên được vận dụng cho từng khoản mục chi phí cụ thể, qua đó, kế toán tính được trị giá bán thành phẩm chuyển sang giai đoạn kế tiếp, và trị giá sản phẩm dở dang vào cuối kỳ tại bước chế biến đó. Với qui trình tính giá như trên thì luôn đảm bảo **cân đối chi phí** như sau:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{CPSX dở} & & \text{Chi phí SX} & & \text{Giá thành} & & \text{CPSX dở} \\ \text{dang đầu} & + & \text{phát sinh} & = & \text{sản phẩm} & + & \text{dang cuối} \\ \text{kỳ} & & \text{trong kỳ} & & \text{hoàn th} & & \text{kỳ} \end{array}$$

Trong phần cân đối chi phí, Phần “Giá thành của sản phẩm hoàn thành trong kỳ” sẽ khác nhau tùy thuộc vào cách tính sản lượng tương đương. Theo phương pháp bình quân thì tổng giá thành của sản phẩm hoàn thành chuyển sang phân xưởng kế tiếp được xác định:

$$\begin{array}{ccccc} \text{Giá thành} & & \text{Sản lượng} & & \text{Giá thành đơn} \\ \text{của sản phẩm} & = & \text{hoàn thành} & \times & \text{vị sản lượng} \\ \text{hoàn thành} & & \text{trong kỳ} & & \text{tương đương} \end{array}$$

Theo phương pháp nhập trước – xuất trước, giá thành của sản phẩm hoàn thành thường bao gồm 3 bộ phận:

Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

+ Giá trị của sản phẩm dở dang đầu kỳ và đã hoàn thành trong kỳ.

+ Chi phí để hoàn tất phần còn lại của sản phẩm dở dang đầu kỳ.

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí hoàn tất} \\ \text{sản phẩm dở} \\ \text{dang đầu kỳ} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Sản lượng tương} \\ \text{đương của sản phẩm} \\ \text{dở dang đầu kỳ} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Giá thành đơn} \\ \text{vị sản lượng} \\ \text{tương đương} \end{array}$$

+ Giá thành của sản phẩm bắt đầu sản xuất và hoàn thành trong kỳ:

$$\begin{array}{l} \text{Giá thành của sản} \\ \text{phẩm bắt đầu SX} \\ \text{và hoàn thành} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Sản lượng bắt đầu SX} \\ \text{và hoàn thành trong} \\ \text{kỳ} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Giá thành đơn} \\ \text{vị sản lượng} \\ \text{tương đương} \end{array}$$

Tất cả các quá trình tính giá trên được thể hiện qua báo cáo sản xuất của từng phân xưởng (bước chế biến) được trình bày chi tiết ở mục 3.3.

3.2.3. Một số phương pháp tính giá thành sản phẩm, dịch vụ khác

a. Phương pháp tính giá thành sản phẩm, dịch vụ dựa trên hoạt động (Activity Based Costing- ABC)

Phương pháp tính giá thành sản phẩm, dịch vụ dựa trên hoạt động (Activity Based Costing- ABC) do Robin Cooper, Robert Kaplan, và H. Thomas Johnson đề xuất từ những năm thuộc thập niên 1980. Khác với phương pháp truyền thống, phương pháp ABC tập hợp toàn bộ chi phí gián tiếp trong quá trình sản xuất được tập hợp trên các tài khoản chi phí chung của kế toán tài chính, sau đó phân bổ các chi phí theo hoạt động này vào từng sản phẩm, dịch vụ tạo ra hoạt động đó theo các tiêu thức phân bổ thích hợp như: số giờ máy hoạt động, số giờ công lao động trực tiếp... Khoản chi phí gián tiếp này được phân bổ vào giá thành sản xuất cùng với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp. Các chi phí khác như: chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp được coi như chi phí thời kỳ không phân bổ cho sản phẩm hoặc được phân bổ cho sản phẩm theo thời gian lao động của công nhân trực tiếp hoặc chi phí nhân công trực tiếp. Nếu phân bổ ta sẽ có chỉ tiêu giá thành toàn bộ.

Các bước thực hiện mô hình ABC:

Bước 1: Nhận diện các chi phí trực tiếp

Chi phí trực tiếp trong các đơn vị sản xuất thường bao gồm chi phí vật liệu, nhân công của công nhân trực tiếp, trong mỗi giờ đối tượng chịu chi phí các khoản chi phí này thường dễ nhận diện và tập hợp thẳng vào đối tượng chịu chi phí để tính giá thành sản xuất sản phẩm.

Bước 2: Nhận diện các hoạt động.

Nhận diện các hoạt động tạo ra chi phí gián tiếp là vấn đề cơ bản của phương pháp ABC. Theo phương pháp này, mỗi hoạt động thường bao gồm các khoản chi phí có cùng nguồn gốc phát sinh (cost driver). Do vậy phụ thuộc vào đặc điểm sản xuất kinh doanh và quy trình công nghệ của mỗi doanh nghiệp có các hoạt động tạo ra chi phí gián tiếp khác nhau. Các hoạt động đó thường xuất phát từ khâu đầu tiên của quá trình sản xuất, vận hành máy,

Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

kiểm tra sản phẩm và nghiệm thu...Do vậy mỗi một hoạt động cần tập hợp chi phí riêng, sau đó chọn tiêu thức khoa học phân bổ chi phí vào các đối tượng tính giá thành.

Bước 3: Chọn tiêu thức phân bổ chi phí cho các hoạt động.

Sau khi chi phí gián tiếp được tập hợp cho từng hoạt động, sẽ tiến hành phân bổ cho từng đối tượng tính giá theo các tiêu thức khoa học. Do vậy, cần chọn tiêu thức đảm bảo tính đại diện của chi phí, tiêu thức dễ tính toán, phù hợp với các nguyên tắc và chuẩn mực của kế toán Việt Nam. Tiêu thức phân bổ sẽ tác động tới độ chính xác khi chọn tiêu thức phân bổ, các chuyên gia kế toán quản trị thường tiến hành các cuộc điều tra, phỏng vấn trực tiếp các nhân viên phân xưởng có liên quan đến các khoản chi phí của từng hoạt động.

Bước 4: Xác định mức phân bổ

Dựa trên chi phí của từng nhóm hoạt động, kế toán quản trị chọn các tiêu thức khoa học phân bổ cho từng sản phẩm, dịch vụ. Nếu hoạt động liên quan đến một loại sản phẩm thì kế toán kết chuyển toàn bộ chi phí đó cho đối tượng tính giá thành. Nếu hoạt động liên quan tới 2 loại sản phẩm trở lên thì phải tính toán hệ số phân bổ, sau đó xác định mức phân bổ cho chi phí của từng hoạt động cho từng loại sản phẩm cụ thể.

Để nghiệm cứu bản chất của từng yếu tố chi phí trong mỗi hoạt động kế toán quản trị cũng dựa vào các trung tâm chi phí.

Nghiệm cứu chi phí tại mỗi trung tâm chi phí, sai đó chi phí tại mỗi trung tâm sẽ được phân bổ cho mỗi hoạt động có quan hệ trực tiếp với hoạt động.

Trong từng loại hoạt động cần xác định tiêu chuẩn đo lường sự thay đổi của mức sử dụng chi phí. Các tiêu chuẩn này được xem là tiêu chuẩn phân bổ chi phí cho mỗi loại sản phẩm, dịch vụ hay đối tượng chịu chi phí. Các tiêu chuẩn thường sử dụng để phân bổ là: số giờ lao động trực tiếp của công nhân, tiền lương công nhân trực tiếp sản xuất, số đơn vị vận chuyển...

Các hoạt động có cùng tiêu chuẩn phân bổ phải được tập hợp tiếp tục vào một trung tâm phân nhóm. Tùy theo tính chất kỹ thuật của sản phẩm dịch vụ hay đối tượng chịu chi phí để tiếp tục phân thành các nhóm nhỏ để tính giá thành.

Phương pháp ABC khắc phục được những hạn chế về mặt nhận diện chi phí của phương pháp truyền thống bằng cách sắp xếp chặt chẽ hơn các hoạt động liên quan đến sản xuất sản phẩm. Điều này đòi hỏi từ bỏ việc phân chi chi phí truyền thống thành chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ thay vào đó là tìm kiếm những mối liên quan trực tiếp giữa hoạt động, chi phí và sản phẩm. Điều này có nghĩa là chi phí sản xuất sản phẩm bao gồm cả chi phí sản xuất tại phân xưởng và chi phí ngoài sản xuất. Nó còn có nghĩa là một số chi phí sản xuất sẽ không được tính vào chi phí sản xuất sản phẩm. Đây là điểm khác biệt so với phương pháp truyền thống.

Lợi ích khác từ phương pháp ABC là một sản phẩm chỉ chịu chi phí tương ứng với công suất sử dụng. Công suất nhàn rỗi sẽ không được tính vào sản phẩm hoặc dịch vụ. Theo quan điểm truyền thống, chi phí liên quan đến công suất nhàn rỗi sẽ được tính vào giá thành

Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

sản phẩm, do đó làm sai lệch thông tin liên quan đến chi phí của sản phẩm. Điều này sẽ hạn chế khả năng của nhà quản lý trong việc đưa ra quyết định chính xác và tốt nhất cho việc định giá sản phẩm và đưa ra mức sản xuất đạt được mục tiêu mong muốn.

Một hạn chế của phương pháp ABC là các báo cáo cung cấp thông tin ra bên ngoài phải dựa trên việc nhận diện chi phí theo phương pháp truyền thống. Xác định giá phí theo phương pháp truyền thống phải phân chia chi phí thành chi phí thời kỳ và chi phí sản phẩm, chi phí tồn kho bao gồm tất cả chi phí sản xuất chứ không có chi phí thời kỳ. Kết quả là, phương pháp ABC có thể tạo ra kết quả khác với những yêu cầu thường được chấp nhận theo các nguyên tắc kế toán (GAAP). Do đó, ABC phương pháp thường được xem như phương pháp bổ sung. Nó được sử dụng để quản lý và ra quyết định nội bộ, nhưng nó không phù hợp với báo cáo công khai (lưu ý: khi kết quả báo cáo tài chính tổng hợp không khác nhau về vật chất giữa ABC và phương pháp khác, ABC có thể được sử dụng cho mục đích bên trong và bên ngoài).

b. Phương pháp tính giá thành theo chi phí mục tiêu (Target Costing)

Phương pháp chi phí mục tiêu có nguồn gốc từ Nhật Bản. Phương pháp này đã được áp dụng kể từ sau năm 1980 bởi các công ty lớn như Toyota, NEC, Sony và Nissan. Một tổ chức quốc tế được thành lập do một số các tập đoàn công nghiệp lớn, gọi là Consortium for Advanced Management-International (gọi tắt là CAM-I), để phát triển các phương pháp kế toán quản trị hiện đại đã định nghĩa về chi phí mục tiêu như sau:

“Phương pháp chi phí mục tiêu là tổng thể các phương pháp, công cụ quản trị cho phép đạt được mục tiêu chi phí và mục tiêu hoạt động ở giai đoạn thiết kế và kế hoạch hóa sản phẩm mới. Phương pháp cũng cho phép cung cấp một cơ sở kiểm soát ở giai đoạn sản xuất và bảo đảm các sản phẩm này đạt được mục tiêu lợi nhuận đã được xác định phù hợp với chu kỳ sống của sản phẩm”

Như vậy, chi phí mục tiêu gắn liền với lợi nhuận có thể đạt được theo chu kỳ sống của sản phẩm, định nghĩa về phương pháp chi phí mục tiêu nhấn mạnh mục tiêu cần phải đạt được và thời gian phân tích là chu kỳ sống của sản phẩm. Điều này làm cho phương pháp chi phí mục tiêu khác với phương pháp truyền thống. Từ đó chi phí mục tiêu trở thành công cụ quản trị chi phí mà nhà quản trị hoạch định chính sách hoạt động sử dụng trong các giai đoạn thiết kế và sản xuất để cải tiến quá trình sản xuất, giảm chi phí sản xuất trong tương lai. Chi phí mục tiêu được tiến hành song song với các bước quy trình chế tạo sản phẩm. Với mỗi bước của quy trình chế tạo sản phẩm, chi phí mục tiêu thực hiện nội dung khác nhau. Ở giai đoạn nghiên cứu thị trường, nhà quản trị xác định giá bán dự kiến của sản phẩm, chuẩn bị các điều kiện sản xuất. Nhà quản trị xác định được lợi nhuận mục tiêu trên cơ sở giá bán dự kiến. Dựa vào giá bán dự kiến và lợi nhuận mục tiêu, nhà quản trị xác định chi phí trần có thể chấp nhận. Các yếu tố này được coi là cố định trong phương pháp chi phí mục tiêu. Giai đoạn kế tiếp, nhà quản trị ước tính chi phí sản xuất theo các điều kiện cụ thể của doanh nghiệp. Đây là giai đoạn định mức chi phí sản xuất mà không gắn với chi phí trần. trên cơ sở ước tính và chi phí trần, nhằm xác định chi phí mục tiêu. Do vậy, chi phí mục tiêu được xác lập dựa trên chi phí trần có thể chấp nhận và chi phí ước tính theo điều kiện của doanh nghiệp. Chi phí mục

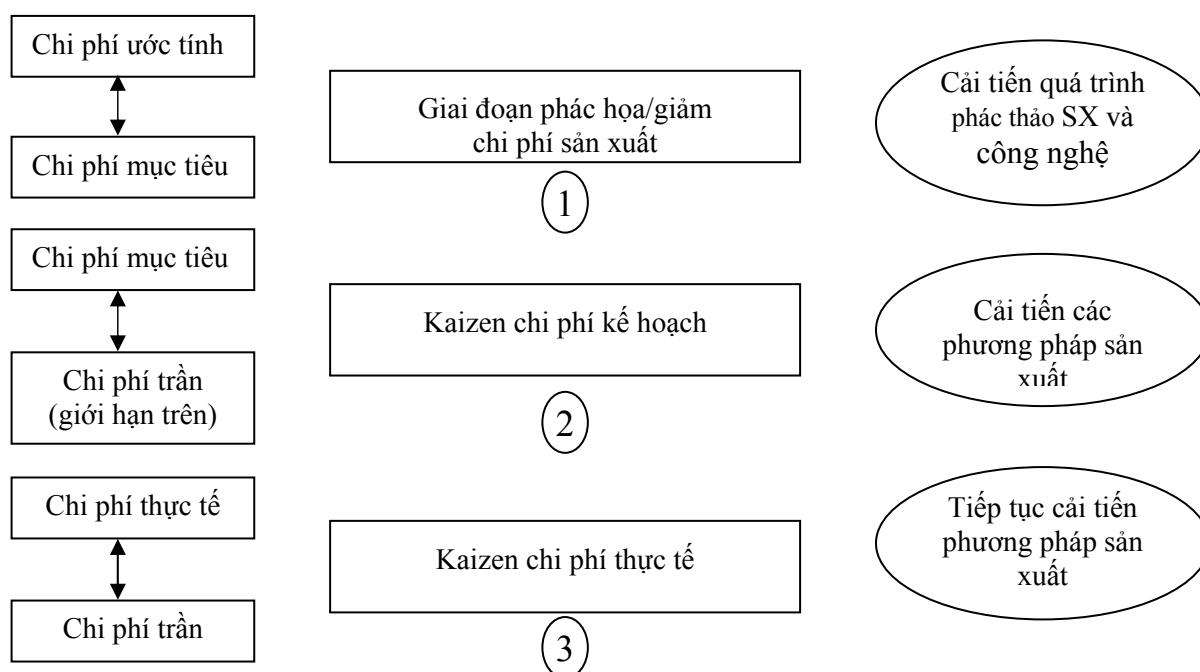
Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

tiêu không thể vượt qua chi phí trần. Sau khi xác lập được chi phí mục tiêu, các định mức chi phí được xây dựng để kiểm soát chi phí.

Chi phí mục tiêu được xem là giới hạn chi phí để đạt được hiệu quả sản xuất mong muốn. Sau khi xác định được chi phí mục tiêu, nhà quản trị phải tổ chức quản trị chi phí theo từng giai đoạn của quy trình sản xuất từ khâu thiết kế đến khâu sản xuất, từ khâu kế hoạch đến khâu tổ chức thực hiện, làm sao cho chi phí thực tế không vượt quá chi phí mục tiêu. Điều này đòi hỏi các nhà quản trị phải tổ chức sản xuất và quản trị chi phí thật nghiêm ngặt ở tất cả các giai đoạn của quy trình sản xuất, không ngừng phát hiện những chi phí không hữu ích hoặc không tương xứng với tầm quan trọng của sản phẩm, không ngừng phát hiện các "trục trặc" trong hệ thống để "thay đổi để tốt hơn" hay "cải tiến liên tục" theo triết lý quản lý Kaizen để cắt giảm chi phí.

Mô hình phương pháp chi phí mục tiêu

Mặc dù các nguyên tắc của phương pháp chi phí mục tiêu được trình bày theo lý thuyết tương đối giống nhau, các mô hình đưa ra của phương pháp này có một vài khác biệt. Các hình 3.4 và 3.5 minh họa của một mô hình của Sakurai.

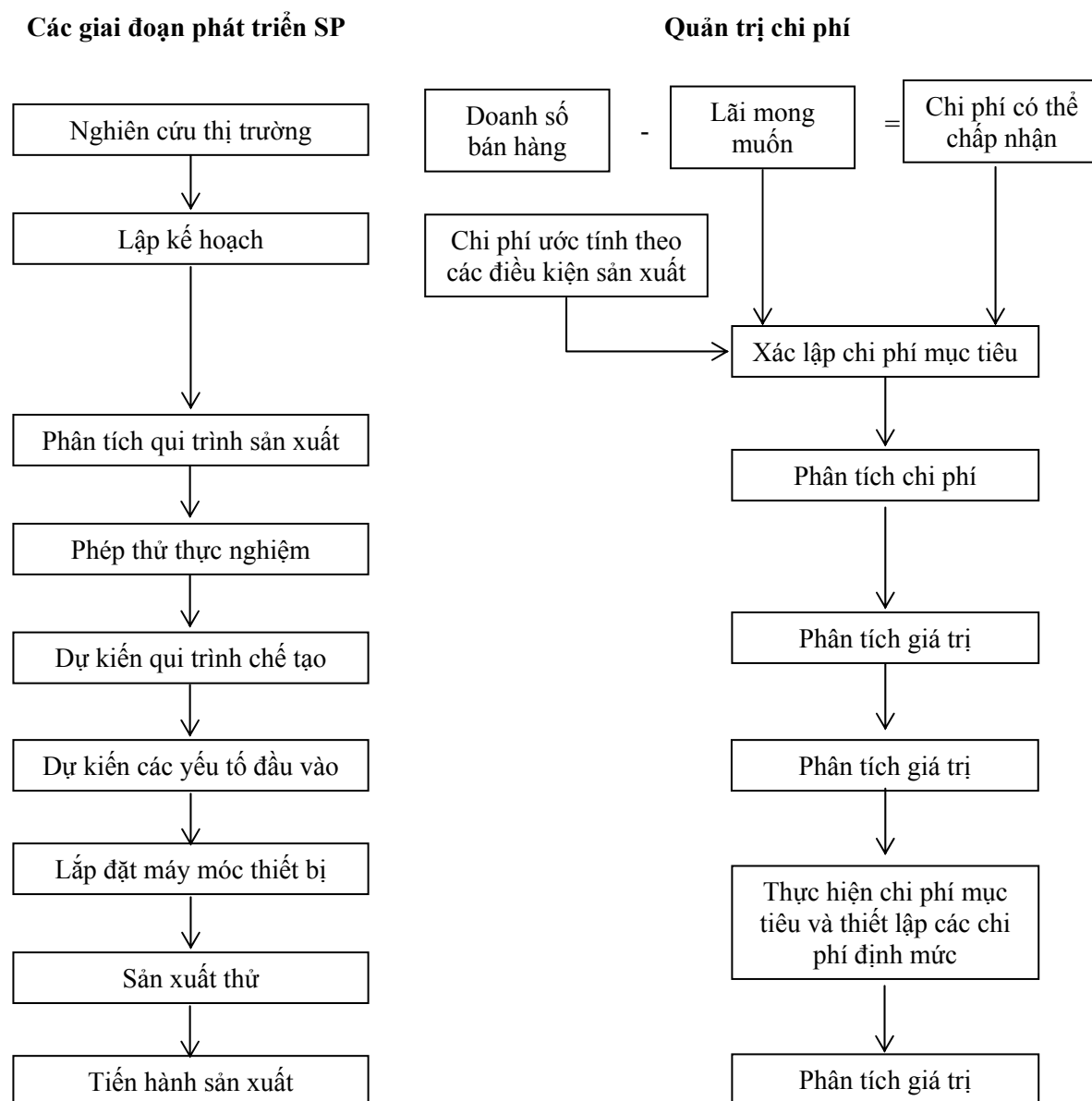


Hình 3.4. Quản trị chi phí sản xuất theo Sakurai

Khái niệm Kaizen có thể được hiểu như là sự xem xét cải tiến không ngừng chi phí nhằm duy trì chi phí ở mức thấp nhất. Kaizen costing quan tâm đến nhận diện những cơ hội để cải tiến chi phí trong giai đoạn chế tạo. Phương pháp chi phí mục tiêu được bắt đầu bằng việc ước tính giá bán của sản phẩm. Giá bán ước tính dựa vào công dụng và thuộc tính của sản phẩm, các đối thủ cạnh tranh trên thị trường. Trên cơ sở lợi nhuận mong đợi, doanh nghiệp phải xác định chi phí sản xuất và tiêu thụ có thể chấp nhận để tiến hành sản xuất sản phẩm. Chi phí mục tiêu được xác lập dựa vào chi phí có thể chấp nhận và chi phí ước tính

Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

theo các điều kiện sản xuất hiện có của doanh nghiệp. Mỗi giai đoạn phát triển sản phẩm sẽ được đánh giá nhằm đạt được mục tiêu chi phí đã xác định. Việc đánh giá này dựa trên phân tích giá trị nhằm đánh giá việc thiết kế sản phẩm và nhận diện các cơ hội có thể cải tiến giá trị của sản phẩm.



Hình 3.5. Chi phí mục tiêu và các giai đoạn sản xuất sản phẩm

Ba giai đoạn thực hiện phương pháp chi phí mục tiêu

1) Xác định chi phí mục tiêu theo các bộ phận sản phẩm sản xuất

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

2) Tổ chức thực hiện các mục tiêu chi phí đã xác định

Giai đoạn đầu liên quan đến quá trình phân tích. Giai đoạn thứ hai này liên quan đến tổ chức thực hiện. Quá trình thực hiện chi phí sản xuất cần phải phát hiện những thành phần của sản phẩm có chi phí quá cao so với tầm quan trọng được xác định ở bước thứ nhất. Quá trình sản xuất những bộ phận này phải được điều chỉnh, áp dụng các nguyên tắc và phương pháp quản lý nghiêm ngặt để giảm chi phí sản xuất. Bên cạnh đó, ở giai đoạn này cũng cần phát hiện các thành phần của sản phẩm có chi phí quá thấp so với tầm quan trọng của nó. Việc sản xuất các thành phần này cũng được điều chỉnh cho phù hợp với tầm quan trọng của nó trong sản phẩm sản xuất.

3) Đánh giá kết quả

Thực hiện quá trình sản xuất theo phương pháp chi phí mục tiêu có thể dẫn đến một trong ba trường hợp sau:

- Chi phí thực tế đạt đến chi phí trần: cần phải dừng lại các hoạt động ở giai đoạn hai vì sản phẩm sản xuất không mang lại lợi nhuận.

- Chưa đạt đến chi phí trần nhưng đạt đến chi phí mục tiêu: trong trường hợp này, cần xem xét lại giai đoạn một và giai đoạn hai. Phải xem xét kỹ quá trình phác họa sản phẩm đã hợp lý chưa hoặc xem xét lại các bước trong giai đoạn sản xuất để giảm chi phí. Ví dụ các phương pháp có thể được vận dụng ở giai đoạn sản xuất nhằm làm cho chi phí thực tế nhỏ hơn chi phí mục tiêu như: kế hoạch hóa tốt hơn quá trình chế tạo sản phẩm, lựa chọn đầu tư hợp lý, lựa chọn công nghệ phù hợp mang lại hiệu suất cao, vận dụng hệ thống sản xuất “kịp thời” (Just-in time) để loại trừ các chi phí phát sinh do chờ đợi các yếu tố sản xuất hoặc do dự trữ quá cao, hệ thống quản trị chất lượng tổng thể để tránh lãng phí chi phí.

Mô hình Target-Costing phù hợp với môi trường sản xuất tiên tiến, hiện đại, tự động hóa cao, ở Việt Nam thường được vận dụng vào các công ty sản xuất đồ điện tử, các sản phẩm viễn thông, các sản phẩm, dịch vụ sản xuất theo đơn đặt hàng...

3.3. LẬP BÁO CÁO SẢN XUẤT

3.3.1. Khái niệm và ý nghĩa của báo cáo sản xuất

Báo cáo sản xuất là báo cáo chi tiết về tình hình chi phí phát sinh tại phân xưởng và kết quả hoàn thành nhằm cung cấp thông tin cho các cấp quản trị để từ đó có các quyết định thích hợp. Thực chất báo cáo sản xuất mô tả các hoạt động sản xuất nhằm đánh giá trách nhiệm của Quản đốc phân xưởng hay đội trưởng đội sản xuất.

Thông thường mỗi phân xưởng phải lập một báo cáo chi tiết chi phí sản xuất, sản phẩm hoàn thành, sản phẩm dở dang để cung cấp cho cấp quản trị cao hơn biết tình hình chi phí của phân xưởng mình. Báo cáo sản xuất có vai trò như các phiếu chi phí công việc trong việc tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm. Từ những thông tin trên các nhà quản trị biết được kết quả sản xuất của toàn doanh nghiệp để có căn cứ đưa ra quyết định sản xuất và tiêu thụ với một mức sản lượng thích hợp. Nó là một tài liệu chủ yếu của các phương pháp xác định chi phí công việc và quy trình sản xuất, có ý nghĩa quan trọng đối với nhà quản trị doanh nghiệp trong việc kiểm soát chi phí và đánh giá hoạt động sản xuất của từng phân

Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

xưởng. Đồng thời là nguồn thông tin quan trọng để xây dựng các định mức, dự toán chi phí cho các kỳ tiếp theo.

Nội dung báo cáo sản xuất gồm 3 phần:

- Phần 1: Khai khối lượng và khối lượng tương đương
- Phần 2: Tổng hợp chi phí và tính giá thành đơn vị
- Phần 3: Cân đối chi phí

Tùy theo việc lập báo cáo chi phí sản xuất theo phương pháp bình quân gia quyền hay nhập trước, xuất trước, nội dung báo cáo có thể được xác định khác nhau.

3.3.2. Lập báo cáo sản xuất theo phương pháp bình quân

Phần 1: Khai khối lượng và khối lượng tương đương

Theo phương pháp bình quân, sản lượng (hoàn thành) tương đương của phân xưởng được tính theo công thức:

$$\text{Sản lượng tương đương} = \frac{\text{Sản lượng của sản phẩm hoàn thành trong kỳ}}{\text{hoàn thành trong kỳ}} + \frac{\text{Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang cuối kỳ}}{\text{của sản phẩm dở dang cuối kỳ}}$$

Trong đó:

$$\frac{\text{Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang cuối kỳ}}{\text{sản phẩm dở dang cuối kỳ}} = \frac{\text{Sản lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ}}{\text{dở dang cuối kỳ}} \times \frac{\text{Tỷ lệ \% hoàn thành}}{\text{hoàn thành}}$$

Như vậy, theo phương pháp này thì chỉ cần xác định sản lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ thành sản lượng tương đương, không cần xem xét sản lượng sản phẩm dở dang đầu kỳ, và coi sản lượng sản phẩm dở dang đầu kỳ luôn luôn hoàn thành trong kỳ hiện hành nên không cần quy đổi.

Xác định sản lượng tương theo phương pháp bình quân có ưu điểm là đơn giản thuận tiện cho việc tính toán. Tuy nhiên độ chính xác của phương pháp này không cao.

Phần 2: Tổng hợp chi phí và tính giá thành đơn vị

Phần tổng hợp chi phí sản xuất và xác định chi phí đơn vị sản phẩm nhằm phản ánh tổng chi phí sản xuất phải tính trong kỳ ở từng phân xưởng rồi từ đó tính giá thành đơn vị sản phẩm hoàn thành chuyển đi và cho sản phẩm dở dang cuối kỳ. Theo phương pháp trung bình trọng tổng hợp chi phí sản xuất gồm hai bộ phận: Chi phí của sản lượng sản phẩm dở dang đầu kỳ và chi phí sản xuất của sản phẩm phát sinh trong kỳ.

Xác định chi phí sản xuất đơn vị sản phẩm hoặc giá thành sản xuất phân xưởng sản phẩm bằng cách chi phí đã tổng hợp theo từng yếu tố chi phí chia theo sản lượng tương đương theo từng yếu tố. Từ đó tổng hợp các chi phí đơn vị tính theo yếu tố ta được chi phí đơn vị của sản phẩm hoàn thành chuyển đi.

Phần 3: Cân đối chi phí

Phần cân đối chi phí sản xuất thường phản ánh hai nội dung như sau:

Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

- Chỉ rõ nguồn chi phí bao gồm chi phí dở dang đầu kỳ và chi phí phát sinh trong kỳ.
- Chỉ rõ phân bổ chi phí như thế nào cho sản phẩm đã hoàn thành, chuyển đi và chi sản phẩm dở dang cuối kỳ. Với phương pháp bình quân, chi phí được phân bổ chi phí cho 2 bộ phận:
 - + Sản lượng sản phẩm chuyển đi, chi phí phân bổ cho bộ phận này được xác định theo công thức: sản phẩm chuyển đi x chi phí đơn vị phân xưởng
 - + Sản lượng tương đương dở dang cuối kỳ, chi phí phân bổ cho bộ phận này được xác định theo từng yếu tố sản xuất rồi tổng hợp lại theo công thức: Sản lượng tương đương x Chi phí đơn vị theo từng yếu tố.

Ví dụ 3.10:

Công ty Bắc Á sản xuất một loại đồ gia dụng. Công ty tổ chức sản xuất theo kiểu chế biến liên tục qua hai phân xưởng 1 và 2. Bán thành phẩm của phân xưởng 1 chuyển sang phân xưởng 2 được bổ sung thêm vật liệu để tạo ra sản phẩm cuối cùng. Giả sử rằng vật liệu thêm vào phân xưởng 2 không làm tăng số lượng sản phẩm tại phân xưởng đó và vật liệu được đưa vào từ đầu của quá trình sản xuất. Tình hình sản xuất trong tháng 3 năm N tại doanh nghiệp như sau:

Tại phân xưởng 1: vào đầu tháng có 1.500 sản phẩm dở dang, mức độ hoàn thành là 40% và không cần sử dụng thêm vật liệu trực tiếp. Trong tháng, có 5.000 sản phẩm bắt đầu sản xuất và 4.000 sản phẩm hoàn thành chuyển sang phân xưởng 2. Cuối tháng, kiểm kê còn 2.500 sản phẩm dở dang, mức độ hoàn thành 60%.

Tại phân xưởng 2: vào đầu tháng có 2.000 sản phẩm dở dang, mức độ hoàn thành 40%. Trong tháng, phân xưởng nhận 4.000 sản phẩm từ phân xưởng 1 chuyển sang và 5.000 sản phẩm đã hoàn thành, nhập kho. Cuối tháng, kiểm kê còn 1.000 sản phẩm dở dang, mức độ hoàn thành 50%.

Số liệu về chi phí sản xuất tập hợp tại hai phân xưởng như sau:

(đơn vị tính: ngàn đồng):

	Phân xưởng 1	Phân xưởng 2
Chi phí dở dang đầu kỳ, trong đó:	11.000	22.600
- Bán thành phẩm PX 1	0	15.200
- Vật liệu trực tiếp	6.000	2.000
- Nhân công trực tiếp	4.000	2.200
- Chi phí sản xuất chung	1.000	3.200
Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ	52.000	22.100
- Chi phí vật liệu trực tiếp	26.000	5.500
- Chi phí nhân công trực tiếp	16.000	7.000
- Chi phí sản xuất chung	10.000	9.600

Ta lập báo cáo sản xuất từng phân xưởng theo phương pháp bình quân như sau:

Tính sản lượng tương đương theo phương pháp bình quân

Theo quá trình phân bước, việc tính giá thành sẽ lần lượt tiến hành tại phân xưởng 1 rồi đến phân xưởng 2. Kết quả tính giá thành ở Báo cáo sản xuất tại phân xưởng 1 có thể diễn giải như sau:

Bước 1. Xác định sản lượng tương đương.

Theo phương pháp bình quân, sản lượng tương đương bao gồm 2 bộ phận:

+ Sản lượng sản xuất hoàn thành trong kỳ: 4.000 sản phẩm

+ Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang vào cuối kỳ: 2.500 sản phẩm. Do số sản phẩm này chỉ mới hoàn thành 40% khối lượng công việc và vật liệu giả định đưa từ đầu quá trình sản xuất nên sản lượng tương đương của số sản phẩm này qui đổi theo từng khoản mục phí như sau:

Đối với chi phí vật liệu trực tiếp: $2.500 \times 100\% = 2.500$ sản phẩm

Đối với chi phí nhân công trực tiếp: $2.500 \times 60\% = 1.500$ sản phẩm

Đối với chi phí SXC: $2.500 \times 60\% = 1.500$ sản phẩm

Bước 2. Tổng hợp chi phí và tính giá thành đơn vị bán sản phẩm hoàn thành tương đương.

Giá thành đơn vị sản phẩm tương đương của phân xưởng 1 được xác định theo từng khoản mục chi phí rồi tổng hợp. Cụ thể:

+ Chi phí vật liệu trực tiếp tính trên một sản phẩm:

$$(6.000 + 26.000) / 6.500 = 4,923 \text{ ngàn đ/ sản phẩm}$$

+ Chi phí nhân công trực tiếp tính trên một sản phẩm:

$$(4.000 + 16.000) / 5.500 = 3,636 \text{ ngàn đ/ sản phẩm}$$

+ Chi phí SXC tính trên một sản phẩm:

$$(1.000 + 10.000) / 5.500 = 2,0 \text{ ngàn đ/ sản phẩm}$$

Giá thành đơn vị sản phẩm = $4,923 + 3,636 + 2,0 = 10,559$ ngàn đ/ sản phẩm

Bước 3. Cân đối chi phí:

Trong bước này, chúng ta cần xác định mức chi phí tính cho sản phẩm hoàn thành chuyển sang phân xưởng kế tiếp và mức chi phí cho sản phẩm dở dang. Cụ thể:

+ Giá trị sản phẩm chuyển sang phân xưởng 2: dựa trên khối lượng sản phẩm hoàn thành chuyển sang phân xưởng kế tiếp và đơn giá thành bình quân vừa xác định.

$$4.000 \times 10,559 = 42.238 \text{ ngàn đ}$$

+ Giá trị sản phẩm dở dang cuối tháng ở phân xưởng 1 là 20.762 (ngàn đồng),

Trong đó:

Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

Nguyên liệu trực tiếp:	2.500 x 4,923	= 12.307 ngàn đ
Nhân công trực tiếp:	1.500 x 3,636	= 5.455 ngàn đ
Chi phí sản xuất chung:	1.500 x 2,0	= 3.000 ngàn đ

Tại phân xưởng 2: Cách lập báo cáo sản xuất ở phân xưởng 2 tương tự như ở phân xưởng 1 nhưng có quan tâm thêm yếu tố bán thành phẩm từ phân xưởng 1 chuyển sang. Bán thành phẩm phân xưởng 1 được xem như là vật liệu chính ở phân xưởng 2.

Kết quả tính toán theo 3 bước thể hiện trên báo cáo sản xuất tại phân xưởng 1 và Báo cáo sản xuất ở phân xưởng 2 được lập như sau:

BÁO CÁO SẢN XUẤT PHÂN XƯỞNG 1

(Theo Phương pháp bình quân)

Tháng 3 năm N

Chỉ tiêu	Tổng số	Khối lượng tương đương		
		Nguyên vật liệu TT	Nhân công trực tiếp	Chi phí sản xuất chung
	1	2	3	4
A - Khối lượng hoàn thành tương đương (Bán sản phẩm)				
1- Sản lượng hoàn thành	4.000	4.000	4.000	4.000
2- Sản lượng dở dang cuối kỳ	2.500			
+ Nguyên vật liệu trực tiếp (100%)		2.500		
+ Nhân công trực tiếp (40%)			1.500	
+ Chi phí sản xuất chung (40%)				1.500
3.Cộng		6.500	5.500	5.500
B - Tổng hợp chi phí và xác định chi phí đơn vị sản phẩm (ngàn đồng)				
1- Chi phí dở dang đầu kỳ	11.000	6.000	4.000	1.000
2- Chi phí phát sinh trong kỳ	52.000	26.000	16.000	10.000
3.Tổng cộng chi phí	63.000	32.000	20.000	11.000
4. Chi phí đơn vị Bán thành phẩm hoàn thành tương đương	10,559	4,923	3,636	2,000
C - Cân đối chi phí (ngàn đồng)				
1- Nguồn chi phí đầu vào				
a. Chi phí dở dang đầu kỳ	11.000	6.000	4.000	1.000

Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

b Chi phí phát sinh trong kỳ	52.000	26.000	16.000	10.000
Tổng chi phí đầu vào	63.000	32.000	20.000	11.000
2- Phân bổ chi phí (đầu ra)				
a. Giá thành Bán sản phẩm hoàn thành chuyển phân xưởng 2	42.237,8	19.692,3	14.545,5	8.000,0
b. Chi phí dở dang cuối kỳ	20.762			
+ Nguyên vật liệu trực tiếp		12.307,7		
+ Nhân công trực tiếp			5.454,5	
+ Chi phí sản xuất chung				3,000

BÁO CÁO SẢN XUẤT PHÂN XƯỞNG 2**(Theo Phương pháp bình quân)**

Tháng 3 năm N

Chỉ tiêu	Tổng số	Khối lượng tương đương			
		Bán TP PX1	Nguyên vật liệu TT	Nhân công trực tiếp	Chi phí sản xuất chung
A	1	2	3	4	5
A - Khối lượng hoàn thành tương đương (sản phẩm)					
1- Sản lượng hoàn thành	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000
2- Sản lượng dở dang cuối kỳ	1,000				
+ Bán thành phẩm PX1		1,000			
+ Nguyên vật liệu trực tiếp (100%)			1,000		
+ Nhân công trực tiếp (50%)				500	
+ Chi phí sản xuất chung (50%)					500
3. Cộng		6,000	6,000	5,500	5,500
B - Tổng hợp chi phí và xác định chi phí đơn vị sản phẩm (ngàn đồng)					
1- Chi phí dở dang đầu kỳ	22,600.0	15,200.0	2,000.0	2,200.0	3,200.0
2- Chi phí phát sinh trong kỳ	64,337.8	42,237.8	5,500.0	7,000.0	9,600.0
3. Tổng cộng chi phí	86,937.8	57,437.8	7,500.0	9,200.0	12,800.0

Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

4. Chi phí đơn vị thành phẩm hoàn thành tương đương	14.823	9.573	1.250	1.673	2.327
C - Cân đối chi phí (ngàn đồng)					
1- Nguồn chi phí đầu vào					
a. Chi phí dở dang đầu kỳ	22,600.0		2,000.0	2,200.0	3,200.0
b Chi phí phát sinh trong kỳ	64,337.8		5,500.0	7,000.0	9,600.0
Tổng chi phí đầu vào	86,937.8		7,500.0	9,200.0	12,800.0
2- Phân bổ chi phí (đầu ra)					
a. Giá thành sản phẩm hoàn thành	74,114.8		6,250.0	8,363.6	11,636.4
b. Chi phí dở dang cuối kỳ	12,823.0				
+ Bán thành phẩm PX1		9,573.0			
+ Nguyên vật liệu trực tiếp			1,250.0		
+ Nhân công trực tiếp				836.4	
+ Chi phí sản xuất chung					1,163.6

3.3.3. Lập báo cáo sản xuất theo phương nhập trước xuất trước (FIFO)

Phần 1: Kê khai khối lượng và khối lượng tương đương

Theo phương pháp FIFO, sản lượng tương đương của phân xưởng được tính theo công thức:

$$\text{Sản lượng tương đương} = \text{Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang đầu kỳ} + \text{Sản lượng sản phẩm hoàn thành trong kỳ} + \text{Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang cuối kỳ}$$

Trong đó:

$$\text{Sản lượng sản phẩm bắt đầu SX và hoàn thành trong kỳ} = \text{Sản lượng của sản phẩm hoàn thành trong kỳ} - \text{Sản lượng của SP dở dang đầu kỳ}$$

Hoặc

$$\text{Sản lượng sản phẩm bắt đầu SX và hoàn thành trong kỳ} = \text{Sản lượng của sản phẩm đưa vào sản xuất trong kỳ} + \text{Sản lượng của SP dở dang cuối kỳ}$$

Và:

$$\text{Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang đầu kỳ} = \text{Sản lượng của sản phẩm dở dang đầu kỳ} \times \text{Tỷ lệ \% chưa hoàn thành}$$

Và

Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

$$\frac{\text{Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang cuối kỳ}}{\text{Sản lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ}} = \frac{\text{Sản lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ}}{\text{Sản lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ}} \times \frac{\text{Tỷ lệ \% hoàn thành}}{\text{Tỷ lệ \% hoàn thành}}$$

Theo phương pháp này thì sản lượng tương đương trong kỳ của phân xưởng bao gồm sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang đầu kỳ và sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang cuối kỳ. Do vậy phương pháp này phản ánh độ chính xác cao hơn phương pháp bình quân.

Phần 2: Tổng hợp chi phí và tính giá thành đơn vị

Phần tổng hợp chi phí sản xuất và xác định chi phí đơn vị sản phẩm có cách tiến hành giống như đối với phương pháp bình quân chỉ khác là chi phí sản xuất chỉ gồm các chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ.

Phần 3: Cân đối chi phí

Phần cân đối chi phí sản xuất được thực hiện giống như phương pháp bình quân, chỉ khác ở phần phân bổ chi phí:

Theo phương pháp bình quân, chi phí sản xuất được phân bổ chi phí sản xuất cho ba bộ phận:

- Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang đầu kỳ, chi phí sản xuất phải tiến hành liên tục kết tinh vào để hoàn tất sản lượng này, được xác định theo từng yếu tố sản xuất rồi tổng hợp lại. Cách tính tương tự như đối với sản lượng dở dang cuối kỳ ở phương pháp trung bình trọng.

- Sản lượng mới đưa vào sản xuất hoàn tất trong kỳ, chi phí xác định theo công thức:

$$\text{Sản phẩm hoàn thành} \times \text{Chi phí đơn vị phân xưởng}$$

- Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang cuối kỳ, chi phí phân bổ cho sản lượng này cũng được xác định tương tự như đối với sản lượng dở dang cuối kỳ ở phương pháp bình quân.

Ví dụ 3.11:

Tiếp theo số liệu của ví dụ 3.8 ta tính sản lượng tương đương theo phương pháp nhập trước, xuất trước

Cũng tương tự như trên, việc tính giá thành sẽ lần lượt tiến hành tại phân xưởng 1 rồi đến phân xưởng 2. Có thể lý giải kết quả tính giá thành ở báo cáo sản xuất tại phân xưởng 1 như sau:

Bước 1: Xác định sản lượng tương đương.

Theo phương pháp nhập trước - xuất trước thì sản lượng hoàn thành đương đương bao gồm 3 bộ phận:

- + Sản lượng dở dang đầu kỳ tiếp tục chế biến để hoàn thành trong kỳ: 1.000 sản phẩm. Do giả định vật liệu đưa vào từ đầu quá trình sản xuất nên phần sản lượng tương đương chỉ tính đối với chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung để hoàn thành 60% công việc còn lại. Cụ thể:

Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

Đối với chi phí nhân công trực tiếp: $1.500 \times 60\% = 900$ sản phẩm

Đối với chi phí SXC: $1.500 \times 80\% = 900$ sản phẩm

+ Sản lượng bắt đầu sản xuất và hoàn thành trong kỳ: 2.500 sản phẩm

+ Sản lượng bắt đầu sản xuất và còn đang chế dở vào cuối kỳ: 2.500 sản phẩm. Do số sản phẩm này chỉ mới hoàn thành 80% khối lượng công việc và vật liệu giả định đưa từ đầu quá trình sản xuất nên sản lượng tương đương của số sản phẩm này qui đổi theo từng khoản mục phí như sau:

Đối với chi phí vật liệu trực tiếp: $2.500 \times 100\% = 2.500$ sản phẩm

Đối với chi phí nhân công trực tiếp: $2.500 \times 60\% = 1.500$ sản phẩm

Đối với chi phí SXC: $2.500 \times 60\% = 1.500$ sản phẩm

Với cách qui đổi trên, phần A báo cáo sản lượng thể hiện tổng sản lượng tương đương tại phân xưởng 1 theo từng khoản mục chi phí.

Bước 2. Xác định giá thành đơn vị sản lượng tương đương.

Giá thành đơn vị sản phẩm tương đương của phân xưởng 1 được xác định theo từng khoản mục chi phí rồi tổng hợp lại để tính giá thành đơn vị. Cụ thể:

+ Chi phí vật liệu trực tiếp tính trên một sản phẩm: $26.000 : 5.000 = 5,200$ ngàn đ

+ Chi phí nhân công trực tiếp tính trên một sản phẩm: $16.000 : 4.900 = 3,265$ ngàn đ

+ Chi phí SXC tính trên một sản phẩm: $10.000 : 4.900 = 2,042$ ngàn đ

Giá thành đơn vị bán sản phẩm là:

$$5,200 + 3,265 + 2,042 = 10,506 \text{ (ngàn đồng/ sản phẩm)}$$

Bước 3. Cân đối chi phí.

Trong trường hợp sản lượng tính theo phương pháp FIFO, phần phân bổ chi phí chuyển cho phân xưởng 2 bao gồm: chi phí của sản phẩm dở dang đầu kỳ, chi phí để hoàn tất sản phẩm dở dang đầu kỳ, và chi phí của sản phẩm bắt đầu sản xuất và hoàn thành trong kỳ. Việc tách biệt này làm rõ hơn dòng chi phí vận động ở mỗi phân xưởng, và phục vụ tốt hơn cho việc kiểm soát chi phí.

- Chi phí chuyển cho phân xưởng 2 là 42.040,8 ngàn đồng, trong đó:

+ Chi phí của sản phẩm dở dang đầu kỳ: 11.000,0 ngàn đồng

+ Chi phí để hoàn tất sản phẩm dở dang đầu kỳ: 4.775,5 ngàn đồng

Nhân công trực tiếp ($900 \times 3,265$) 2.938,8 ngàn đồng

Chi phí SXC ($900 \times 2,041$) 1.836,7 ngàn đồng

+ Chi phí của sản phẩm bắt đầu SX và hoàn thành:

$$2.500 \text{ sản phẩm} \times 10,506 = 26.265,3 \text{ ngàn đồng}$$

Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

- Chi phí tính cho sản phẩm dở dang cuối tháng: 20.959,2 ngàn đồng, trong đó:

Nguyên liệu trực tiếp: $2.500 \times 5,2 = 13.000,0$ ngàn đồng

Nhân công trực tiếp: $1.500 \times 3,265 = 4.898,0$ ngàn đồng

Chi phí sản xuất chung: $2.400 \times 2,041 = 3.062,2$ ngàn đồng

BÁO CÁO SẢN XUẤT PHÂN XỬƠNG 1
(Theo Phương pháp Nhập trước, xuất trước)

Tháng 3 năm N

Chỉ tiêu	Tổng số	Khối lượng tương đương		
		Nguyên vật liệu TT	Nhân công trực tiếp	Chi phí sản xuất chung
A - Khối lượng hoàn thành tương đương (Bán sản phẩm)				
1. Sản lượng dở dang đầu kỳ	1.500	0	900	900
2. Sản lượng mới đưa vào sản xuất và hoàn thành trong kỳ	2.500	2,500	2,500	2,500
3. Sản lượng dở dang cuối kỳ	2.500			
+ Nguyên vật liệu trực tiếp (100%)		2.500		
+ Nhân công trực tiếp (80%)			1.500	
+ Chi phí sản xuất chung (80%)				1.500
3.Cộng		5.000	4.900	4.900
B - Tổng hợp chi phí và xác định chi phí đơn vị sản phẩm (ngàn đồng)				
1. Chi phí phát sinh trong kỳ	52.000,0	26.000,0	16.000,0	10.000,0
2. Chi phí đơn vị Bán thành phẩm hoàn thành tương đương	10,506	5,200	3,265	2,041
C - Cân đối chi phí (ngàn đồng)				
1- Nguồn chi phí đầu vào				
a. Chi phí dở dang đầu kỳ	11.000,0	6.000,0	4.000,0	1.000,0
b Chi phí phát sinh trong kỳ	52.000,0	26.000,0	16.000,0	10.000,0
Tổng chi phí đầu vào	63.000,0	32.000,0	20.000,0	11.000,0
2- Phân bổ chi phí (đầu ra)				
a. Chi phí dở dang đầu kỳ	15.776	6.000	6.939	2,837

Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

+ Tháng trước	11.000,0	6.000,0	4.000,0	1.000,0
+ Tháng này	4.775,5		2.938,8	1.836,7
b. Chi phí sản phẩm bắt đầu sản xuất và hoàn thành trong kỳ	26.265,3	13.000,0	8.163,3	5.102,0
c. Chi phí dở dang cuối kỳ	20.959,2			
+ Nguyên vật liệu trực tiếp		13.000,0		
+ Nhân công trực tiếp			4.898,0	
+ Chi phí sản xuất chung				3.061,2
Tổng cộng chi phí đầu ra	63.000,0	32.000,0	20.000,0	11.000,0

Tương tự như vậy, tại phân xưởng 2 dựa trên phần chi phí mà phân xưởng 1 chuyển sang, kế toán cũng tính giá thành sản lượng tương đương. Giá trị của bán thành phẩm phân xưởng 1 chuyển sang được xem là vật liệu chính ở phân xưởng 2. Khi lập báo cáo sản lượng, cần xem nó như một khoản mục riêng để tiện cho việc kiểm soát chi phí.

BÁO CÁO SẢN XUẤT PHÂN XƯỞNG 2
(Theo Phương pháp Nhập trước, xuất trước)

Tháng 3 năm N

Chỉ tiêu	Tổng số	Khối lượng tương đương			
		Bán TP PX1	Nguyên vật liệu TT	Nhân công TT	Chi phí SXC
A - Khối lượng hoàn thành tương đương					
1. Sản lượng dở dang đầu kỳ	2.000			1.200	1.200
2. Sản lượng mới đưa vào sản xuất và hoàn thành trong kỳ	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000
3. Sản lượng dở dang cuối kỳ	1.000				
+ Bán thành phẩm phân xưởng 1		1.000			
+ Nguyên vật liệu trực tiếp (100%)			1.000		
+ Nhân công trực tiếp (30%)				500	
+ Chi phí sản xuất chung (30%)					500
3.Cộng	6.000	4.000	4.000	4.700	4.700
B - Tổng hợp chi phí và xác định chi phí đơn vị sản phẩm (ngàn đồng)					

Chương 3: Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

1. Chi phí phát sinh trong kỳ	64.140,8	42.040,8	5.500,0	7.000,0	9.600,0
2. Chi phí đơn vị thành phẩm hoàn thành tương đương	15,417	10,510	1,375	1,489	2,043
C - Cân đối chi phí (ngàn đồng)					
1- Nguồn chi phí đầu vào					
a. Chi phí dở dang đầu kỳ	22.600,0	15.200,0	2.000,0	2.200,0	3.200,0
b Chi phí phát sinh trong kỳ	64.140,8	42.040,8	5.500,0	7.000,0	9.600,0
Tổng chi phí đầu vào	86.740,8	57.240,8	7.500,0	9.200,0	12.800,0
2- Phân bổ chi phí (đầu ra)					
a. Chi phí dở dang đầu kỳ	22.600,0	15.200,0	2.000,0	3.987,2	5.651,1
+ Tháng trước	22.600,0	15.200,0	2.000,0	2.200,0	3.200,0
+ Tháng này				1.787,2	2.451,1
b. Chi phí sản phẩm bắt đầu sản xuất và hoàn thành trong kỳ	46.251,4	31.530,6	4.125,0	4.468,1	6.127,7
c. Chi phí dở dang cuối kỳ	13.651,2				
+ Bán thành phẩm phân xưởng 1		10.510,2			
+ Nguyên vật liệu trực tiếp			1.375,0		
+ Nhân công trực tiếp				744,7	
+ Chi phí sản xuất chung					1.021,3
Tổng cộng chi phí đầu ra	86.740,8	57.240,8	7.500,0	9.200,0	12.800,0

So sánh kết quả giá thành theo 2 phương pháp tính sản lượng tương đương

Kết quả tính giá thành theo hai cách tính sản lượng tương đương trong ví dụ trên cho hai kết quả khác nhau. Sự khác biệt này xuất phát ở chỗ: có tính chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ cho sản lượng tương đương hoàn thành trong kỳ hay không? Nếu trong phương pháp bình quân gia quyền, kế toán quản trị có quan tâm đến khoản chi phí này, thì giá thành đơn vị sản phẩm tương đương sẽ chịu những ảnh hưởng thay đổi về giá các yếu tố đầu vào (thường là nguyên vật liệu) của kỳ trước. Ngược lại, trong phương pháp nhập trước- xuất trước, giá thành sản phẩm tương đương chỉ liên quan thực sự đến những chi phí phát sinh trong kỳ tương ứng với những sản lượng thực sự đã tạo ra. Vì sự khác biệt này, trên khía cạnh kiểm soát chi phí, người ta đánh giá cao hơn phương pháp FIFO.

Hai phương pháp báo cáo sản xuất như trên cung cấp các thông tin về chi phí sản xuất đơn vị sản phẩm gần giống nhau. Những điểm khác nhau của hai phương pháp này thể hiện ở bảng sau:

Bảng 3.2: So sánh báo cáo sản xuất theo phương pháp bình quân và phương pháp nhập trước xuất trước

Chỉ tiêu so sánh	Phương pháp bình quân	Phương pháp FIFO
A. Kê sản lượng và xác định sản lượng tương đương	<ul style="list-style-type: none"> - Sản lượng tương đương thực hiện trong kỳ gồm 2 bộ phận: + Sản lượng sản phẩm hoàn thành trong kỳ + Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang cuối kỳ 	<ul style="list-style-type: none"> - Sản lượng tương đương thực hiện trong kỳ gồm 3 bộ phận: + Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang đầu kỳ. + Sản lượng sản phẩm mới đưa vào sản xuất và hoàn thành trong kỳ. + Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang cuối kỳ.
B. Tổng hợp chi phí sản xuất và xác định chi phí sản xuất đơn vị sản phẩm	<ul style="list-style-type: none"> - Tổng hợp chi phí sản xuất gồm chi phí dở dang đầu kỳ và chi phí phát sinh trong kỳ. - Căn cứ để tính chi phí sản xuất đơn vị sản phẩm gồm sản lượng hoàn thành và phần trăm hoàn thành của sản lượng dở dang cuối kỳ. Sản lượng dở dang đầu kỳ được xem là mới đưa vào sản xuất và hoàn tất trong kỳ không tính tới. - Chi phí sản xuất đơn vị gồm cả chi phí của kỳ trước 	<ul style="list-style-type: none"> - Tổng hợp chi phí sản xuất gồm chi phí phát sinh trong kỳ. - Căn cứ để tính chi phí đơn vị gồm mức độ hoàn thành phải làm để hoàn tất sản lượng dở dang đầu kỳ, sản lượng mới đưa vào sản xuất trong kỳ và phần trăm hoàn thành của sản lượng dở dang cuối kỳ. - Chi phí sản xuất đơn vị gồm các yếu tố chi phí phát sinh của kỳ hiện hành.
C. Cân đối chi phí sản xuất:	<ul style="list-style-type: none"> - Tất cả sản lượng chuyển đi đều được xem như nhau, không phân biệt nguồn gốc và được tính theo cùng một giá trị chi phí đơn vị 	<ul style="list-style-type: none"> - Sản lượng chuyển đi được xác định theo hai nhóm nguồn gốc chính: + Sản lượng dở dang đầu kỳ + Mới đưa vào sản xuất và hoàn tất trong kỳ - Mỗi nhóm được tính với chi phí khác nhau.

CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 3

1. Nội dung, ý nghĩa của các loại giá thành?
2. Đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành sản phẩm và mối quan hệ giữa chúng?
3. Phương pháp tập hợp chi phí sản xuất vào các đối tượng tập hợp chi phí sản xuất?
4. Phương pháp xác định sản phẩm hoàn thành tương đương?
5. Trình bày các phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang, điều kiện áp dụng các phương pháp đó?
6. Phương pháp tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo công việc?
7. Phương pháp tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo quá trình sản xuất?
8. Phương pháp tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm dựa trên cơ sở hoạt động?
9. Phương pháp tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo chi phí mục tiêu?
10. Trình bày phương pháp lập báo cáo sản xuất theo phương pháp bình quân?
11. Trình bày phương pháp lập báo cáo sản xuất theo phương pháp nhập trước xuất trước.

CHƯƠNG 4

PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ GIỮA CHI PHÍ - KHỐI LƯỢNG - LỢI NHUẬN

4.1. Ý NGHĨA CỦA VIỆC PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ CHI PHÍ- KHỐI LƯỢNG- LỢI NHUẬN

Mục tiêu của kế toán quản trị là cung cấp thông tin cần thiết cho các nhà quản lý để ra quyết định. Quyết định hàng ngày tại các doanh nghiệp rất đa dạng, thường liên quan đến việc định giá bán, tăng hay giảm số lượng hàng bán, thay đổi mức chi phí.... Phân tích mối quan hệ chi phí, sản lượng và lợi nhuận (Cost- Volume- Profit -CVP) giúp nhà quản trị trả lời được câu hỏi trên và có những phương pháp lựa chọn để có quyết định tối ưu. Ý nghĩa của phân tích mối quan hệ C-V-P trong việc cung cấp thông tin cho nhà quản trị doanh nghiệp ra quyết định thể hiện ở những yếu tố sau:

- Xác định số lượng sản phẩm sản xuất, tiêu thụ, doanh thu tương ứng, thời gian tương ứng để đạt được mức hòa vốn. Điểm hòa vốn là điểm tại đó lợi nhuận bằng không, hay tại đó tổng doanh thu bằng tổng chi phí. Doanh nghiệp sẽ có lãi khi hoạt động vượt điểm hòa vốn và sẽ lỗ nếu hoạt động dưới điểm hòa vốn. Điểm hòa vốn không phải là mục tiêu hoạt động của doanh nghiệp, nhưng phân tích điểm hòa vốn, xác định doanh thu, sản lượng và thời gian để hòa vốn có ý nghĩa quan trọng với doanh nghiệp. Bởi căn cứ vào điểm hòa vốn, doanh nghiệp biết sẽ tránh lỗ và cung cấp các thông tin hữu ích trong việc ứng xử chi phí tại các mức tiêu thụ khác nhau nhằm khai thác tối đa các yếu tố sản xuất doanh nghiệp, đồng thời giúp doanh nghiệp xây dựng kế hoạch kinh doanh cũng như đưa ra các quyết định hoạt động sản xuất kinh doanh trong ngắn hạn.

- Mục tiêu lợi nhuận luôn được các nhà quản trị trong doanh nghiệp quan tâm hàng đầu, phân tích mối quan hệ Chi phí - Sản lượng và Lợi nhuận C-V-P còn là cơ sở để doanh nghiệp xác định lợi nhuận kế hoạch hay lợi nhuận mong muốn. Hay nói cách khác doanh nghiệp cần phải tiêu thụ sản phẩm với số lượng như thế nào, cơ cấu sản phẩm ra sao để đạt được lợi nhuận như mong muốn.

- Phân tích mối quan hệ Chi phí - Sản lượng và Lợi nhuận C-V-P là căn cứ để xác định giá bán phù hợp nhằm thỏa mãn nhu cầu của thị trường và thu nhập tối đa. Chiến lược về giá trong doanh nghiệp là chiến lược kinh doanh nhạy cảm, nó ảnh hưởng đến việc tăng, giảm thị phần tiêu thụ sản phẩm trên thị trường. Khi tăng giá thường dẫn tới giảm sản lượng bán ra, đôi khi không đồng nghĩa với việc tăng chất lượng cũng như thương hiệu của sản phẩm. Ngược lại nếu doanh nghiệp hành giảm giá, sản lượng bán tăng...phân tích sự thay đổi của giá cần xem xét đến độ co giãn của cầu theo giá, tính chất bổ sung hay thay thế của sản phẩm, vị trí của sản phẩm trên thị trường, qua đó xác định thay đổi của doanh thu, lợi nhuận, là căn cứ để lựa chọn những phương án tối ưu. Như vậy việc thay đổi giá bán cần được nghiên cứu trong những điều kiện cụ thể, nghiên cứu kỹ thị trường cũng như mục tiêu của doanh nghiệp.

- Ngoài ra, phân tích mối quan hệ Chi phí - Sản lượng và Lợi nhuận (C-V-P) còn là căn cứ đưa ra các quyết định ngắn hạn như có nên thay đổi giá bán, thay đổi biên phí, định phí

hay thay đổi cơ cấu tiêu thụ sản phẩm, cơ cấu chi phí... Việc thay đổi các yếu tố trên có ảnh hưởng đến lợi nhuận của doanh nghiệp ra sao.

Hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp bao gồm 2 hoạt động: hoạt động sản xuất kinh doanh thông thường và hoạt động tài chính. Hoạt động sản xuất kinh doanh thông thường là hoạt động sản xuất, chế tạo sản phẩm, mua bán hàng hóa hay cung cấp dịch vụ theo giấy phép kinh doanh của doanh nghiệp. Hoạt động tài chính là các hoạt động liên quan đến việc huy động vốn như phát hành cổ phiếu, trái phiếu, vay nợ ngân hàng... và hoạt động đầu tư vốn như đầu tư chứng khoán, cho vay ngắn hạn, dài hạn.... Trong phân tích mối quan hệ C-V-P, chúng ta chỉ giới hạn ở phân tích mối quan hệ này ở hoạt động sản xuất kinh doanh thông thường, không tính đến hoạt động tài chính. Do vậy các khái niệm phân tích trong chương này chỉ liên quan đến doanh thu, chi phí, sản lượng từ hoạt động sản xuất kinh doanh thông thường của doanh nghiệp, không xét đến doanh thu chi phí hoạt động tài chính.

4.2. MỘT SỐ KHÁI NIỆM CƠ BẢN, SỬ DỤNG TRONG PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ GIỮA CHI PHÍ - KHỐI LƯỢNG - LỢI NHUẬN.

4.2.1. Số dư đảm phí (CM- contribution margin)

Số dư đảm phí (hay còn gọi là Lãi trên biến phí, Hiệu số gộp, Lãi gộp...) là phần chênh lệch giữa doanh thu và chi phí biến đổi. Số dư đảm phí khi đã bù đắp chi phí cố định, số dư ra sau khi bù đắp chính là lợi nhuận. Số dư đảm phí có thể tính cho tất cả loại sản phẩm, một loại sản phẩm và một đơn vị sản phẩm.

Cách tính tổng quát như sau:

Số dư đảm phí = Doanh thu – Biến phí ứng với doanh thu

Số dư đảm phí là chỉ tiêu kinh tế quan trọng phản ánh kết quả kinh doanh của từng bộ phận hay doanh nghiệp. Chỉ tiêu này có ý nghĩa quan trọng đối với các nhà quản trị doanh nghiệp. Số dư đảm phí là chỉ tiêu cơ bản để bù đắp chi phí cố định và phần còn lại cấu thành nên lợi nhuận của doanh nghiệp.

- Nếu số dư đảm phí nhỏ hơn chi phí cố định, doanh nghiệp bị lỗ do không đủ để trang trải định phí.

- Nếu số dư đảm phí bằng với định phí thì doanh nghiệp hòa vốn.

- Nếu số dư đảm phí lớn hơn định phí thì doanh nghiệp kinh doanh có lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh hay lợi nhuận hoạt động kinh doanh thông thường hay còn gọi là *lợi nhuận hoạt động* (không bao gồm lợi nhuận từ hoạt động tài chính). Lợi nhuận trước thuế và lãi vay, ký hiệu EBIT (Earning Before Interest & Tax).

Nếu gọi:

Q: là số lượng sản phẩm sản xuất và tiêu thụ,

P: là giá bán,

V: là chi phí biến đổi đơn vị,

FC : chi phí cố định,

S : là doanh thu,

Ta có

$$CM = S - V Q = (P - V)Q$$

$P - V$: chính là số dư đảm phí đơn vị.

- Khi doanh nghiệp không hoạt động sản lượng bằng 0 ($Q = 0$).Doanh nghiệp lỗ từ hoạt động kinh doanh thông thường bằng chi phí cố định.

- Tại sản lượng mà ở đó số dư đảm phí bằng chi phí cố định thì lợi nhuận doanh nghiệp bằng 0, nghĩa là doanh nghiệp đạt được điểm hoà vốn.

- Tại sản lượng Q_1 lớn hơn sản lượng hoà vốn thì doanh nghiệp có lợi nhuận là:

$$EBIT_1 = (P - V) Q_1 - FC$$

- Tại mức sản lượng $Q_2 > Q_1$, lợi nhuận của doanh nghiệp là :

$$EBIT_2 = (P - V) Q_2 - FC$$

- Khi sản lượng tăng $\Delta Q = Q_2 - Q_1$, thì lợi nhuận tăng $\Delta EBIT = EBIT_2 - EBIT_1$

$$\Delta EBIT = (P - V)(Q_2 - Q_1) = (P - V)\Delta Q$$

$$\Delta EBIT = (P - V)\Delta Q = \Delta CM$$

Như vậy: khi doanh nghiệp vượt qua điểm hòa vốn, khi sản lượng tăng thì mức tăng EBIT chính là mức tăng của số dư đảm phí. Hay nói cách khác là khi vượt qua điểm hòa vốn thì mức tăng lợi nhuận chính bằng mức tăng của số dư đảm phí.

Ví dụ 4.1 :

Công ty Thành Công trong quý 2 năm 201X đã sản xuất và tiêu thụ 1000 sản phẩm, giá bán 200.000 đồng/ sản phẩm biến phí đơn vị 120.000 đồng / sản phẩm. Định phí quý 2 là 60.000.000 đồng. Báo cáo kết quả kinh doanh quý 2 như sau :

Chỉ tiêu	Đơn vị SP (đồng)	Tổng số	
		Tiền (đồng)	Tỷ lệ %
Doanh thu	200.000	200.000.000	100
Biến phí	120.000	120.000.000	60
Số dư đảm phí	80.000	80.000.000	40
Định phí		30.000.000	
Lợi nhuận		50.000.000	

Nếu quý 3 sản lượng tiêu thụ tăng 10% so với quý 2 thì lợi nhuận tăng thêm một lượng là :

$$\begin{aligned}\text{Mức tăng lợi nhuận} &= \text{Số dư đảm phí đơn vị} \times \text{Mức tăng sản lượng} \\ &= (200.000 - 120.000) \times 100 \text{ sản phẩm} = 80.000.000 \text{ đồng}\end{aligned}$$

Để phân tích kết quả kinh doanh của từng hoạt động, từng sản phẩm ta cần tính tổng số dư đảm phí, số dư đảm phí bình quân số dư đảm phí của từng sản phẩm. Sản phẩm nào có số dư đảm phí cao thì sẽ thu hút nhà đầu tư vào sản phẩm đó.

Trong trường hợp doanh nghiệp kinh doanh nhiều loại sản phẩm, mỗi sản phẩm có số dư đảm phí khác nhau. Khi tăng cùng mức sản lượng thì những sản phẩm có số dư đảm phí cao sẽ tạo ra nhiều lợi nhuận hơn.

Sử dụng khái niệm số dư đảm phí cho ta thấy mối quan hệ giữa số lượng sản phẩm (hoặc doanh thu) tiêu thụ với lợi nhuận. Tuy nhiên khái niệm số dư đảm phí có một số nhược điểm sau :

- Không giúp nhà quản trị có được cái nhìn tổng quát toàn bộ doanh nghiệp khi doanh nghiệp kinh doanh nhiều loại sản phẩm vì số lượng sản phẩm không thể tổng hợp ở toàn doanh nghiệp.

- Làm cho nhà quản trị dễ nhầm lẫn trong việc ra quyết định vì tưởng rằng tăng doanh thu của những sản phẩm có số dư đảm phí đơn vị lớn sẽ làm gia tăng lợi nhuận cho doanh nghiệp. Điều này thực tế có khi ngược lại.

Để khắc phục những hạn chế này, người ta sử dụng khái niệm tỷ lệ số dư đảm phí.

4.2.2. Tỷ lệ số dư đảm phí (CMR- contribution margin ratio)

Tỷ lệ số dư đảm phí là tỷ lệ phần trăm của số dư đảm phí tính trên doanh thu. Chỉ tiêu này có thể tính cho tất cả các loại sản phẩm, một loại sản phẩm (cũng bằng một đơn vị sản phẩm).

$\text{Tỷ lệ số dư đảm phí} = \frac{\text{Số dư đảm phí}}{\text{Doanh thu}}$
$\text{CMR} = \frac{\text{CM}}{\text{S}} = \frac{\text{P-V}}{\text{P}}$

Ở trên ta đã xác định được khi doanh thu thay đổi thì mức tăng lợi nhuận là:

$$\Delta \text{EBIT} = (\text{P}-\text{V})\Delta \text{Q}$$

Biến đổi biểu thức này ta có:

$$\Delta \text{EBIT} = \frac{\text{P}-\text{V}}{\text{P}} \times \Delta \text{Q} \times \text{P}$$

Hay:

$$\Delta EBIT = CMR \times \Delta S$$

Thông qua khái niệm về tỉ lệ số dư đảm phí ta rút ra mối quan hệ giữa doanh thu và lợi nhuận, mối quan hệ đó là: nếu doanh thu tăng một lượng thì lợi nhuận tăng một lượng bằng mức tăng của doanh thu nhân với tỉ lệ số dư đảm phí.

Ví dụ 4.2:

Công ty A và sản xuất hàng thủ công mỹ nghệ. Quý 1 năm N công ty có số liệu sau:

	Doanh nghiệp A	
	Số tiền (ngàn đ)	Tỷ lệ
1. Doanh thu	200.000	100%
2. Chi phí biến đổi	70.000	35%
3. Số dư đảm phí	130.000	65%
4. Chi phí cố định	110.000	
5. Lợi nhuận hoạt động (EBIT)	20.000	

Nếu doanh thu quý 2 tăng 20 % tức tăng 40.000 ngàn đồng thì lợi nhuận quý 2 sẽ tăng: 40.000 ngàn đồng x 65% = 26.000 ngàn đồng.

- Từ kết luận trên ta rút ra hệ quả sau:

Nếu tăng cùng một lượng doanh thu ở tất cả những sản phẩm, những lĩnh vực, những bộ phận, những doanh nghiệp v.v... thì những doanh nghiệp nào, những bộ phận nào có tỉ lệ số dư đảm phí lớn thì lợi nhuận tăng lên nhiều hơn và ngược lại.

Để hiểu rõ, đặc điểm của những doanh nghiệp có tỉ lệ số dư đảm phí lớn, nhỏ ta nghiên cứu khái niệm kết cấu chi phí.

4.2.3. Kết cấu chi phí.

Kết cấu chi phí là đại lượng biểu hiện mối quan hệ tỉ trọng của từng loại chi phí biến đổi, cố định chiếm trong tổng chi phí.

Kết cấu chi phí có thể đo lường bằng tỷ lệ chi phí biến đổi trên tổng chi phí hoặc tỷ lệ định phí trên tổng chi phí.

Những doanh nghiệp có chi phí cố định chiếm tỉ trọng lớn thì biến đổi chiếm tỉ trọng nhỏ thì tỉ lệ số dư đảm phí lớn, nếu tăng (giảm) doanh thu thì lợi nhuận tăng (giảm) nhiều hơn. Những doanh nghiệp có chi phí cố định chiếm tỉ trọng lớn thường là những doanh nghiệp có mức đầu tư lớn, vì vậy nếu gặp thuận lợi tốc độ phát triển nhanh,

Chương 4: Phân tích mối quan hệ Chi phí- Khối lượng- Lợi nhuận

ngược lại nếu gặp rủi ro doanh thu giảm thì lợi nhuận giảm nhanh, hoặc sản phẩm không tiêu thụ được, thì sự phá sản diễn ra nhanh chóng.

Những doanh nghiệp có chi phí cố định chiếm tỉ trọng nhỏ, chi phí biến đổi chiếm tỉ trọng lớn, vì vậy tỉ lệ số dư đảm phí nhỏ, nếu tăng giảm doanh thu thì lợi nhuận tăng, giảm ít hơn. Những doanh nghiệp có chi phí cố định chiếm tỉ trọng nhỏ là những doanh nghiệp có mức đầu tư thấp vì vậy tốc độ phát triển chậm, nhưng nếu gặp rủi ro, lượng tiêu thụ giảm hoặc sản phẩm không tiêu thụ được thì sự thiệt hại sẽ thấp hơn.

Ví dụ 4.3:

Hai doanh nghiệp A và B Quý 1 năm N có doanh thu, chi phí và lợi nhuận như nhau, chỉ khác nhau kết cấu chi phí. Số liệu quý 1 năm N được trình bày ở bảng sau:

	Doanh nghiệp A		Doanh nghiệp B	
	Số tiền (ngàn đ)	Tỷ lệ	Tổng (ngàn đ)	Tỉ lệ
1. Doanh thu	200.000	100%	200.000	100%
2. Chi phí biến đổi	70.000	35%	130.000	65%
3. Số dư đảm phí	130.000	65%	70.000	35%
4. Chi phí cố định	110.000		50.000	
5. Lợi nhuận hoạt động (EBIT)	20.000		20.000	

Doanh nghiệp A có chi phí cố định chiếm tỉ trọng lớn ($110.000 / 180.000 = 61,11\%$) biến đổi chiếm tỉ trọng nhỏ ($38,99\%$), tỉ lệ số dư đảm phí lớn (65%)

Doanh nghiệp B có chi phí cố định chiếm tỉ trọng nhỏ ($50.000/180.000 = 27,78\%$) biến đổi chiếm tỉ trọng lớn ($72,22\%$) tỉ lệ số dư đảm phí nhỏ : 35% .

Bây giờ chúng ta nghiên cứu tình huống doanh thu của hai doanh nghiệp cùng tăng và giảm 10% (giả định tăng trong phạm vi công suất của doanh nghiệp).

Trường hợp doanh thu tăng 10%

Chỉ tiêu	Doanh nghiệp A		Doanh nghiệp B	
	Số tiền (\$)	Tỷ lệ	Tổng (\$)	Tỉ lệ
1. Doanh thu	220.000	100%	220.000	100%
2. Chi phí biến đổi	77.000	35%	143.000	65%
3. Số dư đảm phí	143.000	65%	77.000	35%
4. Chi phí cố định	110.000		50.000	
5. Lợi nhuận hoạt động (EBIT)	33.000		27.000	

Kết quả tính toán ở bảng trên cho thấy:

- Khi doanh thu tăng 10%: EBIT doanh nghiệp A đạt 33.000 ngàn đồng tăng 13.000 ngàn đồng với tốc độ tăng lợi nhuận đạt 65%. EBIT doanh nghiệp B đạt 27.000 tăng 7.000 với tốc độ tăng lợi nhuận đạt 35%.

Trường hợp doanh thu giảm 10%

Chỉ tiêu	Doanh nghiệp A		Doanh nghiệp B	
	Số tiền (\$)	Tỷ lệ	Tổng (\$)	Tỉ lệ
1. Doanh thu	180.000	100%	180.000	100%
2. Chi phí biến đổi	63.000	35%	117.000	65%
3. Số dư đảm phí	117.000	65%	63.000	35%
4. Chi phí cố định	110.000		50.000	
5. Lợi nhuận hoạt động (EBIT)	7.000		13.000	

Kết quả tính toán ở bảng trên cho thấy:

- Khi doanh thu giảm 10%: EBIT doanh nghiệp A đạt 7.000 ngàn đồng giảm 13.000 ngàn đồng với tốc độ giảm lợi nhuận 65%. EBIT doanh nghiệp B đạt 27.000 ngàn đồng tăng 7.000 với tốc độ giảm lợi nhuận 35%.

Như vậy, mặc dù doanh thu của 2 doanh nghiệp thay đổi như nhau nhưng lợi nhuận của 2 doanh nghiệp thay đổi khác nhau. Lợi nhuận doanh nghiệp A biến động mạnh hơn lợi nhuận doanh nghiệp B do doanh nghiệp A có kết cấu định phí lớn hơn. Mức thay đổi này có thể đo lường bằng khái niệm đòn bẩy hoạt động.

4.2.4. Đòn bẩy kinh doanh (OL- Operating Leverage)

Trong cơ học, đòn bẩy có tác dụng là một công cụ để khuếch đại lực biến một lực nhỏ thành một lực lớn để tác động vào vật thể cần di chuyển. Trong kinh doanh, người ta mượn thuật ngữ “đòn bẩy” để diễn tả việc chủ doanh nghiệp sử dụng một đại lượng kinh tế nhất định để gia tăng khả năng sinh lời của doanh nghiệp.

Đòn bẩy kinh doanh (còn được gọi là Đòn bẩy hoạt động, Đòn cân định phí) chỉ mức độ sử dụng chi phí cố định để làm gia tăng lợi nhuận cho doanh nghiệp. Một cách tổng quát “đòn bẩy hoạt động là khái niệm phản ánh mối quan hệ giữa tốc độ thay đổi lợi nhuận và tốc độ thay đổi của doanh thu (hoặc sản lượng) tiêu thụ”. Tốc độ thay đổi lợi nhuận bao giờ cũng lớn hơn tốc độ thay đổi của doanh thu. Ở đây chúng ta chỉ phân tích trong ngắn hạn vì trong dài hạn nhiều yếu tố sẽ thay đổi.

Trong kinh doanh, hoạt động đầu tư tăng năng lực sản xuất của doanh nghiệp làm gia tăng chi phí cố định với kỳ vọng doanh thu tạo ra sẽ bù đắp được chi phí cố định và chi phí biến đổi và mang lại lợi nhuận cho doanh nghiệp. Giống như đòn bẩy trong cơ học, sự hiện diện của chi phí cố định sẽ khuếch đại sự thay đổi lợi nhuận (hoặc thua lỗ)

khi doanh thu (sản lượng) tiêu thụ thay đổi. Điều này có thể được minh họa thông qua ví dụ 4.3 ở trên.

Đòn bẩy kinh doanh có giá trị xác định ở các mức sản lượng (hoặc doanh thu) khác nhau. Vì vậy khi nói đến độ lớn của đòn bẩy kinh doanh, chúng ta cần phải gắn nó với mức sản lượng (hoặc doanh thu) xác định.

Gọi DOL là độ lớn đòn bẩy hoạt động (Degree of Operating Leverage), ta có độ lớn đòn bẩy kinh doanh như sau:

$$DOL_Q = \frac{\text{Tốc độ tăng của EBIT}}{\text{Tốc độ tăng của doanh thu (sản lượng bán)}}$$

$$DOL_Q = \frac{\Delta EBIT / EBIT_0}{\Delta Q / Q_0}$$

Biến đổi công thức trên ta tìm được

$$DOL_Q = \frac{(P-V)Q}{(P-V)Q - FC} = \frac{CM}{EBIT}$$

Từ công thức trên ta thấy:

- Độ lớn của đòn bẩy kinh doanh bằng số dư đảm phí chia cho lợi nhuận hoạt động của doanh nghiệp.

- Khái niệm đòn bẩy kinh doanh có liên quan đến định phí và biến phí. Đòn bẩy kinh doanh sẽ lớn ở các doanh nghiệp có tỉ lệ định phí cao hơn biến phí trong tổng chi phí và nhỏ ở các doanh nghiệp có kết cấu chi phí ngược lại. Trong một doanh nghiệp có độ lớn đòn bẩy kinh doanh cao thì một sự thay đổi nhỏ của doanh thu cũng gây ra sự biến động lớn về lợi nhuận.

Khái niệm đòn bẩy kinh doanh cũng là cơ sở để đánh giá rủi ro kinh doanh của doanh nghiệp. Trong trường hợp các yếu tố khác cố định, độ lớn đòn bẩy kinh doanh của doanh nghiệp càng cao thì rủi ro kinh doanh đối với doanh nghiệp càng lớn.

Ví dụ 4.4

Lấy số liệu ở ví dụ 4.3. Ta tính độ lớn đòn bẩy hoạt động của 2 doanh nghiệp A và B tại mức doanh thu quý 1 năm N là 200.000 ngàn đ

$$DOL_A = \frac{130.000}{20.000} = 6,5 \text{ (lần)}$$

$$DOL_B = \frac{70.000}{20.000} = 3,5 \text{ (lần)}$$

Độ lớn đòn bẩy kinh doanh của doanh nghiệp bằng 6,5 lần và của doanh nghiệp B là 3,5 lần. Nghĩa là tại mức doanh thu là 200.000 ngàn đồng, khi doanh thu thay đổi 1% thì EBIT của doanh nghiệp A thay đổi 6,5%, EBIT doanh nghiệp B thay đổi 3,5%.

Khi doanh thu chuyển sang mức mới thì độ lớn đòn bẩy kinh doanh cũng thay đổi. Chẳng hạn nếu doanh thu của doanh nghiệp A và B tăng đến 220.000 ngàn đồng như trên thì độ lớn đòn bẩy kinh doanh tại mức doanh thu này là

$$DOL_A = \frac{143.000}{33.000} = 4,333 \text{ (lần)}$$

$$DOL_B = \frac{77.000}{27.000} = 2,852 \text{ (lần)}$$

Có thể khái quát rằng khi doanh nghiệp càng thay đổi doanh số và hoạt động ở mức càng xa điểm hòa vốn thì độ lớn của đòn bẩy kinh doanh càng giảm. Khi doanh nghiệp hoạt động gần điểm hòa vốn thì độ lớn đòn bẩy kinh doanh càng cao. Điều đó cũng có nghĩa hoạt động gần điểm hòa vốn sẽ chịu rủi ro cao hơn hoạt động xa điểm hòa vốn.

Khái niệm đòn bẩy kinh doanh có ý nghĩa trong công tác quản trị doanh nghiệp. Đòn bẩy kinh doanh là cơ sở để các nhà quản lý dự kiến mức lợi nhuận, đồng thời là cơ sở để đánh giá rủi ro kinh doanh khi doanh nghiệp hoạt động trong môi trường mà doanh thu dễ thay đổi. Khái niệm đòn bẩy kinh doanh còn được áp dụng khi doanh nghiệp dự kiến các phương án để sản xuất một loại sản phẩm. Mỗi phương án sản xuất thường có độ lớn đòn bẩy kinh doanh khác nhau, có điểm hòa vốn và độ rủi ro khác nhau. Phân tích hòa vốn trong môi trường quan với “đòn bẩy kinh doanh” là khởi điểm để lập kế hoạch đầu tư tại doanh nghiệp.

Khái niệm đòn bẩy kinh doanh còn được các nhà đầu tư vận dụng để đầu tư vào một ngành nào đó. Tuy nhiên, điểm khó khăn cho các nhà đầu tư là làm sao xác định được biến phí, định phí dựa vào số liệu báo cáo tài chính. Vì vậy, các nhà đầu tư khi tính toán độ lớn đòn bẩy kinh doanh thường không cần đến sự chính xác mà hướng đến mối quan hệ giữa định phí - lợi nhuận - doanh thu tiềm ẩn trong ý niệm “đòn bẩy kinh doanh”.

4.2.5. Điểm hòa vốn (BEP- Break Even Point)

Điểm hòa vốn là điểm về sản lượng tiêu thụ (hoặc doanh số) mà tại đó tổng doanh thu bằng tổng chi phí từ hoạt động kinh doanh, nghĩa là doanh nghiệp không có lỗ và lãi từ hoạt động sản xuất kinh doanh thông thường. Tại điểm hòa vốn, doanh thu bù đắp chi phí biến đổi và chi phí cố định. Doanh nghiệp sẽ có lãi khi doanh thu trên mức doanh thu tại điểm hòa vốn và ngược lại sẽ chịu lỗ khi doanh thu ở dưới mức doanh thu hòa vốn.

Mặc dù điểm hòa vốn không phải là mục tiêu hoạt động của doanh nghiệp nhưng phân tích hòa vốn sẽ chỉ ra mức hoạt động cần thiết để doanh nghiệp có những giải pháp nhằm đạt một doanh số mà kinh doanh không bị lỗ. Như vậy, phân tích hòa vốn sẽ chỉ ra mức bán tối thiểu mà doanh nghiệp cần phải đạt được. Ngoài ra, phân tích hòa vốn còn cung cấp thông tin

có giá trị liên quan đến các cách ứng xử chi phí tại các mức tiêu thụ khác nhau. Đây là cơ sở để doanh nghiệp lập kế hoạch lợi nhuận và các kế hoạch khác trong ngắn hạn

Xác định điểm hòa vốn

Điểm hòa vốn có thể xác định qua chỉ tiêu số lượng sản phẩm hàng hóa tiêu thụ hoặc doanh thu tiêu thụ bằng phương trình hòa vốn.

Xác định điểm hòa vốn theo phương pháp tính trực tiếp

EBIT = Doanh thu hoạt động – Biến phí hoạt động - Định phí hoạt động

Tại điểm hòa vốn, doanh nghiệp không có lãi và lỗ, cho nên:

Doanh thu - Biến phí hoạt động - Định phí hoạt động = 0

Hay $P \times Q - V \times Q - FC = 0$, do đó:

$$Q_{BEP} = \frac{FC}{P-V}$$

Trong trường hợp xác định doanh thu hòa vốn, có thể sử dụng phương trình biểu diễn sản lượng hòa vốn để xác định doanh thu hòa vốn. Gọi S là doanh thu hòa vốn cần xác định và V/S là tỷ lệ biến phí trên doanh thu. Do đặc điểm của biến phí nên tỷ lệ (t) này sẽ không đổi trong điều kiện các giả thuyết của phân tích CVP. Tại điểm hòa vốn, ta có:

$S - S \times (V/S) - FC = 0$, khi đó :

$$S_{BEP} = \frac{FC}{1 - (V/S)}$$

Ví dụ 4.5:

Để minh họa về phân tích điểm hòa vốn, hãy xem xét số liệu về báo cáo lãi lỗ của Công ty mỹ phẩm Phương đông bắt đầu hoạt động năm X3.

Báo cáo lãi lỗ - Công ty Phương đông

(đơn vị tính: 1.000đ)

	Tổng số	Tỷ lệ %
Doanh thu (8.000sp x 50)	400.000	100.0
Biến phí của giá vốn hàng bán	240.000	60.0
Biến phí bán hàng và QLDN	<u>40.000</u>	<u>10.0</u>
Số dư đảm phí	120.000	30.0
Định phí		
Định phí SX	110.000	27.5
Định phí bán hàng và QLDN	<u>40.000</u>	<u>10.0</u>
Lỗ	(30.000)	(7.5)

Dựa vào báo cáo lãi lỗ theo cách ứng xử chi phí, năm X3, công ty hoạt động dưới mức doanh thu hòa vốn và chịu lỗ 30 triệu đồng. Vậy công ty phải hoạt động với mức doanh số nào nào để hòa vốn? Theo số liệu của báo cáo lãi lỗ, các thông tin có liên quan đến cách ứng xử chi phí được tập hợp như sau:

Tổng định phí: 150.000.000 đồng

Biến phí đơn vị: $280.000.000 : 8.000 \text{ (sp)} = 35.000 \text{ đồng/sản phẩm}$

Tỉ lệ biến phí trên doanh thu: $(280.000.000 : 400.000.000) \times 100 = 70\%$

Nếu tính sản lượng hòa vốn, gọi Q là sản lượng hòa vốn thì sản lượng hòa vốn tính như sau :

$$50.000 \times Q = 150.000.000 + 35.000 \times Q$$

$$15.000 \times Q = 150.000.000$$

$$Q = 10.000 \text{ (sp)}$$

Nếu tính doanh thu hòa vốn, gọi S là doanh thu tại điểm hòa vốn

$$\text{Ta có :} \quad S = 150.000.000 + 0,7 \times S$$

$$0,3 S = 150.000.000$$

$$S = 150.000.000 : 0,3 = 500.000.000 \text{ đồng}$$

Như vậy trong năm X4, công ty muốn kinh doanh có lãi thì phải tăng mức doanh số ít nhất $(10.000 - 8.000) = 2.000$ sản phẩm hay tăng 25 % mức bán.

Xác định điểm hòa vốn theo số dư đảm phí

Doanh thu hòa vốn = sản lượng hòa vốn x giá bán

$$S_{BEP} = P \times Q_{BEP} = P \times (FC / (P - V))$$

Nhân cả 2 vế của công thức trên với giá bán (P), ta được:

$S_{BEP} = \frac{FC}{CMR}$

Xác định điểm hòa vốn theo phương pháp đảm phí thực chất dựa trên ý tưởng về cận biên. Khi doanh nghiệp gia tăng thêm một sản phẩm tiêu thụ thì lợi nhuận sẽ tăng thêm một khoản là chênh lệch giữa đơn giá bán và biến phí đơn vị. Phần lợi nhuận này sẽ càng tăng khi doanh nghiệp càng tăng sản lượng bán đến một mức mà toàn bộ lợi nhuận đảm phí bù đắp hết chi phí cố định trong kỳ. Sản lượng tại mức hoạt động đó chính là sản lượng hòa vốn. Trong ví dụ bên, số dư đảm phí ứng với mức bán 8.000 sản phẩm là 120 triệu đồng và lợi nhuận này sẽ tăng thêm nếu doanh nghiệp tăng sản lượng hơn 8.000 sản phẩm. Số dư đảm phí tại mức bán 8.000 sản phẩm chưa đủ để trang trải định phí là 150 triệu nên doanh nghiệp đã bị lỗ. Khái niệm số dư đảm phí cho thấy: khi số lượng hàng tiêu thụ thay đổi thì sẽ tác động đến lợi nhuận của doanh nghiệp.

4.2.6. Doanh thu an toàn -margin of safety- MS

* Doanh thu an toàn (hay còn được gọi là vùng an toàn, số dư an toàn, biên an toàn) là chênh lệch giữa doanh thu đạt được (theo dự tính hoặc theo thực tế) so với doanh thu hoà vốn.

$$MS = S - S_{BEP}$$

* Doanh thu an toàn của các doanh nghiệp khác nhau do kết cấu chi phí của các doanh nghiệp khác nhau. Thông thường những doanh nghiệp có chi phí cố định chiếm tỉ trọng lớn, thì tỉ lệ số dư đảm phí lớn, do vậy nếu doanh số giảm thì lỗ phát sinh nhanh hơn và những doanh nghiệp đó có số dư an toàn thấp hơn.

* Để đánh giá mức độ an toàn ngoài việc sử dụng doanh thu an toàn, cần kết hợp với chỉ tiêu tỉ lệ doanh thu an toàn.

$$\text{Tỷ lệ doanh thu an toàn} = \frac{\text{Doanh thu an toàn}}{\text{Doanh thu}}$$

Ví dụ 4.6:

Hai doanh nghiệp A và B có số liệu sau:

	Doanh nghiệp A		Doanh nghiệp B	
	Số tiền (\$)	Tỷ lệ	Tổng (\$)	Tỉ lệ
1. Doanh thu	200.000	100%	200.000	100%
2. Chi phí biến đổi	150.000	75%	100.000	50%
3. Số dư đảm phí	50.000	25%	100.000	50%
4. Chi phí cố định	40.000		90.000	
5. Lợi nhuận	10.000		10.000	

$$\text{- Doanh thu hoà vốn DN A} = \frac{40.000}{25\%} = 160.000$$

$$\text{- Doanh thu hoà vốn DN B} = \frac{90.000}{50\%} = 180.000$$

$$\begin{aligned} \text{* Doanh thu an toàn:} \quad \text{DN A: } & 200.000 - 160.000 = 40.000 \\ & \text{DN B: } 200.000 - 180.000 = 20.000 \end{aligned}$$

$$\text{* Tỉ lệ doanh thu an toàn} \quad \text{DN A} = \frac{40.000}{200.000} \times 100\% = 20\%$$

$$\text{DN B} = \frac{20.000}{200.000} \times 100\% = 10\%$$

Như vậy doanh nghiệp B có chi phí cố định chiếm tỉ trọng lớn, tỉ lệ số dư đảm phí lớn hơn, nên số dư an toàn nhỏ. Doanh số giảm thì lợi nhuận giảm nhanh, cụ thể nếu doanh thu giảm 20.000 thì doanh nghiệp B đã đạt điểm hoà vốn, trong khi đó doanh nghiệp A doanh thu giảm 40.000 thì doanh số mới đến điểm hoà vốn.

4.3. ỨNG DỤNG MỐI QUAN HỆ CHI PHÍ KHỐI LƯỢNG LỢI NHUẬN TRONG PHÂN TÍCH HOẠT ĐỘNG KINH DOANH.

4.3.1. Ứng dụng điểm hoà vốn

a. Lập kế hoạch lợi nhuận hoạt động

Một trong những ứng dụng của phân tích mối quan hệ chi phí – sản lượng – lợi nhuận là xác định mức doanh thu cần thiết để đạt mức lợi nhuận hoạt động (EBIT) mong muốn. Kế hoạch lợi nhuận hoạt động có thể biểu hiện dưới hình thức tổng mức lợi nhuận hay tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu. Kế hoạch lợi nhuận cũng còn chú ý đến ảnh hưởng của nhân tố thuế suất thu nhập doanh nghiệp để phân tích đúng đắn mức doanh thu cần thiết để đạt mức lãi mong muốn.

- Trường hợp không quan tâm đến thuế suất thu nhập doanh nghiệp, với mức EBIT, doanh thu cần thiết phải đạt được có thể tính như sau :

$\begin{array}{l} \text{Số lượng sản phẩm} \\ \text{cần tiêu thụ cần thiết} \end{array} = \frac{\text{Định Phí + EBIT}}{\text{Số dư đảm phí đơn vị}}$

Hoặc:

$\begin{array}{l} \text{Doanh thu tiêu thụ cần} \\ \text{thiết} \end{array} = \frac{\text{Định Phí + EBIT}}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí}}$
--

Ví dụ 4.7:

Trở lại Công ty Phương đông ở ví dụ 4.5, trong kỳ công ty lập kế hoạch lợi nhuận cho năm đến là 60.000.000 đồng và dự đoán rằng giá bán và các chi phí tương tự như tình hình năm X3.

Như vậy, doanh thu tiêu thụ hàng hóa mỹ phẩm cần thiết là:

$$\begin{array}{l} \text{Doanh thu tiêu thụ cần} \\ \text{thiết} \end{array} = \frac{150.000 + 60.000}{30\%} = 700.000 \text{ (ngàn đ)}$$

Hoặc số lượng sản phẩm cần tiêu thụ là : $700.000 : 50 = 14.000$ sp

Với kết quả trên, báo cáo lãi lỗ năm X4 được lập như sau :

Doanh thu (14.000 x 50)	700.000
Biến phí (14.000 x 35)	490.000
Số dư đảm phí	210.000

Chương 4: Phân tích mối quan hệ Chi phí- Khối lượng- Lợi nhuận

Định phí 150.000

Lợi nhuận trước thuế 60.000

Giả sử, tỷ suất lợi nhuận trước thuế trên doanh thu theo kế hoạch là 10%. Khi đó, doanh thu bán hàng cần thiết được xác định như sau :

Gọi S : doanh thu cần thiết để đạt mức lợi nhuận mong muốn. Ta có:

$$S = \frac{\text{Định Phí} + 10 \times S}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí}} = \frac{150.000 + 0,1 \times S}{0,3}$$

$$0,3 S = 150.000 + 0,1 S$$

$$0,2 S = 150.000$$

$$S = 750.000 \text{ (ngàn đồng) hay sản lượng tiêu thụ là } 15.000 \text{ sản phẩm}$$

- Trường hợp có tính đến ảnh hưởng của thuế suất thu nhập doanh nghiệp

Giả định rằng doanh nghiệp không có lãi vay thì công thức xác định doanh thu cần thiết để đạt mức lợi nhuận sau thuế mong muốn từ hoạt động kinh doanh thông thường như sau :

Số lượng sản phẩm cần tiêu thụ cần thiết	=	$\frac{\text{Định Phí} + \text{Lợi nhuận}/(1 - \text{thuế suất thuế TNDN})}{\text{Số dư đảm phí đơn vị}}$
--	---	---

Trường hợp tính chỉ tiêu doanh thu thì doanh thu cần thiết như sau:

Số lượng sản phẩm cần tiêu thụ cần thiết	=	$\frac{\text{Định Phí} + \text{Lợi nhuận}/(1 - \text{thuế suất thuế TNDN})}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí}}$
--	---	--

Ví dụ 4.8:

Giả sử tại công ty Phương đông ở ví dụ 4.5, kế hoạch lợi nhuận sau thuế là 56.000 ngàn đồng. Thuế suất thu nhập doanh nghiệp là 20 %.

Doanh thu cần thiết để đạt mức lãi trên trong năm X4 là

$$S = \frac{150.000 + 56.000 / (1 - 0,2)}{30\%} = \frac{150.000 + 70.000}{0,3} = 733.333 \text{ (ngàn đồng)}$$

Sản lượng tiêu thụ cần thiết là 14.667 sản phẩm

Báo cáo lãi lỗ của công ty ứng với mức tiêu thụ trên như sau :

Báo cáo kết quả kinh doanh

Doanh thu (14.667 x 50) 733.350

Biến phí (14.667 x 35) 513.350

Số dư đảm phí	220.000
Định phí	<u>150.000</u>
Lợi nhuận trước thuế	70.000
Thuế (20 %)	<u>14.000</u>
Lợi nhuận sau thuế	56.000

Tóm lại: Khi sản lượng tiêu thụ vượt quá sản lượng hòa vốn thì một sản phẩm tiêu thụ gia tăng sẽ làm gia tăng mức lợi nhuận bằng số dư đảm phí đơn vị. Đây chính là ý niệm sản lượng tăng thêm trong kinh tế học tân cổ điển của Marshall. Ảnh hưởng của thay đổi sản lượng tiêu thụ đến thu nhập thể hiện như sau :

$$\frac{\text{Thay đổi về lợi nhuận}}{\text{Thay đổi về sản lượng tiêu thụ}} = \frac{\text{Thay đổi về sản lượng tiêu thụ}}{\text{Thay đổi về sản lượng tiêu thụ}} \times \frac{\text{Số dư đảm phí đơn vị}}{\text{Số dư đảm phí đơn vị}} \times (1 - \text{thuế suất})$$

b. Quyết định khung giá bán của sản phẩm

Đặc trưng của cơ chế thị trường là sự cạnh tranh trong đó giá là vũ khí cạnh tranh rất lợi hại. Biết tận dụng những cơ hội điều chỉnh giá hợp lý nó có thể đem lại những cơ hội tăng lợi nhuận cao, nhưng nếu các biện pháp sử dụng giá không hợp lý có thể đưa doanh nghiệp đến bờ vực thảm họa phá sản. Nhà quản trị cần phải thấu suốt đặc điểm này và phải nắm vững khung giá cho từng sản phẩm ở các mức độ sản lượng khác nhau để từ đó tùy theo các điều kiện cụ thể mà có cách chủ động điều chỉnh giá phù hợp.

Khung giá bán là giá bán hòa vốn ở các mức độ sản lượng khác nhau.

$$S = \frac{F}{Q} + V$$

Ví dụ 4.9:

Khung giá bán của Công ty Tiến Đạt được xây dựng cho các mức độ sản lượng khác nhau như sau:

Sản lượng	Tổng định phí (\$)	Định phí 1 sản phẩm (\$)	Biến phí 1 sản phẩm (\$)	Giá bán hòa vốn (\$)
600	27.000	45	55	100
800	27.000	33,75	55	88,75
900	27.000	30	55	85
1.000	27.000	27	55	82
1.200	27.000	22,5	55	77,5

Như vậy, với định phí không đổi giá bán càng có thể giảm khi sản lượng tiêu thụ càng tăng. Ở mức 600 SP, công ty Tiến Đạt phải bán với giá 100 (\$)/ sản phẩm mới đạt hoà vốn, nhưng ở mức tiêu thụ 1.200 sản phẩm giá bán chỉ cần 77,5 (\$) đã đạt hoà vốn. Hiện tại công ty đang tiêu thụ một khối lượng 1.000 sản phẩm, ở mức tiêu thụ này giá bán hoà vốn chỉ là 82 (\$), nhưng công ty có số lãi 18 (\$)/sản phẩm. Đây chính là mức an toàn về giá của công ty ở mức sản lượng đạt 1.000 sản phẩm. Tại mức này, trong điều kiện cạnh tranh về giá, công ty có thể giảm giá 18 (\$) hay $(18 : 100) \times 100\% = 18\%$ mức giá hiện tại trước khi lâm vào tình trạng thua lỗ.

4.3.2. Ứng dụng phân tích mối quan hệ Chi phí- khối lượng – Lợi nhuận

Những vấn đề lý thuyết về mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng, giá cả và lợi nhuận được nghiên cứu và ứng dụng rất nhiều trong thực tế. Đây thực sự là nghệ thuật của sự kết hợp khai thác các yếu tố về chi phí, giá cả, khối lượng nhằm thực hiện mục tiêu tối đa hoá lợi nhuận công ty.

Để thuận tiện cho quá trình theo dõi, nghiên cứu một số ứng dụng của quan hệ chi phí, khối lượng, lợi nhuận vào quá trình ra quyết định, chúng ta vẫn tiếp tục sử dụng số liệu của công ty Tiến Đạt. Công ty này sản xuất và kinh doanh một số loại sản phẩm. Năm qua sản lượng sản phẩm tiêu thụ là 1.000 sản phẩm, các số liệu về doanh thu, chi phí và kết quả lợi nhuận được tóm tắt như sau:

	Tổng số (\$)	Tính cho 1 đơn vị sản phẩm (\$)
Doanh thu	100.000	100
Biến phí	55.000	55
Số dư đảm phí	45.000	45
Tỷ suất số dư đảm phí	45%	45%
Định phí	27.000	
EBIT	18.000	

Kết quả lợi nhuận 18.000 được xác định

$$\begin{aligned} \text{Sản lượng tiêu thụ} \times \text{Số dư đảm phí} - \text{Định phí} &= \text{EBIT} \\ 1.000 \quad \quad \quad \times \quad \quad \quad 45 \quad - \quad 27.000 &= 18.000 \end{aligned}$$

Hay:

$$\begin{aligned} \text{Doanh thu} \times \text{Tỷ lệ số dư đảm phí} - \text{Định phí} &= \text{Lợi nhuận} \\ 100.000 \quad \times \quad \quad \quad 0,45 \quad - \quad 27.000 &= 18.000 \end{aligned}$$

Để cải thiện hơn nữa kết quả kinh doanh, công ty đang xem xét một số phương án cho năm tới như sau:

a. Thay đổi định phí và doanh thu

Phương án A đề xuất công ty nên tăng cường chi phí quảng cáo để tăng doanh thu. Số tiền chi cho quảng cáo dự kiến tăng thêm 7.000 (\$) và hy vọng doanh thu tăng 15%. Vậy đánh giá về phương án này như thế nào?

Doanh thu tăng 15% làm tổng số dư đảm phí tăng:

$$100.000 \times 15\% \times 45\% = 6.750$$

Trừ định phí quảng cáo tăng thêm 7.000

Lợi nhuận giảm (250)

Vậy phương án này không tốt hơn vì lợi nhuận chỉ đạt: $18.000 - 250 = 17.750$ (\$)

b. Thay đổi biến phí và doanh thu

Giả sử công ty Tiến Đạt xem xét đề xuất từ phương án B. Công ty có thể sử dụng một số vật liệu rẻ hơn để sản xuất làm cho biến phí mỗi đơn vị sản phẩm có thể giảm 5 \$. Nhưng do chất lượng sản phẩm thay đổi sản lượng tiêu thụ chỉ có thể đạt 970 sản phẩm. Vậy phương án này có tốt hơn không?

Ta nhận thấy: biến phí đơn vị giảm 5 \$, giá bán không thay đổi, làm lãi trên biến phí đơn vị tăng từ 45 đến 50 (\$), nhưng sản lượng tiêu thụ giảm còn 970 sản phẩm.

Vậy:

$$\text{Tổng số dư đảm phí mới sẽ là } 970 \times 50 = 48.500 \text{ ($)}$$

$$\text{Tổng số dư đảm phí hiện tại } 45.000 \text{ ($)}$$

$$\text{Tổng số dư đảm phí tăng thêm } 3.500 \text{ ($)}$$

Định phí không thay đổi, tổng số dư đảm phí tăng thêm 3.500 (\$). Đó cũng chính là số lợi nhuận tăng thêm. Số lợi nhuận mới có thể là $18.000 + 3.500 = 21.500$ (\$). Vậy phương án này tốt hơn.

c. Thay đổi định phí, giá bán và doanh thu

Phương án C đề xuất công ty Tiến Đạt thúc đẩy tăng sản lượng tiêu thụ bằng cách giảm giá bán đồng thời tăng cường quảng cáo. Giá bán mỗi đơn vị dự kiến giảm 3 (\$), cùng với nó quảng cáo dự kiến tăng 1.800 (\$), hy vọng sản lượng tiêu thụ sẽ tăng 15%. Lợi nhuận của phương án này sẽ như thế nào?

Với giá bán giảm 3 (\$) sản phẩm làm cho số dư đảm phí đơn vị giảm còn $45 - 3 = 42$ (ngàn đ). Sản lượng tiêu thụ tăng 15% nghĩa là đạt mức $1.000 \times 15\% = 1.150$ sản phẩm. Vậy:

$$\text{Tổng số dư đảm phí mới } 1.150 \text{ sản phẩm} \times 42 \$ = 48.300$$

$$\text{Trừ tổng số dư đảm phí hiện tại } 45.000$$

$$\text{Tổng số dư đảm phí tăng thêm } 3.300$$

$$\text{Trừ chi phí quảng cáo tăng thêm } 1.800$$

$$\text{Lợi nhuận tăng } 1.500$$

Phương án này tốt hơn tình hình hiện tại, lợi nhuận có thể đạt mức $18.000 + 1.500 = 19.500$ (\$), nhưng thấp hơn phương án B.

d. Thay đổi định phí, biến phí và doanh thu

Một phương án khác (Phương án D) cho rằng công ty Tiến Đạt có thể cải tiến hình thức trả lương nhân viên bán hàng, thay vì trả cố định 5.000 (\$) sẽ trả theo hình thức hoa hồng, mỗi sản phẩm bán được là 10,2 (\$). Hy vọng rằng với hình thức này sẽ kích thích người bán hàng cải tiến phong cách phục vụ và do vậy sản lượng tiêu thụ sẽ tăng 25%. Đánh giá về phương án này như thế nào?

Ta thấy thay đổi lương thời gian bằng hình thức hoa hồng đây là sự thay thế chuyển dịch một bộ phận chi phí cố định sang chi phí biến đổi. Với phương án này định phí giảm còn $27.000 - 5.000 = 22.000$ \$ nhưng biến phí đơn vị tăng lên $55 + 10,2 = 65,2$ (\$/ sản phẩm). Giá bán không đổi vậy số dư đảm phí đơn vị sẽ giảm từ 45 (\$), xuống còn 34,8 \$/sản phẩm. Vậy:

Tổng số dư đảm phí mới:	$1.000 \times 125\% \times 34,8$ \$ =	43.500
Trừ tổng số dư đảm phí hiện tại		45.000
Tổng số dư đảm phí giảm		(1.500)
Cộng định phí giảm		5.000
Lợi nhuận tăng		3.500
$LN = 18.000 + 3.500 = 21.500$ hay $1.250 \times 34,8 - 22.000 =$		21.500

Như vậy với phương án này lợi nhuận của Công ty tăng từ 18.000 lên 21.500 (\$), bằng kết quả của phương án B.

Sau khi đã lượng hoá các phương án theo mục tiêu lợi nhuận (phương án A lợi nhuận giảm 250, phương án B lợi nhuận tăng 3.500, Phương án C lợi nhuận tăng 1.500, Phương án D lợi nhuận tăng 3.500 ngàn đ) nhà quản trị cần phải so sánh đánh giá quyết định chọn lấy một phương án phù hợp.

Trong các phương án dễ dàng nhận thấy phương án A có kết quả thấp hơn tình hình hiện tại vậy phương án này dễ dàng bị loại bỏ. Phương án C kết quả có cao hơn nhưng không bằng các phương án khác. Phương án B và D đem lại kết quả lợi nhuận như nhau. Vậy ta hãy đánh giá 2 phương án này. Phương án B có thể có tỷ suất lợi nhuận/doanh thu, lợi nhuận/giá thành cao hơn phương án 4 nhưng chất lượng sản phẩm giảm, điều đó dễ làm tổn hại đến uy tín của công ty trong cạnh tranh và thực tế cho thấy ở phương án này sản lượng tiêu thụ giảm. Vì vậy về lâu dài phương án 2 sẽ đưa công ty đến chỗ thu hẹp quy mô hoạt động và rút lui khỏi thị trường. Còn phương án D, chính sự cải tiến bên trong đã đưa mức tiêu thụ và lợi nhuận của công ty lên cao hơn so với các phương án khác. Đây là biện pháp tích cực lâu dài, bằng chính những khả năng tiềm ẩn bên trong đã giúp doanh nghiệp ngày càng mở rộng thị trường tiêu thụ và đưa kết quả lợi nhuận lên cao. Vậy ta nên chọn phương án D.

Lưu ý khi lựa chọn, đánh giá các phương án bên cạnh các thông tin định lượng cần phải lưu ý đến các thông tin mang tính định tính trong mỗi phương án.

e. Thay đổi kết cấu giá bán

Giả sử ngoài sản phẩm tiêu thụ bình thường công ty Tiến Đạt đang có một cơ hội bán buôn 300 sản phẩm cho một đơn đặt hàng. Để hai bên cùng có lợi, công ty đang xem xét đặt giá cho lô hàng này. Mục tiêu của công ty là với hợp đồng này sẽ đem lại khoản lợi nhuận tăng thêm 6.000 (\$). Biết rằng định phí phát sinh do hợp đồng này là 1.500 \$. Vậy công ty phải định giá bao nhiêu để hai bên cùng chấp thuận?

Giá bán cho hợp đồng này được xây dựng từ biến phí đơn vị, định phí tăng thêm cho mỗi đơn vị và lợi nhuận mục tiêu cho mỗi đơn vị.

Biến phí đơn vị	55
Định phí tăng thêm mỗi đơn vị : $1.500 / 300$	$= 5$
Lợi nhuận mục tiêu mỗi đơn vị: $6.000 / 300$	$= 20$
Giá bán	80

Vậy giá bán cho hợp đồng này chỉ là 80 (\$). Nhưng phải xét đến các yếu tố định tính của hợp đồng này như khu vực thị trường tiêu thụ và phản ứng của khách hàng quen thuộc.

f. Các quyết định thúc đẩy

Đối với các doanh nghiệp sản xuất và kinh doanh nhiều mặt hàng khác nhau, trong quá trình sản xuất kinh doanh, ngoài các hoạt động và kết quả bình thường doanh nghiệp còn có thể có những sự dư thừa có giới hạn lại sản xuất kinh doanh nhiều mặt hàng khác nhau. Vậy yếu tố dư thừa đó nên dùng để thúc đẩy cho mặt hàng nào để tối đa hoá lợi nhuận công ty? Đây cũng là loại quyết định rất thường gặp trong thực tế.

Thông thường loại quyết định này không phải để cắt giảm một loại sản phẩm mà để thúc đẩy sản phẩm đó lên hơn so với các sản phẩm khác trong điều kiện tiềm năng các yếu tố có giới hạn. Có thể có nhiều yếu tố giới hạn khác nhau, có những yếu tố này sinh từ phía doanh nghiệp như khả năng dồi dư về số giờ máy, giờ công hoặc dồi dư về vốn lưu động... cũng có những yếu tố tiềm tàng được phát hiện từ phía thị trường như khả năng tiêu thụ thêm có giới hạn về số lượng các sản phẩm hoặc khả năng về giá trị sản phẩm tiêu thụ thêm.. Với mỗi yếu tố giới hạn, sản phẩm sẽ được thúc đẩy trước tiên là sản phẩm cho lợi nhuận (số dư đảm phí) cao nhất trên yếu tố tiềm năng có giới hạn đó.

Ví dụ 4.10:

Công ty MeKong sản xuất và kinh doanh 3 loại mặt hàng là A, B và C, các số liệu về tình hình tiêu thụ, chi phí và kết quả có liên quan hàng tháng được tóm tắt và điều chỉnh lại như sau:

Chỉ tiêu	Sản phẩm		
	A	B	C
Sản lượng (sản phẩm)	1.000	2.000	5.000
Giá bán (\$)	100	75	50

Chương 4: Phân tích mối quan hệ Chi phí- Khối lượng- Lợi nhuận

Doanh thu (\$)	100.000	150.000	250.000
Tổng biến phí (\$)	55.000	75.000	150.000
Tổng số dư đảm phí (\$)	45.000	75.000	100.000

Trong quá trình sản xuất kinh doanh, Công ty phát hiện ra những khả năng tiềm tàng có thể khai thác. Giả sử tồn tại một cách độc lập trong những trường hợp sau

Trường hợp 1: Thị trường có khả năng chấp nhận thêm 200 SP.

Trường hợp 2: Khả năng chấp nhận của thị trường tăng thêm 50.000\$ giá trị sản phẩm.

Trường hợp 3: Năng lực đáp ứng số giờ máy của công ty còn có thể khai thác thêm 200 giờ máy. Biết rằng số giờ máy để sản xuất mỗi sản phẩm A là 3 giờ, mỗi sản phẩm B là 2 giờ và mỗi sản phẩm C là 1 giờ.

Với mỗi trường hợp giới hạn trên, công ty nên quyết định thúc đẩy sản phẩm nào?

Để tối đa hoá lợi nhuận, với mỗi yếu tố giới hạn sản phẩm nào có số dư đảm phí trên yếu tố cao nhất là sản phẩm được chọn thúc đẩy trước. Vì vậy để chọn được sản phẩm cần thúc đẩy với mỗi yếu tố giới hạn trước hết ta tính số dư đảm phí trên yếu tố đó, sau đó chọn sản phẩm nào có giá trị tính toán cao nhất sẽ được thúc đẩy trước. Cụ thể:

Trường hợp 1, với 200 sản phẩm tăng thêm ta cần thúc đẩy sản phẩm này có số dư đảm phí đơn vị là cao nhất.

Chỉ tiêu	Sản phẩm		
	A	B	C
Số dư đảm phí đơn vị (\$)	45	37,5	20
Số dư đảm phí tăng thêm (\$)	9.000	7.500	4.000

Ta thấy với yếu tố giới hạn là số lượng sản phẩm tăng thêm. Sản lượng A có số dư đảm phí đơn vị cao nhất (45 \$/ sản phẩm) nếu thúc đẩy sản phẩm này doanh nghiệp sẽ tăng số dư đảm phí lớn nhất là 9000\$.

Trường hợp 2, yếu tố giới hạn là giá trị (doanh thu) sản phẩm tăng thêm thì tiêu chuẩn để lựa chọn là tỷ lệ số dư đảm phí.

Chỉ tiêu	Sản phẩm		
	A	B	C
- Tỷ suất số dư đảm phí	45%	50%	40%
Số dư đảm phí tăng thêm (ngàn đ)	22.500	25.000	20.000

Chương 4: Phân tích mối quan hệ Chi phí- Khối lượng- Lợi nhuận

Sản phẩm B có tỷ suất số dư đảm phí trên doanh thu cao nhất vì vậy nó được chọn để thúc đẩy trước, khi đó doanh nghiệp sẽ có số dư đảm phí tăng thêm lớn nhất là 25.000

Trường hợp 3: với giới hạn về số giờ máy thì tiêu chí lựa chọn là số dư đảm phí 1 giờ máy.

Chỉ tiêu	Sản phẩm		
	A	B	C
- Số dư đảm phí 1 giờ máy (T1): giờ máy/sản phẩm	15	18,75	20
Số dư đảm phí tăng thêm (ngàn đ)	3.000	3.750	4.000

Sản phẩm C lại có mức số dư đảm phí của 1 giờ máy cao nhất vì vậy sản phẩm này được thúc đẩy trước.

g. Ứng dụng mở rộng phân tích quan hệ Chi phí – Khối lượng – Lợi nhuận

g.1. Doanh thu hòa vốn với sự thay đổi về định phí.

Do những dự tính kinh doanh trong tương lai, định phí của doanh nghiệp sẽ thay đổi, lúc này doanh thu hòa vốn với cơ cấu định phí mới được tính như sau:

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \frac{\text{Định Phí trước đây} + \text{Mức thay đổi định phí}}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí đơn vị trước đây}}$$

Ví dụ 4.11 :

Công ty Alpha năm vừa qua có số liệu sau:

Chỉ tiêu	Tổng số (\$)	Đơn vị (\$)	Tỷ lệ(\$)
1. Doanh thu (1000SP)	100.000	100	100
2. Biến phí	50.000	50	50
3. Số dư đảm phí	50.000	50	50
4. Định phí	40.000	40	40
5. Lợi nhuận	10.000	10	10

Trong năm kế hoạch công ty dự tính mở rộng sản xuất kinh doanh bằng giải pháp thuê thêm thiết bị, nhà xưởng với tổng mức chi phí thuê giá trị gia tăng là 20.000 \$. Như vậy doanh thu hòa vốn trong trường hợp này là:

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \frac{40.000 + 20.000}{50\%} = 120.000\$$$

g.2 Doanh thu hòa vốn với sự thay đổi về đơn giá bán.

Do những dự tính kinh doanh trong tương lai của doanh nghiệp biến phí sẽ thay đổi và lúc này doanh thu hòa vốn sẽ chuyển biến theo cơ cấu chi phí mới như sau:

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \frac{\text{Định Phí trước đây}}{\frac{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí}}{\text{đơn vị trước đây}} \pm \frac{\text{Tỷ lệ tăng, giảm}}{\text{Biến phí}}}$$

Theo số liệu của công ty Alpha, công ty dự tính tăng chi phí vật tư và hoa hồng mỗi sản phẩm 10\$ /sản phẩm. Doanh thu hòa vốn công ty theo cơ cấu biến phí mới:

$$\text{Tỷ lệ tăng biến phí: } 10\$/\text{sp} / 100\$/\text{sp} = 10\%$$

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \frac{40.000 \$}{50\% - 10\%} = 100.000\$$$

g.3 Doanh thu hòa vốn với sự thay đổi giá bán.

Do những dự tính trong kinh doanh giá bán sẽ có thể thay đổi. Trong trường hợp này doanh thu hòa vốn với cơ cấu giá bán mới như sau:

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \frac{\text{Định phí trước đây}}{100\% - \frac{\text{Tỷ lệ biến phí}}{100\% \pm \text{tỷ lệ thay đổi giá bán}}}$$

Theo số liệu của công ty Alpha, để gây sự chú ý cho khách hàng, công ty quyết định giảm giá bán 20%. Lúc này doanh thu hòa vốn của công ty theo cơ cấu giá bán mới như sau:

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \frac{40.000 \$}{100\% - 50\% / (100\% - 20\%)} = 106.667\$\$$$

g.4. Doanh thu hòa vốn với thay đổi tổng hợp từ các yếu tố chi phí, giá bán.

Do những dự tính trong kinh doanh có thể doanh thu đồng loạt thay đổi biến phí, định phí, giá bán. Trong trường hợp này doanh thu hòa vốn với cơ cấu chi phí, giá bán mới như sau:

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \frac{\text{Định phí trước đây} \pm \text{Mức thay đổi định phí}}{100\% - \frac{\text{Tỷ lệ biến phí} \pm \text{Tỷ lệ thay đổi biến phí}}{100\% \pm \text{tỷ lệ thay đổi giá bán}}}$$

Theo số liệu tổng hợp từ những dự kiến trên của công ty Alpha trong năm kế hoạch thì doanh thu hòa vốn của công ty theo cơ cấu chi phí, giá bán mới như sau:

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \frac{40.000\$ + 20.000\$}{100\% - \frac{50\% - 10\%}{100\% - 20\%}} = 120.000\$$$

g.5. Phân tích điểm hòa vốn với phương pháp tính chi phí toàn bộ và phương pháp tính chi phí trực tiếp.

Chương 4: Phân tích mối quan hệ Chi phí- Khối lượng- Lợi nhuận

Trong các trường hợp phân tích điểm hòa vốn, việc tính điểm trong hòa vốn được đặt trên giả thiết là sản lượng sản xuất và tiêu thụ như nhau hay mức tồn kho qua các kỳ cố định vì vậy nếu doanh nghiệp tính định phí theo phương pháp tính chi phí trực tiếp hay phương pháp tính chi phí toàn bộ thì điểm hòa vốn vẫn không thay đổi, chỉ tồn tại một điểm duy nhất. Tuy nhiên, khi xuất hiện mức sản xuất và tiêu thụ khác nhau thì mỗi phương pháp tính chi phí sẽ dẫn đến định phí khác nhau và điểm hòa vốn cũng khác nhau, điểm hòa vốn tồn tại hai điểm khác nhau.

Khảo sát số liệu của công ty ABC như sau:

- Biến phí sản xuất : 400\$/sản phẩm
- Tổng định phí sản xuất: 200.000đ
- Sản lượng sản xuất: 1.000 sản phẩm
- Biến phí ngoài sản xuất: 100 \$/sản phẩm
- Tổng định phí ngoài sản xuất: 100.000 \$
- Sản lượng tiêu thụ: 800 sản phẩm
- Đơn giá bán : 1.000 \$/sản phẩm

Báo cáo kết quả kinh doanh theo phương pháp chi phí trực tiếp như sau:

BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH (Theo phương pháp tính chi phí trực tiếp)	
Chỉ tiêu	Số tiền (\$)
1. Doanh thu	800.000
2. Biến phí	400.000
- Sản xuất ($800SP \times 400\$/SP$)	320.000
- Ngoài sản xuất ($800 SP \times 100\$/SP$)	80.000
3. Số dư đảm phí	400.000
4. Định phí	300.000
- Sản xuất	200.000
- Ngoài sản xuất	100.000
5. Lợi nhuận (EBIT)	100.000

Với phương pháp tính chi phí trực tiếp ta nhận thấy:

- Tổng định phí sản xuất kinh doanh là: 300.000 \$
- Biến phí sản xuất kinh doanh mỗi sản phẩm 500 \$/sản phẩm
- Số dư đảm phí mỗi sản phẩm 500 \$/sản phẩm

Sản lượng hòa vốn = $(300.000 / 500) = 600$ sản phẩm

Doanh thu hòa vốn = $600 SP \times 1000 \$/SP = 600.000\$$

Báo cáo kết quả kinh doanh theo chi phí toàn bộ như sau:

BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH (Theo phương pháp tính chi phí toàn bộ)	
Chỉ tiêu	Số tiền (\$)
1. Doanh thu	800.000
2. Biến phí	400.000
- Sản xuất ($800SP \times 400\$/SP$)	320.000
- Ngoài sản xuất ($800 SP \times 100\$/SP$)	80.000
3. Số dư đảm phí	400.000
4. Định phí	300.000
- Sản xuất	160.000
- Ngoài sản xuất	100.000
5. Lợi nhuận (EBIT)	140.000

Với phương pháp tính chi phí toàn bộ trên thì:

- Tổng định phí sản xuất kinh doanh là 260.000\$
- Biến phí sản xuất kinh doanh mỗi sản phẩm 500\$/sản phẩm
- Số dư đảm phí mỗi sản phẩm 500\$/sản phẩm

$$\text{Sản lượng hòa vốn} = (260.000 / 500) = 520 \text{ sản phẩm}$$

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = 520 \text{ SP} \times 1000 \text{ \$/SP} = 520.000\text{\$}$$

Như vậy, ta nhận thấy nếu sản lượng sản xuất lớn hơn tiêu thụ thì theo phương pháp tính chi phí trực tiếp sản lượng và doanh thu hòa vốn sẽ lớn hơn theo phương pháp tính chi phí toàn bộ. Tuy nhiên theo phương pháp tính chi phí toàn bộ, công ty chứa đựng rủi ro về định phí sản xuất trong kỳ phân bổ cho hàng tồn kho hay nói cách khác doanh thu hòa vốn chưa bù đắp hết định phí sản xuất trong kỳ và chứa đựng rủi ro trong tương lai về mức tồn đọng định phí sản xuất phân bổ cho hàng tồn kho.

4.4. MỘT SỐ HẠN CHẾ KHI PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ CHI PHÍ – KHỐI LƯỢNG- LỢI NHUẬN

Mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng- lợi nhuận giúp nhà quản trị có được cách nhìn biện chứng giữa chi phí, khối lượng, lợi nhuận trong hoạt động quản trị. Tuy nhiên, khi vận dụng quan hệ này phân tích thì nhà quản trị gặp phải một số khó khăn khi và đôi khi không thực tế. Vấn đề này được thể hiện ở những hạn chế của giả định trong mối quan hệ Chi phí – Khối lượng- lợi nhuận:

- Một là mối quan hệ biến động của chi phí, khối lượng, lợi nhuận được giả định là tuyến tính trong suốt phạm vi hoạt động xem xét. Điều này rất khó xảy ra vì khi xuất hiện

những thay đổi về sản lượng, mức độ hoạt động thường kéo theo những thay đổi về đặc điểm, kết cấu chi phí; thay đổi về lợi nhuận dẫn đến quan hệ tuyến tính sẽ bị phá vỡ.

- Hai là chi phí giả định được phân tích một cách chính xác thành định phí và biến phí. Thực tế, điều này chỉ mang tính chất tương đối, đôi khi rất khó phân định chính xác được.

- Ba là kết cấu sản phẩm sản xuất kinh doanh được giả định cố định trong quá trình thay đổi yếu tố chi phí, khối lượng, mức độ hoạt động. Điều này khó có thể tồn tại vì kết cấu sản phẩm sản xuất kinh doanh luôn gắn liền với biến động theo nhu cầu dự trữ, tình trạng tiêu thụ ở từng thời kỳ.

- Năm là công suất máy móc thiết bị, năng suất của công nhân... được giả định không thay đổi trong suốt thời kỳ. Điều này rất khó tồn tại vì công suất máy móc thiết bị, năng suất lao động... phải thay đổi do tuổi thọ của máy móc, trình độ tiến bộ khoa học kỹ thuật, trình độ người lao động thay đổi gắn liền với sự phát triển của xã hội.

- Sáu là giá trị đồng tiền sử dụng không thay đổi hay nói cách khác là nền kinh tế không xảy ra lạm phát mà điều này chỉ xảy ra trong một thời gian ngắn và đôi khi để phát triển nền kinh tế một số quốc gia còn phải thực hiện chính sách phá giá tiền tệ một thời kỳ nhất định.

Như vậy, qua phân tích quan hệ Chi phí – Khối lượng – Lợi nhuận và những hạn chế của quan hệ Chi phí – Khối lượng – Lợi nhuận chỉ rõ cho chúng ta một cách suy nghĩ về những quan hệ Chi phí – Khối lượng – Lợi nhuận hơn là cách tính toán chính xác để tìm ra sản lượng, doanh thu, lợi nhuận,... trong mỗi quan hệ Chi phí – Khối lượng – Lợi nhuận. Vì vậy, tính khả thi, sự chính xác khi ra quyết định dựa vào quan hệ Chi phí – Khối lượng – Lợi nhuận cần phải xem xét và hội tụ những điều kiện cần thiết.

CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 4

1. Ý nghĩa của phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận?
2. Nội dung, tác dụng của các chỉ tiêu: Số dư đảm phí, tỷ lệ số dư đảm phí được sử dụng trong kế toán quản trị?
3. Cách xác định độ lớn của đòn bẩy kinh doanh, ý nghĩa của đòn bẩy kinh doanh?
4. Điểm hòa vốn và phương pháp xác định điểm hòa vốn?
5. Khái niệm doanh thu an toàn, tỷ lệ doanh thu an toàn? Cho biết ý nghĩa 2 chỉ tiêu này?
6. Các ứng dụng của điểm hòa vốn trong quá trình ra quyết định kinh doanh?
7. Các ứng dụng mối quan hệ C-V-P vào quá trình ra quyết định kinh doanh?
8. Những hạn chế khi phân tích mối quan hệ C-V-P?

CHƯƠNG 5

DỰ TOÁN SẢN XUẤT KINH DOANH

5.1. TỔNG QUAN VỀ DỰ TOÁN

5.1.1. Khái niệm, ý nghĩa và phân loại dự toán

a. Khái niệm

Trong các chức năng của các nhà quản trị, lập kế hoạch là chức năng đầu tiên và quan trọng không thể thiếu đối với mọi doanh nghiệp. Chức năng này nhằm định hướng cho doanh nghiệp phát triển trong ngắn hạn và dài hạn. Dự toán cũng là một loại kế hoạch nhằm liên kết các mục tiêu cụ thể, chỉ rõ các tài nguyên phải sử dụng, đồng thời dự tính kết quả thực hiện trên cơ sở các kỹ thuật dự báo.

Dự toán là sự ước tính về hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp trong tương lai, chỉ rõ những công việc cần thực hiện, có tính đến sự tác động của các nhân tố khách quan và chủ quan.

Nhân tố khách quan là những nhân tố phát sinh bên ngoài doanh nghiệp, doanh nghiệp phải chịu sự tác động của các nhân tố này mà không điều chỉnh được. Như quy luật cung cầu, sự biến động giá cả thị trường của các yếu tố đầu vào, các chính sách phát triển kinh tế của Nhà nước từ trung ương đến địa phương.

Những nhân tố chủ quan là những nhân tố phát sinh trong nội tại doanh nghiệp, doanh nghiệp có thể chủ động, kiểm soát những nhân tố này như quy trình sản xuất, máy móc thiết bị, tay nghề bậc thợ của công nhân, trình độ quản lý, kỹ năng sử dụng lao động.

Dự toán phải là sự phối hợp chi tiết hoạt động của các bộ phận để hình thành nên kế hoạch chung toàn doanh nghiệp. Đảm bảo hoạt động của các bộ phận phải hài hòa trong hoạt động chung của doanh nghiệp.

Thông qua dự toán các nhà quản trị thấy trước được nguồn lực cần sử dụng cho kỳ tới, Cách thức huy động và sử dụng các nguồn lực đó (nguồn nhân lực, vật lực, điều kiện môi trường) sao cho đem lại hiệu quả cao nhất cho doanh nghiệp.

Dự toán sản xuất kinh doanh phải được gắn liền với điều kiện về thời gian cụ thể trong tương lai, nếu không dự toán sẽ mất ý nghĩa áp dụng vào thực tế. Vì trong mỗi thời kỳ khác nhau sự tác động của các nhân tố chủ quan và khách quan tác động lên doanh nghiệp là khác nhau, nguồn sử dụng trong doanh nghiệp cũng thay đổi. Do đó, bản dự toán phải mang tính thời điểm xác định.

Dự toán sản xuất kinh doanh cụ thể hóa hoạt động của doanh nghiệp thành hệ thống chỉ tiêu dưới dạng số lượng và giá trị. Nếu chỉ theo dõi các chỉ tiêu mặt lượng thời gian lao động cần cho sản xuất, số lượng sản phẩm tiêu thụ, số lượng sản phẩm sản xuất, sẽ không giúp các nhà quản trị thấy được toàn bộ kế hoạch của doanh nghiệp một cách tổng thể. Do đó, dự toán đã cụ thể hóa các chỉ tiêu dưới dạng số lượng thành chỉ tiêu về giá trị.

Theo nghĩa hẹp dự toán là việc ước tính toàn bộ thu nhập, chi phí của doanh nghiệp trong một thời kỳ để đạt được một mục tiêu nhất định.

Theo nghĩa rộng dự toán được hiểu là dự kiến các công việc, nguồn lực cần thiết để thực hiện các mục tiêu trong một tổ chức.

Một cách chung nhất *Dự toán là những dự kiến, những phối hợp chi tiết chỉ rõ cách huy động và sử dụng nguồn lực của doanh nghiệp trong từng thời kỳ và được biểu diễn bằng một hệ thống chỉ tiêu dưới dạng số lượng và giá trị.*

b. Ý nghĩa của dự toán

Dự toán doanh nghiệp là chức năng không thể thiếu được đối với các nhà quản lý hoạt động trong môi trường cạnh tranh ngày nay. Trong kế toán quản trị, dự toán là một nội dung trung tâm quan trọng nhất. Nó thể hiện mục tiêu, nhiệm vụ của toàn doanh nghiệp; đồng thời dự toán cũng là cơ sở để kiểm tra kiểm soát cũng như ra quyết định trong doanh nghiệp.

Do vậy, dự toán phải được xây dựng cho toàn doanh nghiệp và cho từng bộ phận trong doanh nghiệp. Dự toán tổng thể là dự toán thể hiện mục tiêu của tất cả các bộ phận trong doanh nghiệp, như bán hàng, sản xuất, nghiên cứu, marketing, dịch vụ khách hàng, tài chính... Dự toán tổng thể định lượng kỳ vọng của nhà quản lý về thu nhập, các luồng tiền và vị trí tài chính trong tương lai. Với những vai trò như vậy, dự toán tổng thể có ý nghĩa như sau:

- Xác định mục tiêu phát triển của doanh nghiệp làm căn cứ đánh giá việc thực hiện kế hoạch sau này. Bản dự toán đã cụ thể hóa kế hoạch hoạt động của doanh nghiệp thành các con số cụ thể. Việc so sánh kết quả thực hiện với kế hoạch đã đề ra, nhà quản trị dễ dàng thấy được bộ phận nào trong doanh nghiệp không hoàn thành chỉ tiêu đề ra, từ đó tìm nguyên nhân vì sao hoạt động của bộ phận không hiệu quả và có biện pháp hữu hiệu để khắc phục.

- Kết hợp hoạt động của toàn doanh nghiệp bằng các kế hoạch hoạt động của các bộ phận phối hợp nhịp nhàng đạt được mục tiêu chung của toàn doanh nghiệp. Các nhà quản trị các cấp trong doanh nghiệp thường có những quyền hạn, năng lực khác nhau. Quá trình lập dự toán đã tăng cường sự hợp tác, tham gia, trao đổi công việc giữa các thành viên trong doanh nghiệp. Dự toán đảm bảo hoạt động của các bộ phận phù hợp với mục tiêu chung của toàn doanh nghiệp

- Dự toán giúp các nhà quản trị phát hiện những điểm mạnh điểm yếu, từ đó sẽ có những cơ sở phân tích, lường trước được những khó khăn trước khi chúng xảy ra để có những biện pháp đúng đắn khắc phục kịp thời.

- Dự toán là cơ sở xây dựng và đánh giá trách nhiệm quản lý của các cấp quản trị. Qua kết quả thực hiện so với dự toán sẽ đánh giá hiệu quả hoạt động các bộ phận cũng như nhà quản trị bộ phận. Sẽ có mức thưởng phạt quy định dựa trên kết quả thực hiện dự toán của các bộ phận. Dự toán là bức tranh tổng thể về hoạt động kinh tế, tài chính của doanh nghiệp, thông qua dự toán các nhà quản trị sẽ có trách nhiệm hơn trong công tác quản lý của mình.

c. Phân loại dự toán sản xuất kinh doanh

Khi xây dựng dự toán các nhà quản trị có thể lựa chọn các loại dự toán khác nhau tùy theo nhu cầu cung cấp thông tin của nhà quản lý cũng như mục đích phát triển của doanh nghiệp trong tương lai. Có nhiều tiêu thức để phân loại dự toán, căn cứ vào mục đích cung cấp thông tin mà lựa chọn tiêu thức phân loại cho thích hợp.

(i) Căn cứ vào thời hạn áp dụng dự toán

Dự toán ngắn hạn: là dự toán chủ đạo được lập cho kỳ kế hoạch (một năm tài chính) và được chia thành từng quý hoặc từng tháng, tuần. Dự toán ngắn hạn là dự toán nguồn tài chính hoạt động hàng năm liên quan đến các hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp như tiêu thụ, sản xuất, thu, chi... Dự toán ngắn hạn là cơ sở đưa ra các quyết định tác nghiệp.

Dự toán dài hạn: là những dự toán liên quan đến nguồn tài chính cho mua sắm tài sản cố định, đất đai, nhà xưởng, tài sản dài hạn gắn với hoạt động của doanh nghiệp trong nhiều năm. Dự toán dài hạn đảm bảo khi thời hạn dự toán kết thúc doanh nghiệp có đủ nguồn vốn sẵn sàng đáp ứng nhu cầu mua sắm tài sản dài hạn mới. Dự toán dài hạn chính là những kế hoạch dài hạn thể hiện các mục tiêu chiến lược, phát triển của doanh nghiệp.

(ii) Căn cứ vào nội dung kinh tế

Dự toán hoạt động, bao gồm:

- + Dự toán bán hàng hoặc dự toán tiêu thụ
- + Dự toán sản xuất
- + Dự toán chi phí vật tư và cung ứng vật tư cho sản xuất
- + Dự toán lao động trực tiếp
- + Dự toán chi phí sản xuất chung
- + Dự toán giá vốn hàng bán
- + Dự toán chi phí bán hàng
- + Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp
- + Dự toán chi phí tài chính

Dự toán tài chính: bao gồm

- + Dự toán vốn (dự toán đầu tư)
- + Dự toán vốn bằng tiền
- + Báo cáo kết quả kinh doanh dự toán
- + Bản cân đối kế toán dự toán
- + Báo cáo lưu chuyển tiền tệ dự toán

(iii) Căn cứ vào mối quan hệ với mức độ hoạt động

Dự toán tĩnh: là dự toán được lập theo một mức độ hoạt động nhất định. Nhưng trong thực tế sự biến động của các yếu tố chủ quan và khách quan thường xuyên như sự lên xuống của giá cả thị trường, sản lượng tiêu thụ biến động, thay đổi của các chính sách kinh tế. Do đó dự toán tĩnh thường phù hợp với những doanh nghiệp sản xuất sản phẩm theo đơn đặt hàng, tình hình sản xuất kinh doanh ổn định.

Dự toán linh hoạt: là những dự toán được lập với nhiều mức độ hoạt động khác nhau trong cùng một phạm vi hoạt động. Dự toán linh hoạt giúp các nhà quản trị thấy trước được sự biến động chi phí khi mức độ hoạt động thay đổi. Dự toán linh hoạt có ý nghĩa trong việc đánh giá hiệu quả kiểm soát chi phí thực tế của doanh nghiệp và phù hợp với những doanh nghiệp sản xuất sản phẩm theo nhu cầu thị trường.

Dự toán doanh nghiệp phải được xây dựng dựa trên cơ sở của dự báo. Kết quả của quá trình xây dựng dự toán là các báo cáo nội bộ và các báo cáo đó không thể cung cấp cho người ngoài doanh nghiệp. Dự toán tổng thể chính là kỳ vọng hoặc mong muốn của nhà quản lý về những công việc mà doanh nghiệp dự tính hành động cũng như kết quả tài chính của các hoạt động đó.

5.1.2 Cơ sở khoa học xây dựng dự toán

Dự toán giúp các nhà quản trị thấy trước được sự biến động tài chính của doanh nghiệp, từ đó đưa ra các biện pháp khắc phục những tổn động hoặc tận dụng, khai thác những mặt mạnh của doanh nghiệp. Dự toán có vai trò quan trọng trong sự tồn tại và phát triển của doanh nghiệp

Cơ sở khoa học của dự toán

- Căn cứ xây dựng dự toán dựa vào kết quả hoạt động của kỳ trước. Đây là cơ sở quan trọng giúp các nhà quản trị thấy được giới hạn hiện nay của doanh nghiệp
- Dựa trên những điều kiện thực tế của doanh nghiệp như quy mô hoạt động, nguồn lực lao động, chất lượng lao động
- Các điều kiện dự kiến trong tương lai: xu hướng biến động giá cả trên thị trường, các chính sách kinh tế sắp ban hành, kế hoạch phát triển kinh tế vùng và địa phương, kế hoạch phát triển dài hạn của doanh nghiệp.
- Căn cứ vào hệ thống định mức chi phí tiêu chuẩn. Đây là cơ sở quan trọng nhất khi xây dựng dự toán. Định mức chi phí phải được xây dựng một cách khoa học phù hợp với thực tế. Khi xây dựng định mức chi phí phải tính đến những biến động của thị trường như giá cả, lạm phát, tình hình lao động của doanh nghiệp, máy móc thiết bị.....
- Căn cứ vào trình độ chuyên môn của các chuyên gia xây dựng dự toán. Các ngành nghề khác nhau đòi hỏi các chuyên gia xây dựng dự toán phải có trình độ am hiểu về kinh tế, kỹ thuật, những nhân tố tác động riêng...

5.1.3 . Trình tự xây dựng dự toán***a. Trình tự lập dự toán từ nhà quản trị cấp cao.***

Theo trình tự này dự toán được xây dựng tại cấp quản trị cao nhất của doanh nghiệp, sau đó được xét duyệt cho bộ phận cấp trung gian. Và tiếp tục xét duyệt cho bộ phận cấp cơ sở để tiến hành thực hiện dự toán.

Ưu điểm: Tiết kiệm thời gian và chi phí.

Nhược điểm: đòi hỏi nhà quản trị cấp cao phải có kiến thức toàn diện về hoạt động của DN. Phải có tầm nhìn chiến lược phát triển tương lai của doanh nghiệp. Bản dự toán mang tính áp đặt cho người thực hiện, gây cảm giác không thoải mái khi thực hiện chỉ tiêu

Phạm vi áp dụng: chỉ phù hợp trong nền kinh tế kế hoạch tập trung quan liêu bao cấp; trong một số ngành nghề đặc biệt đòi hỏi sự quản lý chặt chẽ, thống nhất hay trong những doanh nghiệp nhỏ.

b. Trình tự lập dự toán từ cấp cơ sở

Bước 1: Chỉ tiêu của bản dự toán ban đầu được xây dựng từ cấp cơ sở thực hiện. Căn cứ vào điều kiện thực tế phát sinh chi, khả năng của cơ sở mình và bảo vệ bản dự toán trước bộ phận quản trị cấp trung gian. Bộ phận quản trị cấp trung gian tổng hợp dự toán từ các bộ phận cơ sở, tiến hành điều chỉnh lại các chỉ tiêu của dự toán cho phù hợp với mục tiêu chung của cấp trung gian, rồi tiến hành bảo vệ bản dự toán trước bộ phận quản trị cấp cao nhất.

Bước 2: Bộ phận quản trị cấp cao nhất tổng hợp dự toán từ các bộ phận trung gian kết hợp với mục tiêu chung của toàn doanh nghiệp tiến hành điều chỉnh chỉ tiêu của dự toán. Dự toán được hoàn thiện và phân bổ cho bộ phận quản trị trung gian. Bộ phận trung gian lại phân bổ cho các bộ phận cơ sở để tiến hành thực hiện dự toán.

Ưu điểm:

- Khắc phục được nhược điểm của trình tự hai xuống, một lên
- Huy động được kiến thức kinh nghiệm của nhà quản trị các cấp
- Vẫn nắm bắt tình hình thực tế phát sinh tại cơ sở thực hiện nên có tính khả thi cao

Nhược điểm:

Các chỉ tiêu thường được xây dựng dưới mức khả năng có thể thực hiện của các bộ phận cơ sở. Nhà quản trị cấp cao cần nắm được tâm lý này để điều chỉnh các chỉ tiêu cho phù hợp và tận dụng được tối đa năng lực của doanh nghiệp

c. Trình tự lập dự toán kết hợp

Bước 1: Các chỉ tiêu của bản dự toán dự thảo được xây dựng tại cấp quản trị cao nhất. Căn cứ vào quy mô hoạt động các chỉ tiêu được phân bổ về cho các bộ phận quản trị trung gian. Các cấp quản trị trung gian căn cứ vào điều kiện tiến hành phân bổ các chỉ tiêu cho bộ phận quản trị cấp cơ sở.

Bước 2: Bộ phận quản trị cấp cơ sở căn cứ vào chỉ tiêu của bản dự thảo kết hợp với điều kiện thực tế phát sinh chi phí tại cơ sở tiến hành điều chỉnh bản dự toán cho phù hợp và bảo vệ bản dự toán sửa đổi trước bộ phận quản trị cấp trung gian. Bộ phận quản trị cấp trung gian tổng hợp các bản dự toán cấp cơ sở, kết hợp với mục tiêu cần đạt của cấp quản trị trung gian tiến hành điều chỉnh bản dự toán và bảo vệ trước bộ phận quản trị cấp cao nhất.

Bước 3: Bộ phận quản trị cấp cao nhất tổng hợp dự toán từ các bộ phận quản trị cấp trung gian kết hợp với mục tiêu chung của doanh nghiệp để chỉnh sửa bản dự toán. Sau khi bản dự toán hoàn chỉnh sẽ được phân bổ về cho bộ phận trung gian căn cứ vào quy mô hoạt động. Bộ phận trung gian tiếp tục phân bổ về cho các bộ phận cơ sở để tiến hành thực hiện dự toán.

Ưu điểm:

- Bản dự toán có tính khả thi
- Đi sâu đi sát thực tế phát sinh chi phí của các bộ phận thực hiện
- Huy động được kinh nghiệm và trí tuệ các cấp QT khác nhau

Nhược điểm:

- Thực hiện ba bước dự toán mất nhiều thời gian và tốn kém về chi phí
- Làm giảm tính hữu ích của dự toán
- Khi kỳ kế hoạch đi vào thực hiện nhưng dự toán có thể chưa được hoàn thành.

5.2. ĐỊNH MỨC CHI PHÍ

5.2.1. Khái niệm định mức chi phí

Định mức chi phí sản xuất kinh doanh là biểu hiện bằng tiền của những hao phí về lao động sống và lao động vật hóa theo tiêu chuẩn để đảm bảo cho việc sản xuất kinh doanh sản phẩm, dịch vụ của đơn vị ở điều kiện nhất định.

Định mức chi phí được hiểu là chi phí đơn vị ước tính được sử dụng làm tiêu chuẩn cho việc thực hiện của các yếu tố chi phí. Định mức chi phí là căn cứ để xây dựng dự toán sản xuất kinh doanh. Định mức chi phí và dự toán cùng giống nhau là ước tính hoạt động của doanh nghiệp trong tương lai.

Nếu định mức chi phí được xây dựng để xác định chi phí tiêu hao cho sản xuất một sản phẩm, thì dự toán được xây dựng trên tổng sản lượng sản phẩm của từng bộ phận và toàn doanh nghiệp. Do đó định mức và dự toán có mối liên hệ chặt chẽ với nhau, định mức chi phí là cơ sở để xây dựng dự toán vì vậy nếu định mức chi phí không được xây dựng chính xác thì dự toán cũng không có tính khả thi.

Dự toán là cơ sở để đánh giá, kiểm tra và xem xét định mức đã được xây dựng hợp lý hay chưa, từ đó có những biện pháp hoàn thiện định mức trong tương lai.

Định mức chi phí có ý nghĩa quan trọng trong công tác quản lý, giúp các nhà quản trị ước tính trước sự biến động chi phí trong tương lai, chủ động trong việc định hướng phát

triển, sử dụng điều kiện sản xuất một cách tối ưu. Căn cứ vào định mức chi phí các bộ phận thực hiện tốt được việc kiểm soát và tiết kiệm chi phí.

Thông qua xây dựng hệ thống định mức chi phí giúp cho kế toán chi phí được thuận lợi, việc đánh giá chi phí thực tế phát sinh có cơ sở khoa học chắc chắn.

Căn cứ vào khả năng áp dụng, định mức chi phí gồm:

- *Định mức chi phí lý tưởng*: là định mức chi phí được xây dựng dựa trên điều kiện hoàn hảo nhất của doanh nghiệp. Giả định máy móc không hỏng hóc, luôn đạt công suất tối đa, công nhân không ốm đau, tay nghề cao trong suốt thời gian lao động, không thiếu nguyên vật liệu và giá của các yếu tố đầu vào thấp nhất.

Khi áp dụng định mức chi phí lý tưởng sẽ thúc đẩy bộ phận cơ sở thực hiện cố gắng hoạt động có hiệu quả cao nhất với chi phí thấp nhất. Nhược điểm là tâm lý người thực hiện không được ổn định do phải đảm bảo chi phí thấp nhất nên sẵn sàng bỏ qua chất lượng nguyên vật liệu, tay nghề công nhân, do đó tỷ lệ sản phẩm hỏng sẽ cao hơn. Định mức chi phí lý tưởng không có khả năng áp dụng vào thực tế, nhưng xây dựng làm căn cứ xây dựng định mức chi phí thực tế.

- *Định mức chi phí thực tế*: là định mức được xây dựng dựa trên điều kiện thực tế của doanh nghiệp, có tính đến những gián đoạn trong hoạt động sản xuất kinh doanh như điều kiện làm việc, chất lượng vật tư và lao động.

Định mức chi phí thực tế cho phép người lao động với tay nghề cùng với ý thức trách nhiệm, nỗ lực bản thân có thể thực hiện được. Khi áp dụng định mức chi phí thực tế sẽ khuyến khích nhân viên có thái độ tích cực, năng suất lao động cao hơn so với định mức chi phí lý tưởng.

Định mức chi phí thực tế là cơ sở để xây dựng dự toán sản xuất kinh doanh, là căn cứ để đánh giá tình hình thực tế phát sinh chi phí.

5.2.2. Phương pháp xây dựng định mức chi phí

Để xây dựng định mức chi phí, người ta thường sử dụng 2 phương pháp sau:

- *Phương pháp thống kê kinh nghiệm*: Phương pháp này dựa trên cơ sở thống kê số liệu thực tế về tình hình sản xuất kinh doanh ở nhiều kỳ. Trên cơ sở đó xác định lượng tiêu hao bình quân các yếu tố sản xuất kinh doanh và giá bình quân. Căn cứ vào số liệu về lượng tiêu hao bình quân và giá bình quân để xây dựng định mức lượng và giá cho đơn vị.

- *Phương pháp phân tích kinh tế kỹ thuật*: Phương pháp này dựa trên cơ sở trực tiếp phân tích thiết kế kỹ thuật sản xuất kinh doanh sản phẩm, tình hình máy móc thiết bị, qui trình công nghệ sản xuất, biện pháp quản lý sản xuất và mức giá thị trường để xây dựng định mức chi phí.

Trong thực tế, doanh nghiệp có thể áp dụng đồng thời cả hai phương pháp để xây dựng định mức chi phí. Tuy nhiên dù theo phương pháp nào cũng cần tuân thủ những nguyên tắc sau:

- Căn cứ vào thực tế tiêu hao chi phí của kỳ trước, thái tiến hành phân tích các nhân tố chủ quan và khách quan tác động đến thực tế tiêu hao chi phí.
- Căn cứ vào điều kiện hiện tại như đặc điểm quy trình công nghệ sản xuất, bậc thợ, tay nghề, kết hợp với những điều kiện dự kiến cho tương lai
- Xây dựng định mức chi phí thích hợp có khả năng áp dụng vào môi trường kinh doanh của doanh nghiệp

5.2.3. Các định mức chi phí trong doanh nghiệp

a. Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là sự tiêu hao của chi phí nguyên vật liệu trực tiếp để sản xuất một sản phẩm, được xây dựng thông qua định mức lượng nguyên vật liệu trực tiếp và định mức giá nguyên vật liệu trực tiếp.

- *Định mức lượng nguyên vật liệu trực tiếp* phản ánh lượng nguyên vật liệu trực tiếp tiêu hao để sản xuất một sản phẩm. Để xây dựng cần nắm vững yêu cầu kỹ thuật của sản phẩm. Số lượng nguyên vật liệu chính, vật liệu phụ cho nhu cầu sản phẩm cơ bản, lượng nguyên vật liệu hao hụt trong quá trình sản xuất cho phép, lượng nguyên vật liệu dành cho sản phẩm hỏng cho phép, kết hợp với trình độ tay nghề của công nhân.

Định mức nguyên vật liệu trực tiếp thường được xây dựng với từng loại sản phẩm riêng biệt

- *Định mức giá nguyên vật liệu trực tiếp*: là giá nhập kho tính trên một đơn vị nguyên vật liệu trực tiếp, được xây dựng căn cứ vào giá mua trên hóa đơn, chi phí thu mua, hao hụt trong quá trình thu mua cho phép, các khoản chiết khấu.

Định mức giá nguyên vật liệu trực tiếp do bộ phận thu mua xây dựng thường dựa trên các hợp đồng thu mua đã ký kết hợp với chất lượng nguyên vật liệu, các khoản chi phí phát sinh liên quan, tình hình biến động giá và quá trình thương lượng giá với nhà cung cấp

Trong trường hợp cùng một loại vật liệu được thu mua từ nhiều nhà cung cấp với các mức giá khác nhau thì phải xác định giá bình quân.

Sau khi xác định được định lượng và định giá nguyên vật liệu trực tiếp xây dựng định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

$$\frac{\text{Định mức chi phí}}{\text{NVL trực tiếp}} = \frac{\text{Định mức Lượng}}{\text{NVL trực tiếp}} \times \frac{\text{Định mức giá NVL}}{\text{trực tiếp}}$$

b. Định mức chi phí nhân công trực tiếp

Là chi phí nhân công trực tiếp để sản xuất một sản phẩm và được xây dựng căn cứ vào định mức lượng thời gian lao động và định mức giá thời gian lao động.

- *Định mức lượng thời gian lao động* là lượng thời gian cần thiết để tiến hành sản xuất một sản phẩm. Để xác định thường dựa vào một trong hai phương pháp.

+ Chia sản phẩm hoặc công việc thành những thao tác kỹ thuật riêng. Căn cứ vào bảng thời gian lao động để xác định thời gian với từng thao tác, rồi tổng hợp lại để ra thời gian hoàn chỉnh cần thiết để sản xuất một sản phẩm.

+ Xác định thời gian sản xuất một sản phẩm bằng cách bấm giờ.

Nhưng dù theo phương pháp nào thì khi xây dựng định mức lượng thời gian lao động cũng phải tính đến thời gian nghỉ ngơi hợp lý của người lao động, thời gian máy nghỉ, lau chùi máy.

- Định mức giá thời gian lao động: là chi phí nhân công trực tiếp cho một đơn vị thời gian của doanh nghiệp.

Khi xây dựng định mức chi phí nhân công, ta phải căn cứ vào bảng lương, các hợp đồng lao động đã ký, trình độ tay nghề, bậc thợ của công nhân.

Định mức giá thời gian lao động ngoài lương cơ bản còn phải tính các khoản phụ cấp lương, các khoản trích theo lương theo tỷ lệ quy định.

Định mức chi phí nhân công trực tiếp được xây dựng sau khi xây dựng xong định mức lượng thời gian lao động và định mức giá thời gian lao động.

$$\text{Định mức chi phí nhân công trực tiếp} = \text{Định mức lượng thời gian lao động} \times \text{Định mức giá thời gian lao động}$$

c. Định mức chi phí sản xuất chung

Chi phí sản xuất chung là chi phí hỗn hợp bao gồm nhiều yếu tố mang tính chất biến đổi và cố định. Khi xây dựng theo mức độ hoạt động thường chia thành định mức biến phí sản xuất chung và định mức định phí sản xuất chung.

- *Định mức biến phí sản xuất chung*: là biến phí sản xuất chung để sản xuất một sản phẩm. Nếu biến phí sản xuất chung liên quan trực tiếp đến từng loại sản phẩm thì xây dựng định mức biến phí sản xuất chung tương tự như định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và định mức chi phí nhân công trực tiếp. Nếu biến phí sản xuất chung liên quan đến nhiều loại sản phẩm thì khi xây dựng phải căn cứ trên định mức chi phí trực tiếp và tỷ lệ biến phí sản xuất chung so với chi phí trực tiếp.

$$\text{Định mức biến phí sản xuất chung} = \text{Định mức chi phí trực tiếp} \times \text{Tỷ lệ chi phí sản xuất chung so với chi phí trực tiếp}$$

Nếu doanh nghiệp xác định được tiêu thức phân bổ chi phí sản xuất chung một cách chính xác, khi xây dựng định mức biến phí sản xuất chung phải xác định đơn giá biến phí sản xuất chung phân bổ.

$$\text{Hệ số phân bổ biến phí sản xuất chung} = \frac{\text{Tổng biến phí sản xuất chung ước tính}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ biến phí sản xuất chung}}$$

$$\text{Định mức biến phí sản xuất chung} = \text{Định mức định mức độ hoạt động bình quân một SP} \times \text{Hệ số phân bổ biến phí sản xuất chung}$$

- *Định mức định phí sản xuất chung*: là định phí sản xuất chung để sản xuất một sản phẩm, thường không thay đổi trong phạm vi phù hợp của quy mô hoạt động như lương quản lý phân xưởng, chi phí khấu hao TSCĐ phân xưởng, chi phí thuê nhà xưởng... Do đó phải xác định giới hạn hoạt động của doanh nghiệp và đơn giá định phí sản xuất chung phân bổ.

$$\text{Hệ số phân bổ định phí sản xuất chung} = \frac{\text{Tổng định phí sản xuất chung ước tính}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ định phí sản xuất chung}}$$

$$\text{Định mức định phí sản xuất chung} = \text{Định mức định mức độ hoạt động bình quân một sản phẩm} \times \text{Hệ số phân bổ định phí sản xuất chung}$$

Sau khi xác định định mức biến phí sản xuất chung và định mức định phí sản xuất chung, xác định định mức phí sản xuất chung.

$$\text{Định mức chi phí sản xuất chung} = \text{Định mức định phí sản xuất chung} + \text{Định mức biến phí sản xuất chung}$$

d. Định mức chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp

Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp cũng bao gồm nhiều khoản chi mang tính chất biến đổi và cố định, nên khi xây dựng dự toán cũng được xây dựng tương tự như chi phí sản xuất chung

Xây dựng dự toán biến phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp, định mức định phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp sau đó tổng hợp lại có định mức chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp.

Với những doanh nghiệp lớn sẽ xây dựng định mức chi phí bán hàng riêng và chi phí quản lý doanh nghiệp riêng cũng tương tự như dự toán chi phí sản xuất chung.

Tuy nhiên mức độ hoạt động lựa chọn làm căn cứ phân bổ chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp thường liên quan đến hoạt động tiêu thụ như số lượng sản phẩm tiêu thụ, quy mô bán hàng.

5.3. DỰ TOÁN SẢN XUẤT KINH DOANH

5.3.1. Dự toán tiêu thụ sản phẩm, hàng hóa

Dự toán tiêu thụ là nền tảng của dự toán tổng thể doanh nghiệp, vì dự toán này sẽ xác lập mục tiêu của doanh nghiệp so với thị trường, với môi trường. Tiêu thụ được đánh giá là khâu thể hiện chất lượng hoạt động của doanh nghiệp. Hơn nữa, về mặt lý thuyết tất cả các dự toán khác của doanh nghiệp suy cho cùng đều dựa vào loại dự toán tiêu thụ. Dự toán tiêu thụ chi phối đến các dự toán khác, nếu xây dựng không chính xác sẽ ảnh hưởng đến chất lượng của dự toán tổng thể doanh nghiệp. Dự toán tiêu thụ được lập dựa trên dự báo tiêu thụ. Dự toán tiêu thụ bao gồm những thông tin về chủng loại, số lượng hàng bán, giá bán và cơ cấu sản phẩm tiêu thụ.

$$\text{Dự toán doanh thu tiêu thụ} = \text{Số lượng sản phẩm tiêu thụ} + \text{Đơn giá bán dự kiến}$$

Ngoài ra, dự toán tiêu thụ còn dự báo cả mức bán hàng thu bằng tiền và bán hàng tín dụng, cũng như các phương thức tiêu thụ. Khi lập dự toán tiêu thụ, các nhà quản lý cần xem xét ảnh hưởng chi phí marketing đến hoạt động tiêu thụ tại doanh nghiệp. Trong doanh nghiệp, bộ phận kinh doanh hoặc marketing có trách nhiệm trực tiếp cho việc lập dự toán tiêu thụ.

Sau khi xác lập mục tiêu chung của dự toán tiêu thụ, dự toán còn có trách nhiệm chi tiết hoá nhiệm vụ cho từng thời kỳ, từng bộ phận. Việc xem xét khối lượng tiêu thụ theo thời kỳ còn dựa vào chu kỳ sống của sản phẩm. Nếu sản phẩm của doanh nghiệp bị ảnh hưởng bởi tính thời vụ thì khi xây dựng dự toán phải tính đầy đủ mức ảnh hưởng này, và có phương pháp tính đến tính thời vụ trong các phương pháp dự báo. Một trong những phương tiện giúp đỡ cho các dự báo này là việc phân tích dữ liệu quá khứ theo luồng được thành lập dựa trên nhiều thời kỳ khác nhau.

Trên cơ sở mục tiêu theo từng thời kỳ của doanh nghiệp, dự toán tiêu thụ phải được lập cụ thể theo từng vùng, theo từng bộ phận, từng sản phẩm. Như vậy, nó không những giúp đỡ nhà quản trị trong việc tổ chức thực hiện mà còn cho phép đánh giá kết quả và thành tích của các vùng khi so sánh kết quả thực hiện và mục tiêu đạt được.

Khi lập dự toán tiêu thụ cũng cần quan tâm đến chính sách bán hàng của doanh nghiệp để ước tính các dòng tiền thu vào liên quan đến bán hàng trong các thời kỳ khác nhau.

5.3.2. Dự toán sản xuất (mua hàng)

Việc xây dựng dự toán sản xuất nhằm xác định số lượng, chủng loại sản phẩm sản xuất trong kỳ đến. Để xây dựng dự toán sản xuất cần dựa vào:

- Số lượng sản phẩm tồn kho đầu kỳ được ước tính theo thực tế của kỳ trước
- Số lượng sản phẩm tiêu thụ dự toán được xác định theo dự toán tiêu thụ

- Nhu cầu sản phẩm tồn kho cuối kỳ theo mong muốn của nhà quản trị. Đây chính là mức dự trữ tối thiểu cần thiết để phục vụ tiêu thụ cho thời kỳ sau thời kỳ dự toán. Mức tồn kho cuối kỳ dự tính nhiều hay ít thường phụ thuộc vào độ dài của chu kỳ sản xuất. Nhu cầu này có thể được xác định theo một tỷ lệ phần trăm nhu cầu tiêu thụ của kỳ sau.

- Khả năng sản xuất của đơn vị

Như vậy, số lượng sản phẩm sản xuất yêu cầu trong kỳ được xác định theo công thức sau :

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Số lượng sản phẩm cần sản xuất dự kiến} & = & \text{Số lượng sản phẩm cần tiêu thụ dự kiến} & + & \text{Số lượng sản phẩm tồn kho cuối kỳ dự kiến} & - & \text{Số lượng sản phẩm tồn kho đầu kỳ dự kiến} \end{array}$$

Với các doanh nghiệp thương mại (không có hoạt động sản xuất, chuyên mua hàng để đảm bảo cho quá trình tiêu thụ).

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Số lượng hàng} & & \text{Số lượng hàng} & & \text{Số lượng hàng} & & \text{Số lượng hàng} \\ \text{hóa cần mua} & = & \text{hóa cần tiêu} & + & \text{hóa tồn kho cuối} & - & \text{hóa tồn kho đầu} \\ \text{dự kiến} & & \text{thụ dự kiến} & & \text{kỳ dự kiến} & & \text{kỳ dự kiến} \end{array}$$

Với doanh nghiệp vừa sản xuất vừa kinh doanh hàng hóa thì lập cả dự toán sản xuất và dự toán mua hàng.

Tuy nhiên không phải doanh nghiệp nào cũng có thể đảm nhận tất cả nhu cầu, điều đó còn tùy thuộc khả năng sản xuất trên cơ sở năng lực hiện tại của chúng. Do vậy Khối lượng sản xuất dự toán = Min {Khối lượng sản xuất yêu cầu, Khối lượng sản xuất theo khả năng}.

Khi lập dự toán sản xuất cần chú ý đến việc phân chia công việc cho các đơn vị cũng như theo thời gian thực hiện từng công đoạn. Việc phân bổ cụ thể công việc cho phép doanh nghiệp tổ chức thực hiện công việc tốt hơn, đồng thời kiểm tra kiểm soát được công việc một cách dễ dàng.

Phân bổ công việc theo thời gian thường là hằng tháng cho phép chọn lựa các cách thức điều chỉnh tùy thuộc vào nội dung doanh nghiệp và bản chất của sản phẩm.

Phân bổ công việc theo bộ phận nhằm lập dự toán nội bộ là công việc rất quan trọng vì nó là cơ sở để lập dự toán chi phí sản xuất theo bộ phận cũng như theo thời gian. Thường công việc này khá đơn giản đối với các doanh nghiệp chỉ sản xuất một loại sản phẩm, nhưng khá phức tạp đối với doanh nghiệp có nhiều đơn vị, nhiều loại sản phẩm.

Phân bổ công việc vừa theo thời gian vừa theo bộ phận trước hết phải quan tâm đến cấu trúc tổ chức của doanh nghiệp để qua đó xem xét tiềm năng của từng bộ phận. Các nhân tố quan trọng cần xem xét khi thực hiện công việc này là khả năng dự trữ tồn kho, lực lượng lao động chủ yếu của doanh nghiệp, sự phù hợp giữa mức trang bị tài sản cố định. Đối với một số loại hình sản xuất có ảnh hưởng của yếu tố thiên nhiên khi lập dự toán còn phải chú ý đến tính thời vụ của sản phẩm trong việc phân bổ công việc.

5.3.3. Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Mục đích xác định nguyên vật liệu đáp ứng cho nhu cầu sản xuất; Dự trữ cho quá trình sản xuất của doanh nghiệp và xác định chi phí nguyên vật liệu trực tiếp cho kỳ tới.

Dự toán nguyên vật liệu trực tiếp phản ánh toàn bộ các khoản chi phí nguyên vật liệu trực tiếp để sản xuất ra sản phẩm, nhằm cung cấp thông tin cho nhà quản trị về kế hoạch thu mua nguyên vật liệu, đảm bảo cho hoạt động sản xuất không bị gián đoạn và nâng cao hiệu quả sử dụng vốn của doanh nghiệp. Thông thường mỗi loại vật liệu phải lập một dự toán riêng.

Căn cứ để xây dựng dự toán chính là số lượng sản phẩm cần sản xuất, tỷ lệ dự trữ cho quá trình sản xuất và định mức tiêu hao chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Số lượng NVL} & & \text{Số lượng sản} & & \text{Định mức lượng} \\ \text{trực tiếp cần cho} & = & \text{phẩm cần sản} & + & \text{nguyên vật liệu} \\ \text{sản xuất dự kiến} & & \text{xuất dự kiến} & & \text{trực tiếp} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí nguyên} \\ \text{vật liệu trực tiếp} \\ \text{dự kiến} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng nguyên} \\ \text{vật liệu trực tiếp} \\ \text{dự kiến} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Định mức giá} \\ \text{nguyên vật liệu} \\ \text{trực tiếp} \end{array}$$

Để đáp ứng nhu cầu nguyên vật liệu cho hoạt động sản xuất, các doanh nghiệp thường phải có bộ phận thu mua. Việc xác định lượng nguyên vật liệu cần mua phải dựa trên nhu cầu sản xuất và dự trữ cho quá trình sản xuất.

$$\begin{array}{l} \text{Số lượng NVL} \\ \text{trực tiếp cần} \\ \text{mua dự kiến} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng NVL} \\ \text{trực tiếp cần} \\ \text{cho SX dự kiến} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Số lượng NVL} \\ \text{trực tiếp tồn kho} \\ \text{cuối kỳ dự kiến} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Số lượng NVL} \\ \text{trực tiếp tồn kho} \\ \text{đầu kỳ dự kiến} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí mua nguyên vật} \\ \text{liệu trực tiếp dự kiến} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng nguyên vật} \\ \text{liệu trực tiếp dự kiến} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Đơn giá mua nguyên} \\ \text{vật liệu trực tiếp} \end{array}$$

5.3.4 Dự toán chi phí nhân công trực tiếp

Dự toán chi phí nhân công trực tiếp được xây dựng từ dự toán sản xuất. Dự toán này cung cấp những thông tin quan trọng liên quan đến quy mô của lực lượng lao động cần thiết cho kỳ dự toán. Mục tiêu cơ bản của dự toán này là duy trì lực lượng lao động vừa đủ để đáp ứng yêu cầu sản xuất, tránh tình trạng lãng phí sử dụng lao động. Dự toán lao động còn là cơ sở để doanh nghiệp lập dự toán về đào tạo, tuyển dụng trong quá trình hoạt động sản xuất.

Chi phí nhân công trực tiếp thường là biến phí trong mối quan hệ với khối lượng sản phẩm sản xuất, nhưng trong một số ít các trường hợp chi phí nhân công trực tiếp không thay đổi theo mức độ hoạt động. Đó là trường hợp ở các doanh nghiệp sử dụng công nhân có trình độ tay nghề cao, không thể trả công theo sản phẩm hoặc theo thời gian. Để lập dự toán chi phí này, doanh nghiệp phải dựa vào số lượng nhân công, quỹ lương, cách phân phối lương và nhiệm vụ của doanh nghiệp.

Phản ánh toàn bộ tiền lương, tiền công, các khoản trích theo lương của công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm.

Là căn cứ quan trọng giúp nhà quản trị chủ động trong việc bố trí nhân lực cho quá trình sản xuất, tránh thừa hoặc thiếu lao động

Đồng thời sử dụng nguồn lực lao động sao cho đạt hiệu quả cao nhất, đảm bảo môi trường làm việc, khuyến khích tăng NSLĐ. Giúp nhà quản trị có kế hoạch sử dụng lao động, tuyển dụng, đào tạo, bố trí lao động trong doanh nghiệp một cách khoa học góp phần giảm chi phí phát sinh và tạo môi trường làm việc thân thiện giữa người lao động và nhà quản trị.

$$\begin{array}{l} \text{Số lượng thời gian} \\ \text{lao động cần cho sản} \\ \text{xuất dự kiến} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng sản} \\ \text{phẩm cần sản} \\ \text{xuất dự kiến} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Định mức} \\ \text{lượng thời} \\ \text{gian lao động} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí nhân} \\ \text{công trực tiếp} \\ \text{dự kiến} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng thời} \\ \text{gian lao động cần} \\ \text{cho dự kiến} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Định mức giá} \\ \text{thời gian lao} \\ \text{động} \end{array}$$

5.3.5. Dự toán chi phí sản xuất chung

Chi phí sản xuất chung là các chi phí liên quan đến phục vụ và quản lý hoạt động sản xuất, phát sinh trong phân xưởng. Chi phí sản xuất chung bao gồm cả yếu tố chi phí biến đổi và chi phí cố định. Dự toán chi phí sản xuất chung phải tính đến cách ứng xử chi phí để xây dựng mức phí dự toán hợp lý trong kỳ. Cũng có thể dự toán chi phí sản xuất chung theo từng nội dung kinh tế cụ thể của chi phí. Tuy nhiên cách làm này khá phức tạp, tốn nhiều thời gian không phù hợp đối với các doanh nghiệp vừa và nhỏ như ở nước ta hiện nay. Do vậy trong giáo trình này chỉ quan tâm đến việc phân biệt biến phí và định phí sản xuất chung trong dự toán.

Dự toán này ở các doanh nghiệp thường được xem là một nhiệm vụ cơ bản nhằm giảm thấp chi phí và giá thành sản phẩm. Tuy nhiên với xu hướng giá thành ngày càng giảm, việc đấu tranh chống sự tăng chi phí dẫn đến nhiệm vụ khá quan trọng. Các chi phí này thường không liên quan trực tiếp đến sản phẩm cụ thể. Nếu sử dụng cách tính toán giá thành toàn bộ, việc tăng giảm của các chi phí này thuộc về trách nhiệm của nhà quản trị từng khu vực, từng trung tâm. Các chi phí này thường độc lập tương đối với mức độ hoạt động, nó liên quan chủ yếu với cấu trúc của phân xưởng, phải sử dụng chi phí hỗn hợp và các kỹ thuật tách biệt phần biến phí và định phí. Như vậy chi phí sản xuất chung hoàn toàn có thể kiểm tra được.

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán chi phí} \\ \text{sản xuất chung} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Dự toán định phí} \\ \text{sản xuất chung} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Dự toán biến phí} \\ \text{sản xuất chung} \end{array}$$

Biến phí sản xuất chung có thể được xây dựng theo từng yếu tố chi phí cho một đơn vị hoạt động (chi phí vật liệu gián tiếp, chi phí nhân công gián tiếp, ...). Tuy nhiên thường cách làm này khá phức tạp, tốn nhiều thời gian. Do vậy khi dự toán chi phí này, người ta thường xác lập biến phí sản xuất chung cho từng đơn vị hoạt động.

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán biến phí} \\ \text{sản xuất chung} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Dự toán biến phí đơn} \\ \text{vị sản xuất chung} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Sản lượng sản xuất} \\ \text{theo dự toán} \end{array}$$

Dự toán biến phí cũng có thể được lập theo tỷ lệ trên biến phí trực tiếp, khi đó biến phí SXC dự toán sẽ xác định:

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán biến phí} \\ \text{sản xuất chung} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Dự toán biến phí} \\ \text{đơn vị trực tiếp} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ biến phí theo} \\ \text{dự kiến} \end{array}$$

Dự toán định phí sản xuất chung cần thiết phải phân biệt định phí bắt buộc và định phí tùy ý. Đối với định phí bắt buộc, trên cơ sở định phí chung cả năm chia đều cho 4 quý nếu là dự toán quý, hoặc chia đều cho 12 tháng nếu là dự toán tháng. Còn đối với định phí tùy ý thì phải căn cứ vào kế hoạch của nhà quản trị trong kỳ dự toán. Dự toán định phí hằng năm có thể được lập dựa vào mức độ tăng giảm liên quan đến việc trang bị, đầu tư mới ở doanh nghiệp.

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán định} \\ \text{phí sản xuất} \\ \text{chung} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định phí sản} \\ \text{xuất chung thực} \\ \text{tế kỳ trước} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ \% tăng (giảm)} \\ \text{định phí sản xuất} \\ \text{chung theo dự kiến} \end{array}$$

5.3.6. Dự toán thành phẩm, hàng hóa tồn kho cuối kỳ

Thành phẩm tồn kho cuối kỳ là số thành phẩm dự trữ chuẩn bị cho việc tiêu thụ của kỳ sau. Việc dự toán chính xác và hợp lý thành phẩm tồn kho cuối kỳ là cơ sở quan trọng để đáp ứng yêu cầu bán ra, phục vụ khách hàng một cách kịp thời, nâng cao uy tín của doanh nghiệp. Để dự toán hợp lý thành phẩm tồn kho cuối kỳ thường phải dựa trên phương pháp thống kê kinh nghiệm, đồng thời căn cứ vào khả năng tiêu dùng, sức mua của dân cư trong năm kế hoạch. Căn cứ để xây dựng dự toán là dự toán về kế hoạch sản xuất, định mức chi phí sản xuất của doanh nghiệp.

$$\begin{array}{l} \text{Giá trị sản phẩm} \\ \text{(hàng hóa) tồn kho} \\ \text{cuối kỳ} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng sản phẩm} \\ \text{(hàng hóa) tồn} \\ \text{cuối kỳ dự kiến} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Định mức chi phí} \\ \text{sản xuất (hoặc} \\ \text{giá mua dự kiến)} \end{array}$$

5.3.7. Dự toán giá vốn hàng bán

Giá vốn hàng bán thực chất là tổng giá thành của khối lượng sản phẩm tiêu thụ trong kỳ tính theo phương pháp giá toàn bộ. Như vậy trên cơ sở số lượng sản phẩm sản xuất theo dự toán, giá thành dự toán để sản xuất sản phẩm, số lượng sản phẩm dự trữ dự toán vào cuối kỳ, dự toán giá vốn hàng xuất bán được xây dựng như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán giá} \\ \text{vốn hàng} \\ \text{xuất bán} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Giá thành sản phẩm} \\ \text{sản xuất trong kỳ} \\ \text{theo dự toán} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Giá thành sản} \\ \text{phẩm tồn cuối} \\ \text{kỳ dự toán} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Giá thành sản} \\ \text{phẩm tồn đầu kỳ} \\ \text{thực tế} \end{array}$$

Nếu đơn vị không có tồn kho sản phẩm hoặc chi phí đơn vị tồn kho tương tự nhau thì giá vốn hàng bán có thể tính bằng tích của sản lượng tiêu thụ nhân với giá thành sản xuất đơn vị sản phẩm.

5.3.8 Dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp

Các loại chi phí này được lập tương tự như chi phí sản xuất chung. Tuy nhiên, chi phí bán hàng có ảnh hưởng nhất định đến hoạt động tiêu thụ của doanh nghiệp và ngược lại nên khi lập dự toán chi phí bán hàng phải tính đến mối liên hệ với dự toán tiêu thụ của doanh nghiệp.

Dự toán chi phí bán hàng phản ánh các chi phí liên quan đến việc tiêu thụ sản phẩm dự tính của kỳ sau. Dự toán này nhằm mục đích tính trước và tập hợp các phương tiện chủ yếu trong quá trình bán hàng. Khi xây dựng dự toán cho các chi phí này cần tính đến nội dung kinh tế của chi phí cũng như yếu tố biến đổi và yếu tố cố định trong thành phần chi phí.

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán chi phí} \\ \text{bán hàng} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Dự toán định} \\ \text{phí bán hàng} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Dự toán biến} \\ \text{phí bán hàng} \end{array}$$

a. Dự toán định phí bán hàng

Yếu tố định phí thường ít biến đổi trong một phạm vi phù hợp gắn với các quyết định dài hạn, và có thể dự báo một cách dễ dàng dựa vào chức năng kinh doanh của doanh nghiệp.

Các chi phí này cũng có thể thay đổi trong trường hợp phát triển thêm mạng phân phối mới, thêm các dịch vụ mới sau bán hàng, dịch vụ nghiên cứu phát triển thị trường, ...

Dự báo các yếu tố này cần phân tích đầy đủ các dữ liệu quá khứ của doanh nghiệp. Thông thường các mô hình hồi quy cho phép ta tách biệt các thành phần định phí, và biến phí bán hàng của doanh nghiệp, đồng thời làm cơ sở tính toán tỷ lệ thay đổi dự kiến.

$$\frac{\text{Dự toán định phí bán hàng}}{\text{phí bán hàng}} = \frac{\text{Định phí bán hàng thực tế kỳ trước}}{\text{theo dự kiến}} \times \text{Tỷ lệ \% tăng (giảm)}$$

Dự toán biến phí bán hàng.

Các biến phí bán hàng của doanh nghiệp có thể là biến phí trực tiếp như hoa hồng, lương nhân viên bán hàng... Biến phí gián tiếp là những chi phí liên quan đến từng bộ phận bán hàng như chi phí bảo trì, xăng dầu, hỗ trợ bán hàng ... và thường được dự toán trên cơ sở số lượng bán hàng dự toán hoặc xác định một tỷ lệ % theo thống kê kinh nghiệm.

$$\frac{\text{Dự toán biến phí bán hàng}}{\text{phí bán hàng}} = \frac{\text{Dự toán biến phí đơn vị bán hàng}}{\text{theo dự toán}} \times \text{Sản lượng tiêu thụ}$$

Hoặc

$$\frac{\text{Dự toán biến phí bán hàng}}{\text{phí bán hàng}} = \frac{\text{Dự toán biến phí trực tiếp}}{\text{theo dự kiến}} \times \text{Tỷ lệ biến phí theo}$$

b. Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp

Dự toán chi phí quản lý thường phụ thuộc vào cơ cấu tổ chức của doanh nghiệp. Chi phí này liên quan đến toàn bộ doanh nghiệp, mà không liên quan đến từng bộ phận hoạt động nào. Tương tự như dự toán bán hàng, việc lập dự toán biến phí quản lý này thường dựa vào biến phí quản lý đơn vị nhân với sản lượng tiêu thụ dự kiến.

$$\frac{\text{Dự toán biến phí QLDN}}{\text{phí QLDN}} = \frac{\text{Dự toán biến phí đơn vị QLDN}}{\text{theo dự toán}} \times \text{Sản lượng tiêu thụ}$$

Hoặc sử dụng phương pháp thống kê kinh nghiệm, trên cơ sở tỷ lệ biến phí quản lý doanh nghiệp trên biến phí trực tiếp trong và ngoài khâu sản xuất ở các kỳ kế toán trước để xác định tỷ lệ biến phí bình quân giữa các kỳ. Công thức để xác định biến phí này như sau:

$$\frac{\text{Dự toán biến phí QLDN}}{\text{phí QLDN}} = \frac{\text{Dự toán biến phí trực tiếp}}{\text{theo dự kiến}} \times \text{Tỷ lệ biến phí QLDN}$$

Số liệu từ dự toán này còn là cơ sở để lập dự toán tiền mặt và báo cáo kết quả kinh doanh dự toán của doanh nghiệp.

Còn định phí quản lý doanh nghiệp thường không thay đổi theo mức độ hoạt động. Các thay đổi của loại chi phí này chủ yếu do việc trang bị đầu tư thêm cho bộ phận quản lý của doanh nghiệp. Lập dự toán bộ phận này cần căn cứ vào dự báo các nội dung cụ thể của từng yếu tố chi phí để xác định chính xác định phí theo dự toán.

5.3.9. Dự toán báo cáo tài chính

Trên cơ sở các dự toán bộ phận đã lập, bộ phận kế toán quản trị lập các báo cáo kết quả kinh doanh dự toán. Số liệu dự toán trên các báo cáo tài chính này thể hiện kỳ vọng của các nhà quản lý tại doanh nghiệp và có thể được xem như một công cụ quản lý của doanh nghiệp cho phép ra các quyết định về quản trị, nó cũng là cơ sở để đánh giá tình hình thực hiện dự toán đã đề ra.

Dự toán này được lập căn cứ vào các dự toán doanh thu, dự toán giá vốn, và các dự toán chi phí ngoài sản xuất đã được lập. Dự toán này có thể được lập theo phương pháp toàn bộ hoặc theo phương pháp trực tiếp. Giúp nhà quản trị chủ động trong các quyết định điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh kỳ tới. Dự toán báo cáo tài chính bao gồm dự toán báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, dự toán Bảng cân đối kế toán và dự toán tiền

a. Dự toán tiền

Trong quá trình sản xuất kinh doanh, doanh nghiệp cần phải có một lượng vốn bằng tiền nhất định nhằm đáp ứng nhu cầu chi tiêu về mua nguyên vật liệu, vật tư, trả lương, trả người bán, nộp thuế...

Để chủ động trong việc chi tiêu phục vụ công tác kinh doanh đem lại hiệu quả cao, doanh nghiệp cần phải dự toán tiền mặt, tiền gửi ngân hàng (gọi chung là dự toán tiền).

Dự toán tiền là việc dự kiến lượng tiền thu, chi trong kỳ để sử dụng hợp lý và có hiệu quả quá trình sản xuất kinh doanh. Dự toán tiền nhằm xác định số tiền thu, chi liên quan đến các hoạt động trong kỳ tới. Trên cơ sở cân đối thu chi tiền trong kỳ, đồng thời đảm bảo lượng tiền tồn cuối kỳ tối thiểu hợp lý, giúp nhà quản trị thấy trước những vấn đề tiềm ẩn có thể phát sinh từ đó có biện pháp xử lý kịp thời nhằm ổn định tình hình tài chính, đảm bảo an toàn cho hoạt động sản xuất kinh doanh.

Căn cứ để xây dựng dự toán là số liệu kế toán kỳ trước, các dự toán thu, chi liên quan đã lập cho kỳ tới.

Dự toán tiền (dự toán báo cáo lưu chuyển tiền tệ) có thể theo từng quý trong năm kế hoạch hoặc từng tháng trong một quý, bao gồm tổng tiền sẵn sàng trong kỳ: bao gồm tiền tồn đầu kỳ và tiền dự kiến thu trong kỳ (căn cứ vào dự toán thu tiền bán hàng), tổng tiền chi trong kỳ:

Căn cứ vào các dự toán chi có liên quan chi mua hàng hóa, nguyên vật liệu, chi cho chi phí nghiên cứu trực tiếp, chi cho sản xuất chung, chi bán hàng quản lý.

Các khoản chi trả thuế thu nhập doanh nghiệp, chia lợi nhuận, chi mua máy móc thiết bị, tài sản khác ước tính trong kỳ tới.

- Cân đối thu chi

Nếu cân đối thu dương (>0): Lượng tiền đang dư thừa, nhà quản trị sau khi đảm bảo mức tiền tồn cuối kỳ tối thiểu theo nhu cầu có thể sử dụng lượng tiền dư thừa vào hoạt động đầu tư nhân hạn, hoặc đem trả nợ vay.

Nếu cân đối chi âm (<0): Lượng tiền bị thiếu hụt, nhà quản trị để đảm bảo yêu cầu tồn quỹ tối thiểu sẽ phải có kế hoạch vay

- Hoạt động tài chính: Phản ánh số tiền đi vay, trả nợ vay và trả lãi vay trong từng kỳ
- Tiền tồn cuối kỳ gồm cân đối thu chi và hoạt động tài chính.

b. Dự toán Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

Dự toán này được lập theo chức năng của chi phí hoặc theo mức độ hoạt động, thường lập theo kỳ kế toán, có theo từng quý hoặc cả năm cho nên nó là loại dự toán mang tính tổng hợp, dựa trên căn cứ của dự toán tiêu thụ, dự toán giá vốn hàng bán (gồm giá vốn hàng xuất kho, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp).

Dự toán báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh cung cấp số liệu phục vụ cho việc so sánh, đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch lợi nhuận, tình hình thực hiện nghĩa vụ với ngân sách nhà nước. Trên cơ sở so sánh giữa thực tế với dự toán, doanh nghiệp phát hiện những tồn tại, những khả năng tiềm tàng chưa được khai thác trong quá trình kinh doanh. Từ đó, có những biện pháp tích cực phát huy những mặt mạnh và tìm nguyên nhân, khắc phục những tồn tại.

Các chỉ tiêu của dự toán báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và căn cứ để xác định từng chỉ tiêu như sau:

- Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ căn cứ vào dự toán tiêu thụ
- Các khoản giảm trừ, căn cứ vào dự toán các khoản thuế gián thu, không dự tính các khoản giảm giá hàng bán và hàng bán bị trả lại
- Doanh thu thuần được xác định bằng cách lấy doanh thu bán hàng trừ đi các khoản giảm trừ
- Trị giá vốn hàng xuất kho để bán, căn cứ vào số lượng sản phẩm tiêu thụ, định mức chi phí sản xuất (giá thành sản xuất) của số hàng đã bán
- Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ được xác định bằng cách lấy doanh thu thuần trừ đi trị giá vốn hàng xuất bán
- Doanh thu hoạt động tài chính và chi phí tài chính, căn cứ vào dự toán hoạt động tài chính
- Chi phí bán hàng, căn cứ vào số liệu của dự toán chi phí bán hàng
- Chi phí quản lý doanh nghiệp, căn cứ vào số liệu dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp
- Lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh, được xác định bằng cách lấy lợi nhuận gộp trừ đi chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp
- Thu nhập khác, chi phí khác và lợi nhuận khác, căn cứ vào dự toán các khoản thu, chi khác

- Tổng lợi nhuận trước thuế được xác định bằng

$$\text{Tổng LN trước thuế} = \text{Lợi nhuận từ HĐKD} + \text{Lợi nhuận khác}$$

- Thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp, căn cứ vào tổng lợi nhuận trước thuế nhân (x) với thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp.

- Lợi nhuận thuần trong kỳ được xác định bằng cách lấy tổng lợi nhuận trước thuế trừ đi thuế thu nhập doanh nghiệp.

c. Dự toán Bảng cân đối kế toán

Là việc dự tính một cách khái quát tình hình tài sản và nguồn vốn hình thành tài sản của doanh nghiệp tại thời điểm cuối kỳ kế toán.

Thông qua dự toán bảng cân đối kế toán, nhà quản trị có cách nhìn tổng thể về mọi mặt hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, từ đó có những giải pháp hữu hiệu tăng cường công tác lập dự toán và phấn đấu thực hiện tốt dự toán.

Cơ sở lập dự toán bảng cân đối kế toán là bảng cân đối kế toán thực hiện của năm trước; các dự toán có liên quan của năm kế hoạch như dự toán tiền, dự toán hàng tồn kho, dự toán tiêu thụ

Phương pháp lập dự toán bảng cân đối kế toán được thực hiện như sau:

- Số liệu cột “cuối năm trước”, căn cứ số liệu ở bảng cân đối kế toán cuối năm trước. Trong trường hợp dự toán được lập vào quý 4 năm trước thì số liệu ở cột này cũng là số ước thực hiện cuối năm trước.

- Số liệu ở cột “cuối năm kế hoạch” được xác định cụ thể theo từng chỉ tiêu của bảng

Phần tài sản

- *Chỉ tiêu A – Tài sản ngắn hạn và đầu tư tài chính ngắn hạn*: là số tổng cộng các chỉ tiêu thuộc phần tài sản, bao gồm tiền và tương đương tiền, các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn, các khoản phải thu, hàng hóa tồn kho và tài sản lưu động khác

+ Chỉ tiêu tiền và tương đương tiền, căn cứ vào dự toán tiền và tương đương tiền tồn đến cuối kỳ

+ Các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn, căn cứ vào dự toán đầu tư tài chính ngắn hạn còn đến cuối kỳ

+ Phải thu của khách hàng, căn cứ vào tiêu thụ, gồm dự toán lịch thu tiền bán hàng quý 4 năm kế hoạch

+ Hàng tồn kho, bao gồm nguyên vật liệu tồn kho, công cụ, dụng cụ trong kho, thành phẩm tồn kho..., căn cứ vào dự toán hàng tồn kho hay dự toán nguyên vật liệu, dự toán thành phẩm tồn kho

- *Chỉ tiêu B – Tài sản dài hạn, đầu tư dài hạn*

+ Tài sản cố định gồm tài sản cố định hữu hình, tài sản cố định thuê tài chính và tài sản cố định vô hình.

Nguyên giá tài sản cố định, căn cứ vào nguyên giá tài sản cố định cuối năm trước cộng nguyên giá tài sản cố định dự kiến tăng thêm và trừ đi nguyên giá tài sản cố định dự kiến giảm bớt trong kỳ kế hoạch.

Hao mòn tài sản cố định, căn cứ vào giá trị hao mòn tài sản cố định cuối năm trước cộng số dự toán hao mòn tài sản cố định tăng trừ đi số hao mòn tài sản cố định dự tính giảm năm kế hoạch.

+ Chi phí đầu tư xây dựng cơ bản dở dang, căn cứ vào dự toán chi phí đầu tư xây dựng cơ bản hoặc dự toán tài sản cố định hoàn thành qua công tác đầu tư xây dựng cơ bản.

+ Các khoản đầu tư tài chính dài hạn, căn cứ vào dự toán các khoản đầu tư vào công ty con, liên doanh, liên kết và đầu tư dài hạn khác.

Phân nguồn vốn

- *Chỉ tiêu A – Nợ phải trả*: là tổng hợp các chỉ tiêu thuộc chỉ tiêu nợ phải trả, gồm nợ ngắn hạn như các khoản vay ngắn hạn, phải trả người bán, phải trả CNV, thuế và các khoản phải nộp... vay dài hạn, nợ dài hạn và nợ khác.

+ Vay ngắn hạn, căn cứ vào số tiền vay còn đến cuối năm trước cộng với số tiền dự kiến vay và trừ đi số tiền dự kiến trả nợ năm kế hoạch.

+ Phải trả người bán, căn cứ vào dự kiến mua hàng trong năm kế hoạch phân mua chịu hoặc căn cứ vào số nợ năm trước cộng với số dự kiến phải trả và trừ đi số tiền dự kiến trả trong năm kế hoạch.

- *Chỉ tiêu B – Nguồn vốn chủ sở hữu*, lấy số liệu tổng hợp từ các chỉ tiêu thuộc nguồn vốn chủ sở hữu như nguồn vốn, quỹ, nguồn kinh phí, quỹ khác

+ Các quỹ của doanh nghiệp, căn cứ vào số liệu về số tiền còn đến cuối năm trước cộng với số dự toán tăng các quỹ và trừ đi số dự toán về sử dụng quỹ năm kế hoạch

+ Lợi nhuận chưa phân phối, căn cứ vào số lợi nhuận để lại của năm trước cộng với số dự kiến về lợi nhuận để lại năm nay hoặc căn cứ vào số lợi nhuận dự kiến năm kế hoạch trừ đi số lợi nhuận dự kiến phân phối năm kế hoạch

+ Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản, căn cứ vào số nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản còn cuối năm trước cộng với dự kiến về tăng nguồn vốn xây dựng cơ bản năm kế hoạch và trừ đi số dự kiến sử dụng nguồn vốn xây dựng cơ bản năm kế hoạch

+ Nguồn vốn kinh doanh, căn cứ vào nguồn vốn còn ở thời điểm cuối kỳ năm trước cộng với dự kiến nguồn vốn tăng và trừ đi nguồn vốn giảm năm kế hoạch.

CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 5

1. Mục đích của việc lập dự toán sản xuất kinh doanh?
2. Các mô hình xây dựng dự toán? cho biết ưu, nhược điểm của từng mô hình?
3. Trình tự lập dự toán sản xuất kinh doanh?
4. Các loại dự toán sản xuất kinh doanh trong doanh nghiệp?
5. Khái niệm và ý nghĩa của định mức chi phí, Các định mức chi phí trong doanh nghiệp?
6. Mối quan giữa các dự toán bộ phận trong hệ thống dự toán sản xuất kinh doanh?
7. So sánh hệ thống dự toán của doanh nghiệp thương mại và doanh nghiệp sản xuất?
8. Tại sao dự toán tiêu thụ là khởi điểm, cơ sở của quá trình lập dự toán sản xuất kinh doanh?
9. Cơ sở lập dự toán tiền, dự toán kết quả hoạt động kinh doanh, dự toán bảng cân đối kế toán?

CHƯƠNG VI

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHO VIỆC RA QUYẾT ĐỊNH

KINH DOANH NGẮN HẠN

6.1. NHẬN DIỆN THÔNG TIN THÍCH HỢP CHO VIỆC RA QUYẾT ĐỊNH KINH DOANH NGẮN HẠN

6.1.1- Khái niệm quyết định ngắn hạn

Ra quyết định là một chức năng quan trọng và xuyên suốt các khâu quản trị doanh nghiệp, nó được vận dụng liên tục trong suốt quá trình hoạt động của doanh nghiệp. Phần lớn thông tin của kế toán quản trị cung cấp nhằm phục vụ các nhà quản trị ra các quyết định.

Để phục vụ cho việc ra quyết định, nhà quản trị cần thiết phải tập hợp và phân tích nhiều dạng thông tin khác nhau, trong đó thông tin cung cấp bởi kế toán quản trị, đặc biệt là thông tin về chi phí đóng vai trò đặc biệt quan trọng. Các thông tin này phải được xử lý bằng các phương pháp phù hợp như thế nào để phục vụ có hiệu quả nhất cho việc ra các quyết định của nhà quản trị. Các quyết định của nhà quản trị có thể phân thành 2 loại: các quyết định ngắn hạn và các quyết định dài.

Quyết định dài hạn là các quyết định liên quan đến quá trình đầu tư vốn để phục vụ mục tiêu lâu dài của tổ chức, hay nói một cách khác, đây là các quyết định liên quan đến vốn đầu tư dài hạn cho mục đích thu được lợi tức trong tương lai. Các quyết định dài hạn thường liên quan đến việc đầu tư vào các loại tài sản cố định như máy móc thiết bị, công trình nhà xưởng,... Một vài dạng quyết định dài hạn thường gặp như: quyết định đầu mở rộng sản xuất, để tiết kiệm chi phí hoạt động; quyết định về lựa chọn loại máy móc thiết bị cần đầu tư. v,v..

Quyết định ngắn hạn được hiểu như là các quyết định có tác dụng trong khoảng thời gian tương đối ngắn, trong vòng một năm, tính từ khi phát sinh các chi phí đầu tư theo các quyết định đó đến khi thu được các nguồn lợi. Hay nói một cách khác, các quyết định ngắn hạn được đưa ra nhằm thoả mãn các mục tiêu ngắn hạn của tổ chức. Các dạng quyết định ngắn hạn này phát sinh một cách thường xuyên, liên tục trong quá trình điều hành sản xuất kinh doanh.

Quá trình ra quyết định ngắn hạn của nhà quản trị doanh nghiệp là quá trình lựa chọn phương án tốt nhất, có lợi nhất và hiệu quả nhất từ nhiều phương án khác nhau. Thí dụ:

- Chấp nhận hay từ chối một đơn đặt hàng đặc biệt (với giá giảm)?
- Ngừng hay vẫn tiếp tục sản xuất một mặt hàng nào đó (hoặc tiếp tục hoạt động một bộ phận nào đó)?
- Tự sản xuất hoặc mua một loại chi tiết nào đó?
- Có nên mở thêm một điểm kinh doanh mới hay không?
- Nên bán ngay bán thành phẩm hay tiếp tục sản xuất chế biến ra thành phẩm rồi mới bán?

Các nhà quản trị doanh nghiệp thường phải đứng trước những sự lựa chọn có tính chất trái ngược nhau. Mỗi phương án được xem xét là một tình huống khác nhau, các thông tin về thu nhập, chi phí của mỗi phương án cũng rất khác nhau... Do vậy đòi hỏi các nhà quản trị doanh nghiệp phải xem xét, cân nhắc các phương án để đề ra quyết định đúng đắn và có hiệu quả nhất.

Các quyết định của nhà quản trị sẽ ảnh hưởng đến kết quả và hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp cả hiện tại và tương lai.

Xét về mặt thời gian thì một quyết định được xem xét là quyết định ngắn hạn nếu nó chỉ liên quan đến một thời kỳ (kỳ kế toán) hoặc ngắn hơn. Xét về mặt vốn đầu tư thì quyết định ngắn hạn là quyết định không đòi hỏi vốn đầu tư lớn.

Như vậy đặc điểm của quyết định ngắn hạn là:

- Mỗi tình huống trong quyết định ngắn hạn ảnh hưởng chủ yếu đến thu nhập trong ngắn hạn, cho nên phương án phù hợp lựa chọn cho quyết định ngắn hạn là lợi nhuận mà doanh nghiệp sẽ thu được trong năm hoặc dưới một năm tới cao hơn các phương án khác.

- Mỗi tình huống trong quyết định ngắn hạn là vấn đề sử dụng năng lực sản xuất, hoạt động hiện thời của doanh nghiệp, không cần thiết phải đầu tư mua sắm hoặc trang bị thêm tài sản cố định để tăng thêm năng lực sản xuất, năng lực hoạt động. Vì vậy vai trò của người kế toán quản trị trong vấn đề này là giúp các nhà quản lý xác định phương án có khả năng sinh lời nhiều nhất trong việc sử dụng công suất (năng lực) sản xuất hiện có:

6.1.2. Thông tin thích hợp cho việc ra quyết định ngắn hạn

Khái niệm thông tin thích hợp được sử dụng khi ra quyết định lựa chọn phương án kinh doanh nhất định trong mối quan hệ so sánh với các phương án kinh doanh khác. Thông tin được xem là thích hợp (the relevant information) cho việc ra quyết định là những thông tin sẽ chịu ảnh hưởng bởi quyết định đưa ra. Nói rõ hơn, đó là các khoản thu nhập hay chi phí mà sẽ có sự thay đổi về mặt lượng (hạn chế một phần hoặc toàn bộ) như là kết quả của quyết định lựa chọn giữa các phương án trong một tình huống cần ra quyết định, do đó nó còn được gọi là thu nhập hay chi phí chênh lệch (differential revenues hay differential costs). Những khoản thu nhập hay chi phí độc lập với các quyết định, không chịu ảnh hưởng bởi các quyết định thì sẽ không có ích gì trong việc lựa chọn phương án hành động tối ưu. Thông tin về các khoản thu nhập và chi phí này phải được xem là thông tin không thích hợp cho việc ra các quyết định (the irrelevant information).

Như vậy có thể thấy thông tin thích hợp cho việc ra quyết định kinh doanh ngắn hạn có những đặc trưng sau:

- Liên quan đến các phương án lựa chọn trong tương lai
- Có sự khác biệt giữa các phương án xem xét lựa chọn.

Nhận diện thông tin thích hợp và loại trừ thông tin không thích hợp là cần thiết trong tiến trình ra quyết định vì:

- *Thứ nhất*, trong thực tế, các nguồn thông tin thường là giới hạn, do vậy việc thu thập một cách đầy đủ tất cả các thông tin về thu nhập và chi phí gắn liền với các phương án của các tình huống cần ra quyết định là một việc rất khó khăn, đôi khi là không có khả năng thực hiện. Trong tình trạng luôn đối diện với sự khan hiếm về các nguồn thông tin như vậy, việc nhận diện được và loại trừ các thông tin không thích hợp trong tiến trình ra quyết định là hết sức cần thiết. Có như vậy, các quyết định đưa ra mới nhanh chóng, bảo đảm tính kịp thời.

- *Thứ hai*, việc sử dụng lẫn lộn các thông tin thích hợp và thông tin không thích hợp trong tiến trình ra quyết định sẽ làm phức tạp thêm vấn đề, làm giảm sự tập trung của các nhà quản lý vào vấn đề chính cần giải quyết. Hơn thế nữa, nếu sử dụng các thông tin không thích hợp mà có độ chính xác không cao thì rất dễ dẫn đến các quyết định sai lầm. Do vậy, cách tốt nhất là tập trung giải quyết vấn đề chỉ dựa trên các thông tin thích hợp, góp phần nâng cao chất lượng của các quyết định đưa ra.

a. Xác định thông tin thích hợp

Để nhận diện thông tin thích hợp ta tìm các thông tin không thích hợp, thông tin còn lại là thông tin thích hợp.

** Các chi phí chìm là thông tin không thích hợp*

Chi phí chìm (sunk costs) là các chi phí đã phát sinh trong quá khứ, do đó nó không thể tránh được dù cho bất kỳ phương án nào được lựa chọn trong tương lai. Ví dụ các khoản tiền thuê nhà xưởng trả trước hoặc cam kết trả trong nhiều năm là chi phí chìm đối với trường hợp doanh nghiệp sử dụng nhà xưởng trong hoạt động sản xuất kinh doanh vì tiền thuê nhà xưởng này sẽ luôn tồn tại dù doanh nghiệp sử dụng nhà xưởng này để sản xuất bất kỳ sản phẩm nào hay tạm ngừng sản xuất. Để làm rõ bản chất của chi phí chìm để đi tới kết luận rằng nó là một dạng thông tin không thích hợp, chúng ta xem xét một ví dụ như sau:

Ví dụ 6.1:

Công ty Phú Thành đang xem xét việc mua sắm một máy mới thay thế cho máy cũ đang sử dụng với mục đích tiết kiệm chi phí hoạt động. Tài liệu liên quan đến máy cũ và máy mới như sau:

Đơn vị tính: nghìn đồng

Các chỉ tiêu	Sử dụng máy cũ	Mua máy mới
Giá ban đầu	350.000	390.000
Giá trị còn lại trên sổ sách	260.000	
Thời gian sử dụng còn lại	4 năm	4 năm
Giá trị bán hiện nay	230.000	
Giá trị bán trong 4 năm tới	0	0
Chi phí hoạt động hàng năm	360.000	310.000
Doanh thu hàng năm	650.000	650.000

Chương 6: Kế toán quản trị với việc ra quyết định kinh doanh ngắn hạn

Với tài liệu trên, để đi đến quyết định lựa chọn phương án, ta cần nhận diện và loại trừ thông tin không thích hợp. Trước hết, ta thấy khoản "giá trị còn lại của máy cũ trên sổ sách" là chi phí chìm và cần phải loại bỏ khỏi tiến trình xem xét ra quyết định. Giá trị còn lại của máy cũ 260.000.000 đồng sẽ là khoản chi phí không tránh được cho dù lựa chọn phương án nào. Nếu máy cũ được giữ lại sử dụng thì khoản giá trị còn lại của nó phải được trừ dần đi dưới dạng chi phí khấu hao. Còn nếu máy cũ được bán để mua sắm máy mới thì giá trị còn lại này được xem như là khoản chi phí tính trừ một lần khỏi giá bán. Dù là phương án nào đi nữa thì công ty cũng không tránh khỏi việc phải khấu trừ đi giá trị còn lại của máy cũ này.

Để hiểu rõ hơn, ta lập bảng phân tích dữ liệu liên quan đến hai phương án như sau:

Tổng cộng chi phí và thu nhập qua 4 năm của các phương án

Đơn vị tính: nghìn đồng

Các chỉ tiêu	Sử dụng máy cũ	Mua máy mới	Chênh lệch
Doanh thu	2.600.000	2.600.000	0
Chi phí hoạt động	(1.440.000)	(1.240.000)	200.000
Chi phí khấu hao máy mới		(380.000)	(380.000)
Khấu hao máy cũ (hoặc xóa bỏ giá trị sổ sách của máy cũ)	(260.000)	(260.000)	0
Giá bán máy cũ		230.000	230.000
Tổng lợi nhuận	900.000	950.000	50.000

Trong bảng phân tích trên, hãy chú ý đến giá trị các chỉ tiêu trên cột "Chênh lệch". Liên quan đến vấn đề chúng ta đang đề cập là khoản "Giá trị hiện tại còn lại của máy cũ", và ở cột chênh lệch có giá trị là 0. Lý do là vì chỉ tiêu này xuất hiện ở cả hai phương án với cùng một lượng giá trị là 260.000 ngàn đồng: Ở phương án giữ lại máy cũ để sử dụng thì đó là chi phí khấu hao máy cũ trừ dần qua 4 năm, còn với phương án mua máy mới thì đó là khấu trừ giá trị sổ sách của máy cũ khi bán nó. Quyết định đưa ra không hề chịu ảnh hưởng của loại chi phí chìm như vậy. Sau khi loại bỏ chi phí chìm và các khoản chi phí, thu nhập giống nhau ở hai phương án thì bảng phân tích các thông tin còn lại (gọi là thông tin khác biệt giữa các phương án) như sau:

Đơn vị tính: nghìn đồng

Các chỉ tiêu	Chênh lệch
Chi phí hoạt động	200.000
Chi phí mua máy mới	(380.000)
Giá bán máy cũ	230.000
Lợi nhuận chênh lệch tăng khi mua máy mới	50.000

Kết quả tính toán ở hai bảng trên là hoàn toàn giống nhau và quyết định hợp lý đưa ra là nên mua máy mới để thay thế máy cũ đang sử dụng vì qua 4 năm sử dụng thì việc sử dụng máy mới sẽ mang lại cho công ty khoản lợi nhuận lớn hơn so với việc sử dụng máy cũ là 50.000 ngàn đồng.

** Các khoản thu nhập và chi phí như nhau ở các phương án là thông tin không thích hợp*

Với mục đích là phân tích và so sánh thông tin về các khoản thu nhập và chi phí gắn liền với các phương án để lựa chọn phương án tối ưu, phần giống nhau của các khoản thu nhập và chi phí này giữa các phương án là thông tin không thích hợp. Việc phân tích chỉ cần được tiến hành dựa trên phần chênh lệch của chúng giữa các phương án. Cũng cần nhắc lại rằng, thu nhập hoặc chi phí chênh lệch bao gồm phần giá trị chênh lệch của các khoản thu nhập và chi phí xuất hiện ở tất cả các phương án và giá trị của các khoản thu nhập hoặc chi phí chỉ xuất hiện ở phương án này mà không có ở phương án khác.

Để minh họa tính không thích hợp của các khoản thu nhập và chi phí như nhau giữa các phương án, chúng ta xem xét ví dụ sau:

Ví dụ 6.2:

Giả sử công ty Phú Thành đang xem xét phương án mua một thiết bị để sử dụng với mục đích giảm nhẹ lao động. Dự tính giá mua thiết bị này là 300 triệu đồng, sử dụng trong 5 năm. Thông tin về doanh thu và chi phí liên quan đến việc có và không có sử dụng thiết bị mới hàng năm

Đơn vị tính: nghìn đồng

Các chỉ tiêu	Không sử dụng thiết bị	Sử dụng thiết bị mới
1. Khối lượng sản phẩm sản xuất	10.000	10.000
2. Đơn giá bán sản phẩm	120	120
3. Chi phí NVL trực tiếp cho 1 sản phẩm	40	40
4. Chi phí nhân công trực tiếp cho 1 sản phẩm	35	25
5. Biến phí sản xuất chung cho 1 sản phẩm	5	5
6. Định phí hoạt động hàng năm	350.000	250.000
7. Chi phí khấu hao TB mới	-	60.000

Phân tích tài liệu trên, chúng ta thấy: Việc sử dụng thiết bị mới sẽ tiết kiệm 10.000 đồng chi phí nhân công trực tiếp tính theo mỗi sản phẩm sản xuất. Tổng chi phí nhân công trực tiếp tiết kiệm được tính theo 10.000 sản phẩm sản xuất hàng năm là 100 triệu đồng. Tuy nhiên việc sử dụng máy mới làm tăng thêm 60 triệu đồng chi phí khấu hao hàng năm. Đó là những thông tin khác biệt trong tình huống này, tất cả các thông tin còn lại đều như nhau ở cả

hai phương án và phải được xem là thông tin không thích hợp, loại trừ khỏi quá trình phân tích để ra quyết định. Ta lập bảng phân tích thông tin khác biệt:

Đơn vị tính: nghìn đồng

Các chỉ tiêu	Không sử dụng	Sử dụng	Chênh lệch
1. Chi phí nhân công trực tiếp	350.000	250.000	(100.000)
2. Chi phí khấu hao TB mới	-	60.000	60.000
3. Chi phí tiết kiệm (lãng phí) hàng năm do sử dụng TB mới			(40.000)

Như vậy, việc phân tích những thông tin khác biệt sẽ đơn giản hơn rất nhiều và chúng ta có thể nhanh chóng đưa ra quyết định là nên trang bị thiết bị mới cho quá trình sản xuất, bởi vì hàng năm việc này sẽ giúp công ty tiết kiệm được một khoản chi phí là 40 triệu đồng.

b. Mô hình phân tích thông tin thích hợp

Quá trình phân tích thông tin thích hợp đối với việc xem xét ra quyết định được chia thành 4 bước:

+ **Bước 1** : Tập hợp tất cả các thông tin về các khoản thu nhập và chi phí liên quan đến các phương án đang được xem xét, so sánh lựa chọn. Thu nhập, chi phí được thu thập bao gồm tất cả các khoản thu nhập, chi phí tiềm ẩn, chi phí cơ hội.

+ **Bước 2** : Loại bỏ các khoản chi phí chìm, là những khoản chi phí đã chi ra, không thể tránh được ở mọi phương án sản xuất kinh doanh đang được xem xét và lựa chọn.

+ **Bước 3** : Loại bỏ các khoản thu nhập và chi phí sẽ phát sinh như nhau trong tương lai ở các phương án đang xem xét.

+ **Bước 4** : Những khoản thu nhập và chi phí còn lại là những thông tin thích hợp cho quá trình xem xét, lựa chọn phương án tối ưu.

Thông tin còn lại sau khi thực hiện 4 bước trên chính là thông tin thích hợp giúp cho nhà quản lý nhanh chóng có được bức tranh tài chính về phương án kinh doanh rõ ràng, có trọng tâm và đầy đủ để xem xét, so sánh và đưa ra quyết định hữu hiệu.

Thông tin kế toán quản trị cung cấp cho các mục đích khác nhau thì sẽ khác nhau. Do vậy, việc vận dụng mô hình phân tích thông tin thích hợp chỉ mang tính chất nguyên tắc nhằm chọn lọc các thông tin khi so sánh lựa chọn các phương án kinh doanh khác nhau ở những môi trường, điều kiện kinh doanh cụ thể. Những khoản thu nhập, chi phí là thông tin thích hợp khi lựa chọn các phương án kinh doanh với môi trường và điều kiện kinh doanh cụ thể.

Thông tin thích hợp có thể được trình bày bằng những hình thức báo cáo khác nhau nhưng luôn phải đảm bảo tính chất hữu ích của thông tin cho việc ra quyết định. Báo cáo thông tin thích hợp được thể hiện qua bảng 6.1.

Bảng 6.1: Báo cáo phân tích thông tin thích hợp

Công ty... Bộ phận ... <div style="text-align: center;">BÁO CÁO THÔNG TIN THÍCH HỢP</div> Phương án kinh doanh Đơn vị tính: Nghìn đồng			
Chỉ tiêu	Phương án so sánh (P.A thay thế)	Phương án gốc (P.A hiện hữu)	Thông tin thích hợp
(1)	(2)	(3)	(4)= (2)- (3)
I.Thu nhập			
Doanh thu			
Thu nhập khác			
II. Chi phí			
1.Biến phí			
-			
-			
2. Định phí			
-			
-			
III. Chi phí cơ hội			
Kết quả so sánh			K
<div style="text-align: right;"> Ngàytháng năm Người lập báo cáo </div>			

Quy ước ghi chép và trình bày trên báo cáo :

Cột (1) : Ghi nhận các chỉ tiêu thu nhập, chi phí;

Cột (2) : Ghi nhận thu nhập, chi phí của phương án so sánh;

Cột (3) : Ghi nhận thu nhập, chi phí phương án gốc ;

Cột (4) : Ghi nhận thông tin thu nhập, chi phí khác biệt giữa 2 phương án

Quy ước ghi nhận :

Thu nhập ghi số dương (+)

Chi phí ghi số âm (-)

Tăng thu nhập hay giảm chi phí khi so sánh ghi số dương (+)

Tăng chi phí hay giảm thu nhập ghi số âm (-)

Kết quả so sánh giữa 2 phương án là số liệu tổng hợp thể hiện ở chỉ tiêu (K). Kết quả K là một số dương phương án so sánh so với phương án gốc góp phần tăng lợi nhuận K và ngược lại là giảm lợi nhuận K.

Ví dụ 6.3:

Một doanh nghiệp đã chi phí cho việc nghiên cứu thực hiện một dự án là 500 triệu đồng, ước tính phải chi phí thêm 1.900 triệu đồng nữa để hoàn tất dự án này trong năm tới. Doanh thu dự tính của dự án khi hoàn thành chỉ 2.200 triệu đồng. Chi phí ước tính cụ thể cho dự án nếu được tiếp tục gồm nguyên vật liệu 800 triệu đồng, chi phí nhân viên 700 triệu đồng, chi phí chung 400 triệu đồng.

Các thông tin khác:

- Hợp đồng mua nguyên vật liệu 800 triệu đồng đã được ký kết, nếu không sử dụng nguyên vật liệu này cho dự án thì sẽ phải thanh lý hợp đồng, chi phí bồi thường là 20 triệu đồng.

- Chi phí nhân viên ước tính 700 triệu đồng phát sinh thêm bao gồm lương trả cho 5 chuyên gia làm việc trực tiếp mỗi người 124 triệu đồng một năm, còn lại là khoản tiền phân bổ cho chi phí nhân viên giám sát dự án là 80 triệu đồng. Biết rằng nhân viên giám sát này chịu trách nhiệm giám sát một số dự án nghiên cứu của doanh nghiệp. Nếu dự án này không được tiếp tục thì doanh nghiệp phải bồi thường cho 4 chuyên gia trực tiếp, với mức bồi thường 30 triệu đồng/người.

- Chi phí chung dự kiến là 400 triệu đồng, trong đó có 200 triệu tiền khấu hao nhà xưởng, máy móc còn lại là định phí chung phân bổ cho dự án này. Nếu dự án không được tiếp tục thì máy móc, nhà xưởng phục vụ cho dự án sẽ không sử dụng được cho việc khác. Giá trị thanh lý hiện thời là 200 triệu đồng và thanh lý sau một năm nữa là 100 triệu đồng.

Để thu được một khoản tiền 2.200 triệu đồng trong năm tới mà phải chi thêm ra 1900 triệu đồng chi phí, thì có người cho rằng là không nên tiếp tục dự án này nữa vì đã nhìn thấy khoản lỗ 100 triệu đồng nếu cứ tiếp tục dự án. Quyết định như vậy có đúng không?

Để đi đến kết luận hãy nghiên cứu bảng phân tích báo cáo kết quả của dự án:

Bảng phân tích báo cáo kết quả của dự án

(Đơn vị : triệu đồng)

Chỉ tiêu	Tiếp tục dự án	Không tiếp tục dự án	Chênh lệch không tiếp tục / tiếp tục dự án
1- Doanh thu	2.200	0	-2.200
2- Chi phí đã chi	(500)	(500)	0
3- Chi phí dự kiến thêm	(1.900)	(620)	1.280
+ Nguyên vật liệu	(800)	0	800
+ Chi thanh lý vật liệu	0	(20)	(20)
+ Nhân viên trực tiếp	(620)	(120)	500

Chương 6: Kế toán quản trị với việc ra quyết định kinh doanh ngắn hạn

+ Chi nhân viên giám sát	(80)	(80)	0
+ Chi phí khấu hao	(200)	(200)	0
+ Định phí chung khác	(200)	(200)	0
4- Thu thanh lý tài sản	100	200	100
5- Lãi (lỗ) thuần (1-2-3+4)	(100)	(920)	(820)

Qua bảng phân tích ta thấy nếu tiếp tục dự án thì doanh nghiệp chỉ lỗ 100 triệu đồng, còn nếu ngừng dự án tại đây thì sẽ lỗ 920 triệu đồng, điều này thể hiện qua chênh lệch lỗ 820 triệu đồng (giảm lỗ nếu dự án được tiếp tục) hoặc tổng lãi thuần của doanh nghiệp tăng 1310 triệu. Ứng dụng khái niệm chi phí thích hợp và trình tự phân tích chi phí thích hợp để tính toán trong thí dụ này sẽ đơn giản hơn rất nhiều cho quá trình ra quyết định.

Phân tích thông tin thích hợp đối với quyết định có nên tiếp tục dự án nghiên cứu và phát triển nữa hay không?

Bước 1: Tập hợp các thông tin có liên quan đến phương án tiếp tục và không tiếp tục dự án (như đã tóm tắt ở phần dữ kiện đầu bài của ví dụ).

Bước 2: Loại bỏ các chi phí chìm:

- Chi phí đã chi để thực hiện dự án : 500 triệu đồng (dù tiếp tục hay không tiếp tục dự án này thì khoản chi phí này vẫn đã có);
- Chi phí khấu hao máy móc, nhà xưởng 200 triệu đồng.(máy móc, nhà xưởng đã được mua sắm từ trước).

Bước 3: Loại bỏ các khoản thu nhập và chi phí như nhau ở các phương án:

- Chi phí nhân viên phân bổ cho giám sát: 80 triệu đồng (vì toàn bộ tiền lương của nhân viên giám sát là chi phí sẽ phát sinh cho dù dự án có được tiếp tục hoặc không).

- Định phí chung khác : 200 triệu đồng

Bước 4: Những khoản thu nhập và chi phí còn lại là thông tin thích hợp:

- Doanh thu khi dự án hoàn tất : 2.200 triệu đồng.

- Chi phí thanh lý nguyên vật liệu (tiết kiệm được nếu dự án tiếp tục) - 20 triệu đồng.

- Chênh lệch tiền lương của nhân viên trực tiếp khi dự án tiếp tục và không được tiếp tục: $620 \text{ triệu} - (4 \times 30 \text{ triệu}) = 500 \text{ triệu đồng}$.

- Chênh lệch thu nhập thanh lý nhà xưởng, máy móc khi dự án tiếp tục và không tiếp tục: $100 \text{ triệu} - 200 \text{ triệu} = - 100 \text{ triệu đồng}$.

Tập hợp thông tin thích hợp:

- Doanh thu mất đi do không tiếp tục dự án: (2.200) triệu đồng

- Chi phí thanh lý hợp đồng mua NVL: (20) triệu đồng

- Chi phí nguyên vật liệu giảm :	800 triệu đồng
- Chi phí tiền lương giảm của nhân viên trực tiếp:	500 triệu đồng
- Thu nhập tăng do thanh lý tài sản :	<u>100 triệu đồng</u>
Tổng lãi thuần tăng do dự án tiếp tục:	(820) triệu đồng

Khi phân tích thông tin thích hợp cần lưu ý rằng mỗi một tình huống quyết định thì thông tin thích hợp có thể khác nhau. Điều đó có nghĩa rằng thông tin thích hợp trong tình huống này không nhất thiết nó sẽ là thích hợp trong tình huống khác. Vì vậy không thể vận dụng thông tin thích hợp của tình huống này cho một tình huống khác được, mà phải xuất phát từ quan điểm những mục đích khác nhau cần các thông tin khác nhau.

Quan điểm "thông tin khác nhau dùng cho các mục đích khác nhau" là quan điểm cơ sở của kế toán quản trị và nó được vận dụng thường xuyên trong quá trình ra các quyết định kinh doanh.

6.2 ỨNG DỤNG PHÂN TÍCH THÔNG TIN THÍCH HỢP CHO VIỆC RA QUYẾT ĐỊNH NGẮN HẠN

6.2.1. Quyết định loại bỏ hay tiếp tục kinh doanh một bộ phận

Đây là một dạng quyết định thường gặp trong quá trình quản lý đối với các doanh nghiệp tổ chức kinh doanh ở nhiều bộ phận, nhiều ngành hàng khác nhau, nhằm xem xét việc có nên tiếp tục kinh doanh một bộ phận nào đó khi hoạt động của nó được xem là không có hiệu quả.

Ví dụ 6.4:

Công ty thương mại An Phú kinh doanh tổng hợp 4 nhóm hàng: may mặc, thiết bị và hàng gia dụng. Báo cáo thu nhập theo các ngành hàng của công ty trong quý 2 năm 201X được trình bày như sau:

Công ty An Phú

Báo cáo thu nhập

Đơn vị tính: triệu đồng

Chỉ tiêu	Tổng cộng	Sản phẩm		
		A	B	C
Doanh thu	800	320	260	240
Biến phí	(319)	(100)	(80)	(160)
Số dư đảm phí	481	220	180	80
Định phí	(143)	(75)	(65)	(90)
<i>Định phí trực tiếp</i>	<i>(43)</i>	<i>(30)</i>	<i>(20)</i>	<i>(50)</i>
<i>Định phí gián tiếp</i>	<i>(100)</i>	<i>(45)</i>	<i>(45)</i>	<i>(40)</i>
Lãi (lỗ)	338	145	115	(10)

Chương 6: Kế toán quản trị với việc ra quyết định kinh doanh ngắn hạn

Qua bảng báo cáo trên, chúng ta nhận thấy vấn đề đặt ra cần giải quyết nằm ở sản phẩm C. Trong quý 2/ năm 201X, ngành hàng này kinh doanh không hiệu quả, thể hiện ở khoản thua lỗ 10 triệu đồng. Vậy, có nên tiếp tục kinh doanh ngành hàng này trong quý tới hay không?

Về vấn đề này, trước hết chúng ta cần làm rõ tính chất của định phí trực tiếp và định phí gián tiếp. Định phí trực tiếp là những khoản định phí phát sinh ở từng bộ phận sản xuất kinh doanh, chẳng hạn như tiền lương theo thời gian của nhân viên quản lý từng bộ phận, chi phí khấu hao tài sản cố định của từng bộ phận, chi phí quảng cáo từng bộ phận, v.v.. Còn định phí gián tiếp (hay còn gọi là định phí chung) là các khoản định phí phát sinh nhằm phục vụ cho hoạt động chung của toàn doanh nghiệp như tiền lương theo thời gian của nhân viên quản lý ở các phòng ban chức năng của doanh nghiệp, chi phí khấu hao nhà văn phòng và các tài sản cố định khác, v.v.. Định phí chung thường được phân bổ cho các bộ phận theo các tiêu thức phân bổ khác nhau. Với nội dung như vậy, định phí trực tiếp ở từng bộ phận là khoản chi phí có thể tránh được, nghĩa là chi phí có thể giảm trừ toàn bộ nếu không tiếp tục duy trì hoạt động của bộ phận đó. Do đó, định phí trực tiếp là thông tin thích hợp cho việc ra quyết định tiếp tục hay loại bỏ việc kinh doanh ở các bộ phận. Ngược lại, định phí gián tiếp phân bổ cho các bộ phận là chi phí không thể tránh được, tức là tổng số chi phí phát sinh vẫn không thay đổi cho dù có quyết định loại bỏ, không tiếp tục kinh doanh một bộ phận nào đó. Phần chi phí chung trước đây phân bổ cho bộ phận đó, nay không còn tiếp tục kinh doanh nữa sẽ được tính toán phân bổ hết cho các bộ phận còn lại. Như thế, định phí chung là chi phí không thích hợp cho việc ra quyết định giải quyết tình huống này.

Kết hợp với việc phân tích tính chất của các loại định phí như trên, chúng ta cần tiếp tục phân tích trường hợp sản phẩm C của Công ty An Phú để thấy rõ tác động của việc ngừng kinh doanh mặt hàng này đến kết quả kinh doanh chung của toàn công ty. Báo cáo thu nhập cho sản phẩm C theo hai phương án tiếp tục hoặc ngừng kinh doanh sản phẩm C sẽ giúp cho việc giải quyết vấn đề.

Công ty AN PHÚ

Báo cáo phân tích thông tin thích hợp(Sản phẩm C).

Đơn vị tính: triệu đồng

Chỉ tiêu	Tiếp tục kinh doanh sản phẩm C	Loại bỏ sản phẩm C	Chênh lệch
Doanh thu	240	0	(240)
Biến phí	(160)	0	160
Số dư đảm phí	80	0	(90)
<i>Định phí trực tiếp</i>	<i>(50)</i>	<i>0</i>	<i>50</i>
<i>Định phí gián tiếp</i>	<i>(40)</i>	<i>(40)</i>	<i>0</i>
Kết quả so sánh	(10)	(40)	(30)

Các thông tin chênh lệch đã cho thấy rõ vấn đề. Nếu loại bỏ sản phẩm, số dư đảm phí sẽ giảm 80 triệu đồng trong khi chi phí tiết kiệm được (giảm trừ bộ phận định phí trực tiếp của sản phẩm C) chỉ ở mức 50 triệu đồng. Kết quả tác động làm cho lợi nhuận của toàn công ty giảm đi 40 triệu đồng. Như vậy, cần phải tiếp tục kinh doanh sản phẩm C.

Tuy nhiên, việc xem xét loại bỏ hay tiếp tục kinh doanh một bộ phận cũng cần chú ý đến các phương án có thể tận dụng đối với các cơ sở vật chất của bộ phận bị loại bỏ. Chẳng hạn mặt bằng kinh doanh sản phẩm C trong ví dụ trên có thể được sử dụng để cho thuê nếu không kinh doanh ngành hàng này nữa. Thu nhập cho thuê mặt bằng trở thành chi phí cơ hội của phương án tiếp tục kinh doanh. Cụ thể, trong trường hợp này, nếu thu nhập từ việc cho thuê lớn hơn khoản thu nhập không bị giảm đi từ quyết định tiếp tục kinh doanh sản phẩm C thì quyết định này cần phải được xem xét lại. Nói chung, chi phí cơ hội là một yếu tố luôn cần được chú ý tới trong quyết định này cũng như trong tất cả các dạng quyết định ngắn hạn khác.

6.2.2. Quyết định nên tự sản xuất hay mua ngoài các chi tiết, bộ phận sản phẩm

Đa số các doanh nghiệp sản xuất sản phẩm có kết cấu phức tạp: sản phẩm được hoàn thành từ việc lắp ráp các chi tiết khác nhau; hoặc sản phẩm được hoàn thành do trải qua một qui trình liên tục gồm nhiều giai đoạn chế biến khác nhau. Với các doanh nghiệp này, quyết định nên tổ chức sản xuất hay mua ngoài các chi tiết hoặc các bán thành phẩm để chế tạo sản phẩm là dạng quyết định thường được đặt ra.

Có rất nhiều vấn đề tác động đến dạng quyết định này. Trước hết, các chi tiết hoặc bán thành phẩm đó, dù tự sản xuất hay mua ngoài, đều phải đảm bảo về mặt chất lượng theo yêu cầu của sản phẩm sản xuất. Sẽ dễ dàng kiểm soát về mặt chất lượng trong trường hợp doanh nghiệp tự tổ chức sản xuất, tuy nhiên cần đặc biệt chú ý trong các quyết định mua ngoài. Tương tự như vậy là tiến độ cung cấp các chi tiết hay bán thành phẩm để đảm bảo được sự cân đối của quá trình sản xuất chung. Một khía cạnh khác cũng cần được chú ý đến là quyết định tự sản xuất hay mua ngoài một mặt phải bảo đảm được tính chủ động trong hoạt động sản xuất của doanh nghiệp, mặt khác phải duy trì được các quan hệ liên kết đã được xây dựng và duy trì vững chắc giữa doanh nghiệp với hệ thống các nhà cung cấp.

Tuy nhiên, vấn đề chúng ta cần tập trung xem xét ở đây là vấn đề chi phí: so sánh và phân tích chênh lệch giữa chi phí sản xuất và giá mua của các chi tiết hoặc bán thành phẩm này. Chúng ta hãy xem xét tình huống sau:

Ví dụ 6.5:

Công ty Xuân Thành hiện đang tổ chức sản xuất một loại chi tiết X để sản xuất sản phẩm chính. Sản lượng sản xuất chi tiết X theo nhu cầu hàng năm là 10.000 cái, với tài liệu về chi phí sản xuất được cung cấp ở bảng sau:

<i>Đơn vị tính: 1.000 đồng</i>		
<u>Các khoản chi phí</u>	<u>Theo đơn vị</u>	<u>Tổng số</u>
Nguyên liệu, vật liệu trực tiếp	6	60.000
Lao động trực tiếp	4	40.000

Chương 6: Kế toán quản trị với việc ra quyết định kinh doanh ngắn hạn

Biến phí sản xuất chung	1	10.000
Lương NV quản lý và phục vụ phân xưởng	3	30.000
Khấu hao TSCĐ phân xưởng	2	20.000
Chi phí quản lý chung phân bổ	<u>5</u>	<u>50.000</u>
Tổng	21	210.000

Công ty Xuân Thành vừa nhận thư chào hàng của một nguồn cung cấp bên ngoài đề nghị cung cấp chi tiết X này với giá đơn vị là 19.000 đồng/cái, đúng theo chất lượng và số lượng mà công ty yêu cầu. Vậy, công ty có nên ngưng sản xuất chi tiết X trong nội bộ và bắt đầu mua từ bên ngoài hay không?

Xem xét các khoản chi phí trên, chúng ta nhận thấy: trước hết, chi phí khấu hao tài sản cố định ở phân xưởng sản xuất chi tiết X là chi phí chìm, vì nó gắn liền với nhà xưởng, máy móc thiết bị đã được trang bị, nên sẽ không mất đi cho dù chọn phương án mua ngoài thay cho phương án sản xuất. Tương tự, chi phí quản lý chung phân bổ, xét cho toàn công ty cũng vẫn sẽ giữ nguyên không thay đổi và nó sẽ được tính phân bổ cho các bộ phận khác trong trường hợp chi tiết X được mua ngoài. Như vậy, hai khoản chi phí khấu hao tài sản cố định phân xưởng và chi phí quản lý chung phân bổ là các chi phí không thích hợp cho quyết định mua ngoài hay tự sản xuất chi tiết X. Các khoản chi phí khác chính là chi phí chênh lệch làm cơ sở cho việc phân tích, ra quyết định.

Chúng ta lập bảng phân tích chi phí (tính cho tổng số 10.000 chi tiết X) như sau:

Đơn vị tính: 1.000 đồng

<u>Các khoản chi phí</u>	<u>Tự sản xuất</u>	<u>Mua ngoài</u>	<u>Chi phí chênh lệch</u>
Nguyên vật liệu TT	60.000	—	(60.000)
Nhân công trực tiếp	40.000	—	(40.000)
Biến phí SXC	10.000	—	(10.000)
Lương NVQL và P.vụ	30.000	—	(30.000)
Giá mua chi tiết X	—	190.000	190.000
Chi phí chênh lệch			50.000

Vậy nếu công ty tiếp tục sản xuất chi tiết X sẽ tiết kiệm được 50.000.000 đồng so với việc mua ngoài. Tuy nhiên, cũng như các tình huống trên, chúng ta cũng cần xem xét đến các chi phí cơ hội đối với phương án tự sản xuất (chẳng hạn như tận dụng các phương tiện sản xuất chi tiết X để sản xuất sản phẩm khác hoặc dùng để cho thuê) để ra quyết định được chính xác.

6.2.3. Quyết định tiếp tục sản xuất hay nên bán

Trong các doanh nghiệp sản xuất có qui trình chế biến kiểu liên tục, khi mà các bán thành phẩm hoàn thành ở các bước chế biến trung gian cũng có thể bán ra bên ngoài, nhà quản trị đôi khi cũng phải xem xét quyết định nên tiếp tục chế biến các bán thành phẩm thành

thành phẩm rồi mới bán hay bán ngay các bán thành phẩm thì có lợi hơn. Quyết định này sẽ được đưa ra trên cơ sở so sánh hai chỉ tiêu: chi phí tăng thêm để chế biến các bán thành phẩm thành thành phẩm và doanh thu tăng thêm nếu tiêu thụ thành phẩm thay cho bán thành phẩm. Nếu doanh thu tăng thêm lớn hơn chi phí tăng thêm, doanh nghiệp nên tiếp tục chế biến thành thành phẩm rồi mới bán. Vì như vậy sẽ đưa lại cho doanh nghiệp một khoản lợi nhuận tăng thêm chính bằng khoản chênh lệch giữa doanh thu tăng thêm và chi phí tăng thêm. Ngược lại, doanh nghiệp nên bán ra bên ngoài ở mức độ các bán thành phẩm.

Ví dụ 6.6:

Xem xét trường hợp sản xuất sản phẩm Y ở công ty ABC. Quy trình chế biến sản phẩm Y chia làm hai giai đoạn. Bán thành phẩm Y hoàn thành ở giai đoạn đầu có thể tiêu thụ được. Số liệu cụ thể về sản xuất và tiêu thụ sản phẩm Y như sau:

- Chi phí sản xuất đơn vị BTP Y:	800.000 đồng
- Giá bán đơn vị BTP Y :	1.000.000 đồng
- Chi phí sản xuất đơn vị TP Y :	1.500.000 đồng
- Giá bán đơn vị TP Y :	2.000.000 đồng

Ta lập bảng phân tích thông tin (tính theo đơn vị sản phẩm) như sau:

<u>Chỉ tiêu</u>	<u>Giá trị</u>
Chi phí tăng thêm	700.000 đồng
Doanh thu tăng thêm	1.000.000 đồng
Lợi nhuận tăng thêm	300.000 đồng

Vậy, công ty ABC nên tiếp tục chế biến bán thành phẩm thành sản phẩm hoàn chỉnh rồi mới tiêu thụ, vì tiêu thụ một đơn vị thành phẩm thay vì bán thành phẩm sẽ mang lại cho công ty một khoản lợi nhuận tăng thêm là 300.000 đồng.

6.2.4. Quyết định chấp nhận đơn hàng đặc biệt

Đơn đặt hàng đặc biệt là các đơn đặt hàng của khách hàng thông thường là khách hàng mới với khối lượng lớn với giá đặc biệt thường thấp hơn khá nhiều so với giá cung cấp cho các khách hàng truyền thống. Khách hàng mới này sẽ phân phối sản phẩm ở thị trường mới khác biệt với thị hiện tại của doanh nghiệp. Những đơn hàng này thường mang tính riêng biệt đối với từng khách hàng cụ thể.

Doanh nghiệp sẽ chấp nhận đơn hàng đặc biệt thậm chí ngay cả trường hợp giá thấp khiến doanh nghiệp bị lỗ khi doanh nghiệp muốn chiếm lĩnh thị trường mới, giành thị phần từ đối thủ cạnh tranh.

Thông thường khi quyết định đơn đặt hàng đặc biệt, ngoài việc cân nhắc các yếu tố về tài chính (lợi nhuận), doanh nghiệp cần phải xem xét tới cả các yếu tố phi tài chính như sự tác động đến khách hàng truyền thống của doanh nghiệp, đến việc tận dụng nguồn lực dư thừa, Khả năng thực hiện các cam kết về các điều kiện của đơn hàng, những ảnh hưởng đến uy tín

của doanh nghiệp và những rủi ro khác có thể xảy ra liên quan đến đơn hàng.v.v.... Những vấn đề này được xem xét gắn với từng đơn hàng riêng biệt cụ thể.

Ví dụ 6.6:

Fitness Plus là công ty sản xuất giày thể thao. Sản phẩm của công ty đang được bán lẻ trên thị trường miền bắc với giá từ 100\$ đến 120\$ một đôi. Công ty không có hệ thống cửa hàng bán lẻ. Vì vậy toàn bộ sản phẩm sản xuất của công ty bán buôn cho nhà phân phối trên thị trường miền bắc với giá 55\$/ đôi. Mức tiêu thụ hàng năm là 500.000 đôi. Hiện công ty đang thừa năng lực sản xuất với công suất hiện tại là 700.000 đôi/ năm. Chi phí sản xuất với mức tiêu thụ hàng năm 500.000 đôi giày thể thao như sau:

Chi phí sản xuất 1 đôi giày thể thao	Số tiền (\$)
Nguyên vật liệu trực tiếp	10,0
Nhân công trực tiếp	15,0
Biến phí sản xuất chung	5,0
Định phí sản xuất chung (7.500.000/ 500.000 sp)	15,0
Biến phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp	1,5
Định phí bán hàng và QLDN (1.000.000/ 500.000 sp)	2,0
Tổng	47,5

Một doanh nghiệp bán lẻ nổi tiếng ở miền nam có tên Smart Run đặt một đơn hàng đặc biệt với số lượng 250.000 đôi với giá 40\$ và yêu cầu công ty gắn mác Smart Run lên sản phẩm thay vì mác Fitness Plus (chất lượng giày không thay đổi). Smart Run sẽ bán lẻ sản phẩm này trên thị trường miền nam với giá 70\$ - 80\$/ đôi.

Nếu chấp nhận đơn hàng này Fitness Plus sẽ phải đầu tư thêm một dây chuyền máy móc mới trị giá 250.000\$, khấu hao trong 5 năm. Đồng thời công ty sẽ giảm chi phí hoa hồng đại lý 1\$/ sản phẩm cho đơn hàng này. Lãnh đạo công ty cho rằng nếu chấp nhận đơn hàng này thì mỗi sản phẩm công ty sẽ bị lỗ một khoản tiền là:

$$(47,5\% - 1\$ - 40\$) = - 6,5\$/ \text{ sản phẩm}$$

Vậy quan điểm của lãnh đạo công ty có đúng không? Vận dụng kiến thức kế toán quản trị chúng ta hãy tư vấn cho lãnh công ty ra quyết định về đơn hàng này.

Trước hết ta cần phân tích các chi phí thích hợp cho đơn hàng này:

Với sản lượng tiêu thụ hiện tại trên thị trường miền bắc, Fitness Plus đã có lãi:

$$(55\$ - 47,5\$) \times 500.000 = 3.750.000\$$$

Vì Smart Run sẽ tiêu thụ sản phẩm của công ty ở thị trường miền nam nên sản lượng sản xuất và tiêu thụ ở thị trường truyền thống miền bắc không thay đổi (500.000 sản

phẩm/năm). Vậy tổng sản phẩm sản xuất và tiêu thụ của công ty trong trường hợp chấp nhận đơn hàng đặc biệt này là:

$$500.000 \text{ sản phẩm} + 250.000 \text{ sản phẩm} = 750.000 \text{ sản phẩm.}$$

Với sản lượng tiêu thụ hiện tại trên thị trường miền bắc, Fitness Pluss đã có lãi 7,5\$/sản phẩm (55\$- 47,5\$). Do vậy những sản phẩm sản xuất tăng thêm từ đơn hàng của Smart Run chỉ cần bù đắp biến phí và phần định phí tăng thêm mà không phải bù đắp định phí trước đó. Thông tin về chi phí thích hợp cho đơn hàng này là:

Chi phí sản xuất 1 sản phẩm của đơn hàng đặc biệt	Số tiền (\$)
Nguyên vật liệu trực tiếp	10,0
Nhân công trực tiếp	15,0
Biến phí sản xuất chung	5,0
Biến phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp (1,5\$-1\$)	0,5
Khấu hao thiết bị mới (250.000/ năm năm)/ 250.000 sản phẩm	0,2
Tổng	30,7

Kết quả tính toán trên cho thấy với giá bán 40\$, thì mỗi sản phẩm công ty sẽ có lãi 9,3\$. chứ không phải lỗ 6,5\$ như nhận định của lãnh đạo công ty.

Xác định lợi nhuận của đơn hàng:

$$250.000 \text{ sản phẩm} \times (40 - 30,7) = 2.325.000\$.$$

Như vậy xét về yếu tố lợi nhuận thì Fitness Plus nên chấp nhận đơn hàng này vì đơn hàng làm lợi nhuận cho công ty tăng thêm 2.325.000\$, tức tăng 62% so với trước khi có đơn hàng.

Lưu ý: Nếu như Smart Run chỉ đặt hàng một lần, mà không cam kết lặp lại đơn hàng ở các năm tiếp theo thì máy móc thiết bị đầu tư thêm sẽ lại dư thừa không được sử dụng. Trường hợp này toàn bộ chi phí đầu tư thêm máy móc sẽ được tích một lần vào chi phí của đơn hàng.

Bên cạnh yếu tố định lượng là lợi nhuận, để ra quyết định chấp nhận đơn hàng này công ty cần xem xét kỹ lưỡng các yếu tố định tính khác sau đây:

- *Thứ nhất*, Vì chất lượng sản phẩm cho đơn hàng này biệt nhưng lại có giá thấp hơn nhiều so với giá bán cho khách hàng truyền thống. Các khách hàng truyền thống (ở miền bắc) của công ty có thể biết tin về giá đặc biệt của đơn hàng này và họ sẽ gây áp lực yêu cầu công ty giảm giá cho sản phẩm cung cấp cho họ. Do đó công ty sẽ gặp rủi ro giảm lợi nhuận từ khách hàng truyền thống.
- *Thứ hai*, Sản phẩm của công ty phải mang nhãn hiệu Smart Run và bán với giá thấp ở thị trường miền nam. Người tiêu dùng sẽ lầm tưởng đây là thương hiệu mới có chất lượng tương đương Fitness Pluss nhưng được bán với giá cạnh tranh hơn nhiều. Do vậy uy tín của công ty sẽ bị suy giảm.

- Thứ ba, nếu Smart Run không thực hiện cam kết tiêu thụ hàng ở thị trường miền nam mà tiêu thụ ngay trên thị trường miền bắc với giá bán thấp hơn rất nhiều giá sản phẩm truyền thống của công ty. Do vậy sản lượng, doanh thu tiêu thụ từ khách hàng truyền thống của Finess Plus sẽ suy giảm nghiêm trọng và công ty có nguy cơ mất hết lợi nhuận từ khách hàng truyền thống.

6.2.5. Quyết định cách thức sử dụng các năng lực giới hạn

Quá trình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp thường phụ thuộc vào các nguồn lực sẵn có, do vậy các quyết định của nhà quản trị trong tất cả các tình huống đều phải được đặt trong khung cảnh có giới hạn về năng lực sản xuất kinh doanh. Một dạng năng lực được xem là có giới hạn khi khả năng tối đa của nó không đủ đáp ứng nhu cầu sử dụng theo mong muốn của nhà quản trị. Chẳng hạn, các doanh nghiệp sản xuất thường đối diện với tình trạng giới hạn về công suất máy móc thiết bị, về thời gian lao động mà công nhân có thể phục vụ, tình trạng khan hiếm các loại nguyên liệu, v.v.. Tương tự, giới hạn về mặt bằng kinh doanh là tình trạng thường thấy trong các doanh nghiệp thương mại.

Quyết định cách thức sử dụng các nguồn lực giới hạn để đạt hiệu quả cao nhất là dạng quyết định khá phức tạp. Tính phức tạp càng tăng lên trong trường hợp tình trạng giới hạn cùng xảy ra với nhiều dạng năng lực sản xuất.

d.1. Trường hợp chỉ có một dạng năng lực giới hạn

Trong trường hợp chỉ có một dạng năng lực nào đó là có giới hạn, quyết định nên sản xuất hoặc kinh doanh mặt hàng nào để đạt kết quả cao nhất phải xem xét trong mối quan hệ với năng lực giới hạn đó. Ta minh họa vấn đề này bằng ví dụ sau:

Ví dụ 6.8:

Công ty Thành Công sản xuất hai loại sản phẩm A và B. Số giờ máy tối đa có thể sử dụng trong một năm là 18.000 giờ, biết rằng cần 2 giờ máy để sản xuất 1 đơn vị sản phẩm A và 1 giờ máy để sản xuất 1 đơn vị sản phẩm B. Giá bán đơn vị sản phẩm A là 250.000 đồng và sản phẩm B là 300.000 đồng; chi phí biến đổi đơn vị sản phẩm A là 100.000 đồng, sản phẩm B là 180.000 đồng. Nhu cầu tiêu thụ sản phẩm A và B đều như nhau và đều phải tận dụng hết công suất của máy móc thiết bị mới đủ đáp ứng nhu cầu đó. Vậy, loại sản phẩm nào nên được lựa chọn sản xuất để đạt lợi nhuận cao nhất?

Chi phí cố định sẽ không thay đổi cho dù lựa chọn sản xuất sản phẩm A hay sản phẩm B, do vậy không cần phải xem xét đến. Yếu tố quyết định đến lợi nhuận đạt được trong trường hợp này chính là số dư đảm phí tạo ra bởi việc sản xuất và tiêu thụ các loại sản phẩm. Khi mà công suất của máy móc thiết bị có giới hạn, chỉ tiêu số dư đảm phí tạo ra của mỗi loại sản phẩm cần phải được xem xét trong mối liên hệ với số giờ máy sử dụng để sản xuất ra chúng. Hay nói một cách khác, quyết định nên sản xuất sản phẩm A hay B không phải dựa vào căn cứ là số dư đảm phí đơn vị tạo ra nếu sản xuất và tiêu thụ một đơn vị sản phẩm A hay sản phẩm B mà phải so sánh số dư đảm phí này tính theo đơn vị giờ máy cho trường hợp sản xuất sản phẩm A và cho trường hợp sản xuất sản phẩm B. Loại sản phẩm nào tạo ra số dư

đảm phí tính theo một đơn vị giờ máy dùng để sản xuất nó cao hơn là loại sản phẩm được chọn.

Thật vậy, trong ví dụ trên, nếu chỉ dừng lại ở việc so sánh số dư đảm phí tạo ra khi sản xuất và tiêu thụ một đơn vị sản phẩm A hay sản phẩm B để quyết định thì sản phẩm A có vẻ chiếm ưu thế hơn (ta dễ dàng tính được số dư đảm phí đơn vị của sản phẩm A là 150.000 đồng so với 120.000 đồng của sản phẩm B). Tuy nhiên, để sản xuất một đơn vị sản phẩm A chúng ta cần 2 giờ máy, trong khi chỉ cần 1 giờ máy với sản phẩm B nên số dư đảm phí tính cho 1 đơn vị giờ máy nếu sản xuất sản phẩm A sẽ là 75.000 đồng, trong khi với sản phẩm B sẽ là 120.000 đồng. Xét với tổng số 18.000 giờ máy trong năm, sản xuất sản phẩm A chỉ mang lại 1.350.000.000 đồng số dư đảm phí, nhưng sẽ là 2.160.000.000 đồng với sản phẩm B. Điều này sẽ được minh họa rõ qua bảng tính toán sau:

<i>Đơn vị tính: 1.000 đồng</i>		
<u>Chỉ tiêu</u>	<u>Sản xuất SP A</u>	<u>Sản xuất SP B</u>
Số dư đảm phí đơn vị sản phẩm	150	120
Số giờ máy cần để sản xuất 1 đơn vị SP	2	1
Số dư đảm phí 1 giờ máy	75	120
Tổng số giờ máy/năm	18.000	18.000
Tổng số dư đảm phí/năm	1.350.000	2.160.000

Như vậy, sản xuất và tiêu thụ sản phẩm B sẽ mang lại cho công ty một mức lợi nhuận hàng năm lớn hơn sản phẩm A là 810.000.000 đồng.

d.2. Trường hợp có nhiều năng lực giới hạn

Với những doanh nghiệp hoạt động trong tình trạng có nhiều năng lực cùng giới hạn, người ta thường sử dụng phương pháp phương trình tuyến tính để xác định phương án sản xuất tối ưu. Phương pháp này được thực hiện tuần tự theo các bước như sau:

Bước 1: Xác định hàm mục tiêu và biểu diễn chúng thành dạng phương trình đại số.

- Trong trường hợp cùng một lúc có nhiều yếu tố giới hạn (ràng buộc chặt) ta phải lập hàm mục tiêu tổng số dư đảm phí

$$f(x) = \sum_{j=1}^n c_j x_j \rightarrow \max$$

Bước 2: Xác định các điều kiện giới hạn và biểu diễn chúng thành dạng phương trình đại số.

$$\sum_{j=1}^n a_{ij} x_j \leq b$$

Chương 6: Kế toán quản trị với việc ra quyết định kinh doanh ngắn hạn

Bước 3: Biểu diễn các hàm điều kiện trên đồ thị và xác định vùng sản xuất tối ưu, là vùng giới hạn bởi các đường biểu diễn các hàm điều kiện với hai trục tọa độ.

Bước 4: Giải bài toán quy hoạch tuyến tính trên bằng các phương pháp lập bảng đơn hình. Đối với các bài toán mà hệ phương trình ràng buộc chỉ có 2 ẩn số, ta có thể giải một cách đơn giản thông qua đồ thị.

Ví dụ 6.9:

Giả sử tại công ty Hoàng Anh đang tiến hành sản xuất hai mặt hàng X và Y. Các thông tin cho biết:

- Sản phẩm Y phải qua 3 công đoạn sản xuất, sản phẩm X phải qua cả 4 công đoạn sản xuất thì hoàn tất. Tổng thời gian máy chạy giới hạn cho cả 4 công đoạn là : 880 giờ/tháng. Trong đó giới hạn tối đa công đoạn 1 là 300 giờ, công đoạn 2 là 250 giờ, công đoạn 3 là 180 giờ và công đoạn 4 là 150 giờ.

- Yêu cầu thời gian máy chạy để sản xuất sản phẩm ở mỗi công đoạn như sau:

(Đơn vị giờ/sản phẩm)

	Sản phẩm X	Sản phẩm Y
- Công đoạn 1	15	10
- Công đoạn 2	10	10
- Công đoạn 3	10	-
- Công đoạn 4	5	10

- Giá bán đơn vị sản phẩm X và Y lần lượt là : 100 và 150.

- Biến phí đơn vị sản phẩm X và Y lần lượt là : 60 và 100.

- Khối lượng tiêu thụ không hạn chế.

- Công ty Hoàng Anh đang đứng trước sự lựa chọn cơ cấu sản phẩm sản xuất X và Y để đạt được lợi nhuận cao nhất.

Vận dụng phương pháp phương trình tuyến tính ta tính toán và ra quyết định.

Bước 1: Xác định hàm mục tiêu:

- Gọi x và y là số sản phẩm X và Y cần sản xuất.

- Gọi f là hàm mục tiêu, là lợi nhuận tối đa, càng nhiều càng tốt.

- Lãi trên biến phí đơn vị: + Sản phẩm X : $100 - 60 = 40$

+ Sản phẩm Y : $150 - 100 = 50$

Vậy ta có phương trình của hàm mục tiêu: $f = 40x + 50y \Rightarrow \max$.

Bước 2 : Xác định các nhân tố giới hạn và biểu diễn bằng phương trình:

- Công đoạn 1 bị giới hạn tối đa là 300 giờ máy: $15x + 10y \leq 300$ (1)

- Công đoạn 2 bị giới hạn tối đa là 250 giờ máy: $10x + 10y \leq 250$ (2)

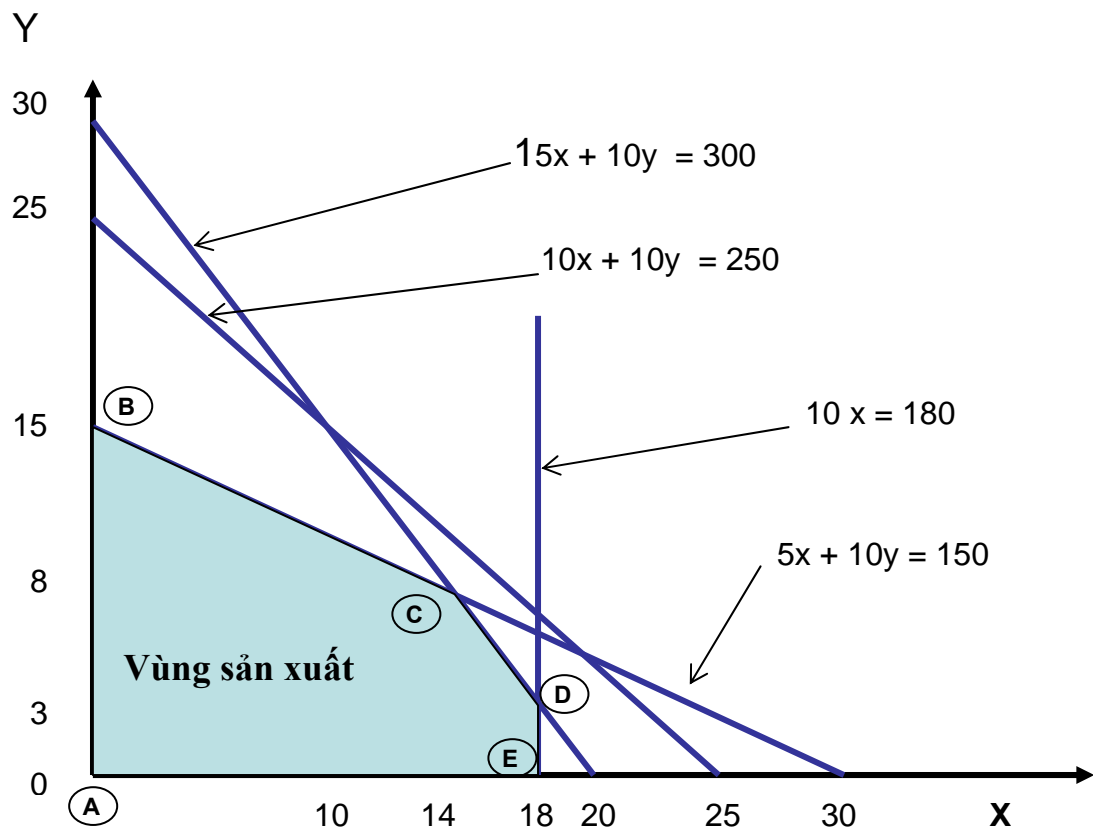
- Công đoạn 3 bị giới hạn tối đa là 180 giờ máy: $10x \leq 180$ (3)

- Công đoạn 4 bị giới hạn tối đa 150 giờ máy: $5x + 10y \leq 150$ (4).

Bước 3: Vẽ đồ thị và xác định vùng sản xuất tối ưu

Đồ thị biểu diễn các phương trình biểu diễn các ràng buộc giới hạn cùng với vùng sản xuất của doanh nghiệp được thể hiện trên hình 6.1.

Trên hình 6.1, vùng sản xuất là vùng thỏa mãn tất cả các điều kiện ràng buộc của 4 phương trình điều kiện hạn chế với 2 trục tọa độ tạo thành. Vùng này thể hiện ở ngũ giác ABCDE. Trong vùng này 5 đỉnh của ngũ giác thể hiện cơ cấu sản phẩm x và y được sản xuất có tọa độ tương ứng là A(0;0); B(0;15); C(8;14); D(3,18) và E(18,0). Trong đó chỉ có 1 điểm là có cơ cấu sản phẩm sản xuất tối ưu thỏa mãn hàm mục tiêu $f \Rightarrow \max$.



Hình 6.1: Vùng sản xuất trong điều kiện giới hạn nhiều nguồn lực

Bước 4 : Xác định phương án sản xuất tối ưu.

Phương trình sản xuất tối ưu được xác định căn cứ vào vùng sản xuất tối ưu trên đồ thị được giới hạn bởi các điểm A, B, C, D, E có tọa độ tương ứng là (0;0); (0;15); (8;14); (3,18) và (18,0) thỏa mãn hàm mục tiêu $f \Rightarrow \max$.

Ta lần lượt thay số tọa độ của các điểm vào hàm mục tiêu, nếu điểm nào (góc) mang lại giá trị hàm f lớn nhất thì đó là cơ cấu sản phẩm sản xuất cần tìm.

Chương 6: Kế toán quản trị với việc ra quyết định kinh doanh ngắn hạn

Căn cứ kết quả tính toán được (bảng trang sau) ta thấy góc 4 (góc có toạ độ 14;8) là góc cho giá trị hàm f lớn nhất. Vậy cơ cấu sản xuất sản phẩm của công ty lựa chọn là sản xuất 14 sản phẩm X và 8 sản phẩm Y, lợi nhuận mang lại cao nhất với tổng số lãi trên biến phí là 960 đơn vị tiền tệ.

Góc điểm	Số sản phẩm SX		Hàm mục tiêu $f = 40x + 50y \Rightarrow \max$		
	SP X	SP Y	40x	50y	f
A	0	0	0	0	0
B	0	15	0	150	750
C	(8)*	(14)*	(560)*	(400)*	(960)*
D	3	18	720	150	870
E	18	0	180	0	180

Từ ví dụ trên ta có thể vận dụng để quyết định các tình huống khác trong trường hợp hoạt động có nhiều nhân tố giới hạn khác, như:

- Đồng thời bị giới hạn bởi khối lượng tiêu thụ; công suất hoạt động của máy móc và vốn.
- Hoặc đồng thời bị giới hạn bởi khối lượng tiêu thụ, công suất hoạt động của máy hoặc lao động và nguyên liệu cung cấp...

CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 6

1. Đặc điểm quyết định ngắn hạn trong doanh nghiệp ?
2. Thế nào là chi phí chìm, chi phí cơ hội? Cho ví dụ về 2 loại chi phí này?
3. Thế nào là thông tin thích hợp? Các bước trong qui trình phân tích thông tin thích hợp?
4. Mục đích phân biệt thông tin thích hợp và thông tin không thích hợp trong quá trình ra quyết định?
5. Muốn quyết định nên sản xuất hay mua ngoài một chi tiết (bán thành phẩm) cần phải dựa vào mối quan hệ so sánh giá mua ngoài với đại lượng nào?
6. Để quyết định muốn bán hay tiếp tục sản xuất rồi mới bán, ta cần căn cứ vào nguyên tắc nào?
7. Thế nào là đơn hàng đặc biệt? Khi quyết định chấp nhận một đơn hàng đặc biệt, doanh nghiệp thường phải xem xét đến những yếu tố nào?
8. Khi năng lực sản xuất bị giới hạn bởi một điều kiện giới hạn thì làm thế nào để lựa chọn phương án kinh doanh tối ưu?
9. Trình tự và phương pháp phân tích thông tin ra quyết định trong điều kiện giới hạn.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- 1- TS. Đoàn Ngọc Quế, TS Lê Đình Trục, ThS Đào Tất Thắng, *Giáo trình Kế toán Quản trị*, Đại Học kinh tế TP Hồ Chí Minh, Nhà Xuất Bản Kinh tế TP Hồ Chí Minh, 2013
- 2- TS. Đoàn Ngọc Quế, PGS.TS Phạm Văn Được, TS Huỳnh Lợi, *Giáo trình Kế toán Chi phí*, Đại Học kinh tế TP Hồ Chí Minh, Nhà Xuất Bản Kinh tế TP Hồ Chí Minh, 2013
- 3- PGS.TS Nguyễn Ngọc Quang, *Giáo trình Kế toán quản trị*, NXB Đại học Kinh tế Quốc dân, 2012
- 4- ThS Vũ Quang Kết, Bài giảng *Kế toán Quản trị*, Học viện Công Nghệ Bưu chính Viễn thông, 2009.
- 5- TS Đoàn Xuân Tiên. *Giáo trình Kế toán quản trị doanh nghiệp*. NXB Tài chính, 2009
- 6- PGS.TS Phạm Văn Được. *Mô hình & Cơ chế vận hành Kế toán quản trị*, NXB Tài chính, 2009
- 7- TS. Huỳnh Lợi, Đại học Kinh tế thành phố Hồ Chí Minh, *Kế toán Quản trị*. Nhà xuất bản Thống kê, 2009.
- 8- Jill Hart & Clive Will Son, *Management Accounting*, PEARSON Prentice Hall Publishing House, 2004.
- 9- PGS.TS Đào Văn Tài, TS. Võ Văn Nhị và Trần Anh Hoa, *Kế toán Quản trị áp dụng cho các Doanh nghiệp Việt Nam*, Đại Học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh, NXB Tài chính 2003.

MỤC LỤC

	Trang
LỜI NÓI ĐẦU	1
CHƯƠNG 1: TỔNG QUAN VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ	2
1.1. KHÁI NIỆM VÀ BẢN CHẤT CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG DOANH NGHIỆP	2
1.1.1. Khái niệm kế toán quản trị	2
1.1.2. Bản chất của kế toán quản trị	4
1.1.3. Thông tin kế toán quản trị trong việc thực hiện các chức năng quản lý	4
1.1.4. Mục tiêu và nhiệm vụ của kế toán quản trị	6
1.2 ĐỐI TƯỢNG VÀ PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN QUẢN TRỊ	8
1.2.1. Đối tượng của kế toán quản trị	10
1.2.2. Phương pháp của kế toán quản trị	10
1.3. SO SÁNH KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VÀ KẾ TOÁN TÀI CHÍNH	10
1.3.1. Điểm giống nhau	10
1.3.2. Điểm khác nhau	11
1.4 . TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ	13
1.4.1. Sự cần thiết, yêu cầu, nhiệm vụ của tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp	13
1.4.2. Tổ chức kế toán quản trị doanh nghiệp theo chức năng thông tin kế toán	14
1.4.3. Tổ chức kế toán quản trị doanh nghiệp theo chu trình thông tin kế toán	15
1.4.4. Mô hình tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp	16
CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 1	17
CHƯƠNG II: CHI PHÍ VÀ PHÂN LOẠI CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH	18
2.1. KHÁI QUÁT CHUNG VỀ CHI PHÍ	18
2.1.1. Khái niệm và bản chất của chi phí sản xuất	18
2.1.2. Chi phí trong kế toán tài chính	18
2.1.3. Chi phí trong kế toán quản trị	19
2.2. PHÂN LOẠI CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH TRONG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ	19
2.2.1. Phân loại chi phí theo nội dung kinh tế ban đầu (theo yếu tố)	19
2.2.2. Phân loại theo công dụng kinh tế (theo khoản mục)	20
2.2.3. Phân loại chi phí theo mối quan hệ với kỳ tính kết quả	22
2.2.4. Phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí (theo mối quan hệ với mức độ hoạt động)	23
2.2.5. Phân loại chi phí theo phương pháp quy nạp	31
2.2.6. Các cách nhận diện khác về chi phí	31
2.3. CÁC HÌNH THỨC BIỂU HIỆN CHI PHÍ TRÊN BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH	

DOANH	33
2.3.1. Báo cáo kết quả kinh doanh theo chức năng của chi phí	33
3.2.2. Báo cáo kết quả kinh doanh theo mô hình Số dư đảm phí	35
CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 2	38
CHƯƠNG 3: KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ VÀ GIÁ THÀNH SẢN PHẨM	39
3.1. NỘI DUNG CƠ BẢN CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM	39
3.3.1. Khái niệm và phân loại giá thành	39
3.1.2. Đối tượng kế toán chi phí sản xuất, đối tượng tính giá thành	41
3.1.3. Phương pháp tập hợp chi phí sản xuất	43
3.1.4. Kế toán tập hợp chi phí sản xuất.	44
3.1.5. Phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ	48
3.1.6. Tổng hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm	49
3.1.7. Báo cáo chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm	51
3.2. CÁC PHƯƠNG PHÁP TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM, DỊCH VỤ	51
3.2.1. Phương pháp tính giá thành theo công việc	51
3.2.2. Tổ chức kế toán tập hợp chi phí tính giá thành theo quá trình sản xuất	61
3.2.3. Một số phương pháp tính giá thành sản phẩm, dịch vụ khác	65
3.3. LẬP BÁO CÁO SẢN XUẤT	71
3.3.1. Khái niệm và ý nghĩa của báo cáo sản xuất	71
3.3.2. Lập báo cáo sản xuất theo phương bình quân	72
3.3.3. Lập báo cáo sản xuất theo phương nhập trước xuất trước (FIFO)	77
CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 3	84
CHƯƠNG 4: PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ GIỮA CHI PHÍ - KHỐI LƯỢNG - LỢI NHUẬN	85
4.1. Ý NGHĨA CỦA VIỆC PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ CHI PHÍ- KHỐI LƯỢNG- LỢI NHUẬN	85
4.2. MỘT SỐ KHÁI NIỆM CƠ BẢN, SỬ DỤNG TRONG PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ GIỮA CHI PHÍ - KHỐI LƯỢNG - LỢI NHUẬN.	86
4.2.1. Số dư đảm phí (CM- contribution margin)	86
4.2.2. Tỷ lệ số dư đảm phí (CMR- contribution margin ratio)	88
4.2.3. Kết cấu chi phí.	89
4.2.4. Đòn bẩy kinh doanh (OL- Operating Leverage)	91
4.2.5. Điểm hòa vốn (BEP- Break Even Point)	93
4.2.6. Doanh thu an toàn -margin of safety- MS	96
4.3. ỨNG DỤNG MỐI QUAN HỆ CHI PHÍ KHỐI LƯỢNG LỢI NHUẬN TRONG PHÂN TÍCH HOẠT ĐỘNG KINH DOANH	97
4.3.1. Ứng dụng điểm hòa vốn	97
4.3.2. Ứng dụng phân tích mối quan hệ Chi phí- khối lượng – Lợi nhuận	100

4.4. MỘT SỐ HẠN CHẾ KHI PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ CHI PHÍ – KHỐI LƯỢNG- LỢI NHUẬN	108
CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 4	108
CHƯƠNG 5: DỰ TOÁN SẢN XUẤT KINH DOANH	109
5.1. TỔNG QUAN VỀ DỰ TOÁN	109
5.1.1. Khái niệm, ý nghĩa và phân loại dự toán	109
5.1.2 Cơ sở khoa học xây dựng dự toán	113
5.1.3 . Trình tự xây dựng dự toán	114
5.2. ĐỊNH MỨC CHI PHÍ	115
5.2.1. Khái niệm định mức chi phí	15
5.2.2. Phương pháp xây dựng định mức chi phí	116
5.2.3. Các định mức chi phí trong doanh nghiệp	117
5.3. DỰ TOÁN SẢN XUẤT KINH DOANH	119
5.3.1. Dự toán tiêu thụ sản phẩm hàng hóa	119
5.3.2. Dự toán sản xuất (mua hàng)	120
5.3.3. Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	121
5.3.4 Dự toán chi phí nhân công trực tiếp	123
5.3.5. Dự toán chi phí sản xuất chung	123
5.3.6. Dự toán thành phẩm, hàng hóa tồn kho cuối kỳ	124
5.3.7. Dự toán giá vốn hàng bán	124
5.3.8 Dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp	124
5.3.9. Dự toán báo cáo tài chính	126
CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 5	130
CHƯƠNG VI: KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHO VIỆC RA QUYẾT ĐỊNH KINH DOANH NGẮN HẠN	131
6.1. NHẬN DIỆN THÔNG TIN THÍCH HỢP CHO VIỆC RA QUYẾT ĐỊNH KINH DOANH NGẮN HẠN	131
6.1.1- Khái niệm quyết định ngắn hạn	131
6.1.2. Thông tin thích hợp cho việc ra quyết định ngắn hạn	132
6.2 ỨNG DỤNG PHÂN TÍCH THÔNG TIN THÍCH HỢP CHO VIỆC RA QUYẾT ĐỊNH NGẮN HẠN	140
6.2.1. Quyết định loại bỏ hay tiếp tục kinh doanh một bộ phận	140
6.2.2. Quyết định nên tự sản xuất hay mua ngoài các chi tiết, bộ phận sản phẩm	142
6.2.3. Quyết định tiếp tục sản xuất hay nên bán	143
6.2.4. Quyết định chấp nhận đơn hàng đặc biệt	144
6.2.5. Quyết định cách thức sử dụng các năng lực giới hạn	147
CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 6	151
TÀI LIỆU THAM KHẢO	152
MỤC LỤC	153

