

NGÂN SÁCH CHI PHÍ SẢN XUẤT CHUNG Cho năm 2021				
Khoản mục	Quý 1	Quý 2	Quý 3	Quý 4
Lương hành chính	1.408.000.000	1.432.000.000	1.456.000.000	1.480.000.000
Khấu hao tài sản	888.000.000	888.000.000	960.000.000	960.000.000
Vận chuyển hàng hóa vào và ra	192.000.000	168.000.000	240.000.000	216.000.000
Thuê nhà máy	768.000.000	768.000.000	768.000.000	816.000.000
Vật liệu khác	368.000.000	344.000.000	392.000.000	368.000.000
Khác	192.000.000	192.000.000	192.000.000	192.000.000
Tổng chi phí sản xuất chung	3.816.000.000	3.792.000.000	4.008.000.000	4.032.000.000

Mục hàng lương hành chính bao gồm tiền lương và các khoản theo lương trả cho người giám sát sản xuất, nhân viên thu mua, nhân viên sản xuất và nhân viên lập kế hoạch hậu cần, và tăng dần theo thời gian để phản ánh những thay đổi về mức lương. Chi phí khấu hao tương đối cố định, mặc dù có sự gia tăng trong quý thứ ba phản ánh việc mua thiết bị mới. Cả chi phí vận chuyển hàng hóa và vật tư đều có mối liên hệ chặt chẽ với khối lượng sản xuất thực tế và do đó, số lượng của chúng dao động cùng với mức sản xuất theo kế hoạch. Chi phí thuê nhà là chi phí cố định, nhưng sẽ tăng trong quý IV để phản ánh việc tăng tiền thuê nhà theo lịch trình.

Ngân sách này cũng có thể bao gồm việc tính toán tỷ lệ chi phí chung. Ví dụ: số giờ lao động trực tiếp có thể được đưa vào dưới cùng của ngân sách, được chia thành tổng chi phí sản xuất chung mỗi quý để đạt được tỷ lệ phân bổ trên mỗi giờ lao động trực tiếp.

Phần lớn thông tin trong ngân sách này có thể được ước tính từ kết quả lịch sử, nếu các loại sản phẩm được sản xuất và khối lượng sản xuất không thay đổi đáng kể so với các giai đoạn trước.

6. Ngân sách tồn kho thành phẩm cuối kỳ

Ngân sách tồn kho thành phẩm cuối kỳ tính toán chi phí tồn kho thành phẩm vào cuối mỗi kỳ ngân sách. Nó cũng bao gồm số lượng đơn vị thành phẩm vào cuối mỗi kỳ ngân sách, nhưng nguồn thực sự của thông tin đó là ngân sách sản xuất. Mục đích chính của ngân sách này là cung cấp số lượng tài sản tồn kho xuất hiện trong bảng cân đối ngân sách, sau đó được sử dụng để xác định lượng tiền mặt cần thiết để đầu tư vào tài sản. Nếu bạn không có ý định tạo bảng cân đối ngân sách, thì không cần tạo ngân sách tồn kho thành phẩm cuối kỳ. Khi một công ty cần theo dõi chặt chẽ số dư tiền mặt của mình trên cơ sở liên tục, ngân sách tồn kho thành phẩm cuối cùng không chỉ được tạo mà còn được cập nhật thường xuyên.

Ngân sách hàng tồn kho thành phẩm cuối kỳ bao gồm việc liệt kê ba chi phí chính bắt buộc phải đưa vào tài sản hàng tồn kho theo cả nguyên tắc kế toán được chấp nhận chung và tiêu chuẩn báo cáo tài chính quốc tế. Những chi phí này và nguồn gốc của chúng là:

- Vật liệu trực tiếp.** Chi phí nguyên vật liệu trên một đơn vị (như được liệt kê trong ngân sách nguyên vật liệu trực tiếp), nhân với số lượng đơn vị cuối cùng trong kho (như được liệt kê trong ngân sách sản xuất).
- Lao động trực tiếp.** Chi phí lao động trực tiếp trên mỗi đơn vị (như được liệt kê trong ngân sách lao động trực tiếp), nhân với số lượng đơn vị cuối cùng trong kho (như được liệt kê trong ngân sách sản xuất).
- Phân bổ chi phí sản xuất chung.** Số lượng chi phí chung cho mỗi đơn vị (như được liệt kê trong ngân sách chi phí sản xuất), nhân với số lượng đơn vị cuối cùng trong kho (như được liệt kê trong ngân sách sản xuất).

Nếu có nhiều loại sản phẩm dự kiến sẽ có trong kho cuối cùng, có thể quá khó để tính toán ngân sách này trên cơ sở từng mặt hàng. Nếu vậy, một giải pháp thay thế là tạo chi phí ước tính cho mỗi đơn vị dựa trên phân loại chung của các loại hàng tồn kho; nguồn gốc này thường dựa trên chi phí lịch sử, được điều chỉnh cho các chi phí dự kiến sẽ phát sinh trong kỳ ngân sách.

Ví dụ về ngân sách tồn kho thành phẩm cuối kỳ

Công ty ABC dự kiến chi phí nguyên vật liệu sẽ tăng trong quý 3, cũng như tăng chi phí lao động trực tiếp trong quý 2 do thỏa thuận của công đoàn và tăng chi phí sản xuất chung trong quý 4 do tăng tiền thuê theo kế hoạch. Tất cả những yếu tố này làm tăng giá thành sản phẩm.

Khoản mục	Quý 1	Quý 2	Quý 3	Quý 4
Sản phẩm 01				
Chi phí cho mỗi đơn vị:				
+ Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	114.855	114.855	120.596	120.596
+ Chi phí nhân công trực tiếp	16.522	16.522	16.522	16.522
+ Chi phí sản xuất chung	7.692	6.057	7.069	8.753
Tổng chi phí cho mỗi đơn vị	139.069	137.434	144.187	145.871
Đơn vị thành phẩm cuối kỳ	115.000	150.000	90.000	105.000
Ngân sách tồn kho Sản phẩm 01	15.992.877.500	20.615.025.000	12.976.830.000	15.316.455.000

7. Ngân sách chi phí bán hàng và phân phối hàng

Ngân sách này cho thấy chi phí bán hàng và phân phối số lượng được hiển thị trong ngân sách bán hàng. Các yếu tố chính ảnh hưởng đến ngân sách bao gồm các kênh bán hàng, kế hoạch xúc tiến bán hàng, lãnh thổ bán hàng và việc vận chuyển sản phẩm. Người quản lý bán hàng, với sự hỗ trợ của người quản lý phân phối, người quản lý quảng cáo, người quản lý văn phòng bán hàng và kế toán, lập ngân sách. Việc lập ngân sách này bao gồm việc nhóm các chi phí theo các yếu tố: chi phí bán hàng trực tiếp, chi phí văn phòng bán hàng, chi phí phân phối và chi phí quảng cáo.

Ví dụ: Chúng ta có số liệu thể hiện chi phí bán hàng và phân phối của Công ty ABC, phát sinh trong năm kết thúc vào ngày 31 tháng 12 năm 2020 như sau:

BÁO CÁO CHI PHÍ BÁN HÀNG NĂM 2020

Khoản mục	Khu vực			Văn phòng chính	Tổng cộng
	Miền Bắc	Miền Trung	Miền Tây		
Lương nhân viên bán hàng	705.000.000	752.000.000	352.500.000		1.809.500.000
Hoa hồng bán hàng	423.000.000	470.000.000	211.500.000		1.104.500.000
Chi phí đi lại	211.500.000	305.500.000	141.000.000		658.000.000
Chi phí thuê showroom	376.000.000	470.000.000	188.000.000		1.034.000.000
Chiết khấu - giảm giá	70.500.000	117.500.000	47.000.000		235.000.000
Chi phí thu nợ	47.000.000	94.000.000	70.500.000		211.500.000
Chi phí thuê kho	352.500.000	587.500.000	329.000.000		1.269.000.000
Chi phí đóng gói	94.000.000	235.000.000	188.000.000		517.000.000
Chi phí quảng cáo	517.000.000	587.500.000	235.000.000	329.000.000	1.668.500.000
Chi phí lương quản lý bán hàng	352.500.000	470.000.000	282.000.000	470.000.000	1.574.500.000
Chi phí khác	376.000.000	611.000.000	305.500.000	376.000.000	1.668.500.000
Tổng cộng	3.525.000.000	4.700.000.000	2.350.000.000	1.175.000.000	11.750.000.000

Thông tin bổ sung sau áp dụng cho năm 2021 như sau:

- Ban lãnh đạo quyết định tham gia 'Hội chợ Thương mại Quốc tế' vào tháng 2 năm 2021. Ước tính cho thấy khoản chi 240.000.000 VNĐ trụ sở chính sẽ đáp ứng kết nối này.
- Bốn nhân viên bán hàng bổ sung sẽ được bổ nhiệm vào năm tới để tăng doanh thu bán hàng ở bộ phận phía Miền tây. Mỗi người sẽ nhận được 8.000.000 VNĐ mỗi tháng.
- Ban lãnh đạo cũng quyết định đẩy mạnh hoạt động bán hàng tại miền Nam thông qua một bộ phận bán hàng độc lập. Điều này sẽ làm tăng chi tiêu như sau:
 - Lương nhân viên bán hàng: 120.000.000 VNĐ
 - Chi phí đi lại: 48.000.000 VNĐ
 - Chi phí kho bán hàng và phòng trưng bày: 120.000.000 VNĐ
 - Quảng cáo: 240.000.000 VNĐ
 - Chi phí khác: 168.000.000 VNĐ
 - Lương quản lý bán hàng: 216.000.000 VNĐ
- Các chương trình quảng cáo rộng rãi sẽ được thông qua mà trụ sở chính sẽ chi 480.000.000 VNĐ.
- Hoa hồng sẽ được chia 3% trên doanh thu bán hàng.
- Sẽ có một khoản chi cho việc thu hồi nợ là 1% trên doanh thu bán hàng.
- Khách hàng sẽ được giảm giá và chiết khấu 5% khi mua hàng. Các chi phí khác sẽ không thay đổi.
- Doanh thu ước tính cho năm tới sẽ như sau:
 - Miền Tây: 126.000.000.000 VNĐ
 - Miền Trung: 198.000.000.000 VNĐ
 - Miền Bắc: 150.000.000.000 VNĐ
 - Miền Nam: 78.000.000.000 VNĐ

Chuẩn bị ngân sách chi phí bán hàng và phân phối cho năm kết thúc vào ngày 31 tháng 12 năm 2021 từ các chi tiết trên.

Chúng ta tính toán các khoản biến đổi theo doanh thu như sau:

Khoản mục	Miền Bắc	Miền Trung	Miền Tây	Miền Nam
Doanh thu	150,000,000,000	198,000,000,000	126,000,000,000	78,000,000,000
Hoa hồng bán hàng (3%/Doanh thu)	4,500,000,000	5,940,000,000	3,780,000,000	2,340,000,000
Chiết khấu - giảm giá (3%/Doanh thu)	7,500,000,000	9,900,000,000	6,300,000,000	3,900,000,000
Chi phí thu nợ (1%/Doanh thu)	1,500,000,000	1,980,000,000	1,260,000,000	780,000,000

Nếu các khoản chi phí cố định khác không thay đổi ta sẽ tính và lên báo cáo như sau:

BÁO CÁO NGÂN SÁCH CHI PHÍ BÁN HÀNG NĂM 2021

Khoản mục	Khu vực				Văn phòng chính	Tổng cộng
	Miền Bắc	Miền Trung	Miền Tây	Miền Nam		
Lương nhân viên bán hàng	705.000.000	752.000.000	384.500.000	120.000.000		1,961.500.000
Hoa hồng bán hàng	4,500,000,000	5,940,000,000	3,780,000,000	2,340,000,000		16,560,000,000
Chi phí đi lại	211.500.000	305.500.000	141.000.000	48.000.000		706.000.000
Chi phí thuê showroom	376.000.000	470.000.000	188.000.000	120.000.000		1.154.000.000
Chiết khấu - giảm giá	7,500,000,000	9,900,000,000	6,300,000,000	3,900,000,000		27,600,000,000
Chi phí thu nợ	1,500,000,000	1,980,000,000	1,260,000,000	780,000,000		5,520,000,000
Chi phí thuê kho	352.500.000	587.500.000	329.000.000			1.269.000.000
Chi phí đóng gói	94.000.000	235.000.000	188.000.000			517.000.000
Chi phí quảng cáo	517.000.000	587.500.000	235.000.000	240.000.000	480.000.000	2,059.500.000
Chi phí lương quản lý bán hàng	352.500.000	470.000.000	282.000.000	216.000.000	470.000.000	1.790.500.000
Chi phí Hội chợ Thương mại Quốc tế	376.000.000	611.000.000	305.500.000	168.000.000	376.000.000	240.000.000
Chi phí khác						1.836.500.000
Tổng cộng	16,484,500,000	21,838,500,000	13,393,000,000	7,932,000,000	1,566,000,000	61,214,000,000

8. Ngân sách chi phí quản lý doanh nghiệp.

Ngân sách chi phí quản lý bao gồm ngân sách của tất cả các bộ phận phi sản xuất, chẳng hạn như bộ phận kế toán, kỹ thuật và cơ sở vật chất. Nhìn chung, ngân sách này có thể cạnh tranh với quy mô của ngân sách sản xuất và do đó đáng được quan tâm đáng kể. Ngân sách thường được trình bày theo định dạng hàng tháng hoặc hàng quý. Thông tin trong ngân sách này không được lấy trực tiếp từ bất kỳ ngân sách nào khác. Thay vào đó, các nhà quản lý sử dụng mức độ hoạt động chung của công ty để xác định mức chi tiêu phù hợp. Điều này có thể liên quan đến phân tích chi phí dựa trên hoạt động để xác định hoạt động nào có thể cần nhiều hơn hoặc ít hơn khi mức bán hàng và chi tiêu vốn thay đổi. Cũng có thể có một số tác động của hoạt động thắt cổ chai đối với số tiền chi tiêu trong ngân sách này. Khi tạo ngân sách này, sẽ rất hữu ích nếu xác định mức độ hoạt động mà tại đó chi phí bước có thể phát sinh và kết hợp chúng vào ngân sách.

Việc tính toán số tiền trong ngân sách quản lý bằng cách lập ngân sách gia tăng là rất phổ biến, có nghĩa là số tiền được lập ngân sách dựa trên ngân sách gần đây nhất hoặc kết quả thực tế gần đây nhất. Đây không phải là cách tốt nhất để tạo ngân sách, vì nó có xu hướng duy trì các mô hình chi tiêu hiện có và cho phép các nhà quản lý giữ lại

nguồn tài trợ dư thừa. Tuy nhiên, vì đây là một cách đơn giản để tạo ngân sách nên đây là phương pháp phổ biến nhất để làm như vậy, đặc biệt là ở các công ty không chịu áp lực cạnh tranh đáng kể để cắt giảm chi phí.

Ví dụ về ngân sách quản lý

NGÂN SÁCH CHI PHÍ QUẢN LÝ DOANH NGHIỆP Cho năm 2021				
Khoản mục	Quý 1	Quý 2	Quý 3	Quý 4
Lương hành chính	720.000.000	744.000.000	768.000.000	792.000.000
Khấu hao tài sản	188.000.000	188.000.000	188.000.000	188.000.000
Chi phí đi lại	57.600.000	50.400.000	72.000.000	64.800.000
Thuê văn phòng	230.400.000	230.400.000	230.400.000	244.800.000
Vật liệu khác	110.400.000	103.200.000	117.600.000	110.400.000
Khác	36.000.000	36.000.000	36.000.000	36.000.000
Tổng chi phí quản lý doanh nghiệp	1.342.400.000	1.352.000.000	1.412.000.000	1.436.000.000

Một đặc điểm chung của hầu hết các mục hàng trong ngân sách quản lý, đó là phần lớn chi phí được cố định trong thời gian ngắn và do đó không thay đổi từ quý này sang quý khác.

9. Ngân sách chi tiêu vốn

Ngân sách chi tiêu vốn là ước tính các tài sản dài hạn sẽ được mua trong kỳ ngân sách. Điều này bao gồm việc mua tài sản dài hạn hữu hình như tài sản, nhà máy và thiết bị cũng như tài sản vô hình, chẳng hạn như bằng sáng chế, bản quyền và thương hiệu. Ngân sách này có thể có tác động đáng kể đến dòng tiền và đòi hỏi phải lập kế hoạch và phân tích cẩn thận.

Bởi vì việc mua tài sản dài hạn xảy ra vào cuối năm, khấu hao sẽ bắt đầu vào năm sau. Do đó, khấu hao thể hiện trong chi phí sản xuất chung, ngân sách bán hàng và hành chính sẽ không bị ảnh hưởng cho đến năm sau. Chi tiêu tiền mặt cần thiết để thực hiện các giao dịch mua này được phản ánh trong ngân sách tiền mặt được trình bày tiếp theo.

10. Ngân sách tiền mặt

Ngân sách tiền mặt là ước tính các khoản thu tiền mặt và thanh toán của họ trong một khoảng thời gian trong tương lai. Nó liên quan đến các ngân sách khác như vật liệu, lao động, chi phí chung và nghiên cứu và phát triển. Ngân sách tiền mặt có các phần sau:

- Thu tiền bán hàng
- Chi tiền mặt mua vật tư
- Các khoản thu và chi tiền mặt khác

Ngân sách tiền mặt là một chỉ báo về dòng tiền vào và ra có thể xảy ra. Khi các khoản thanh toán vượt quá thu nhập, việc quản lý tiền mặt phù hợp sẽ được thi hành. Khi có thặng dư, chi tiêu nhỏ hơn thu nhập và phải đưa ra quyết định về cách sử dụng thặng dư.

Tính hữu ích và giá trị của ngân sách tiền mặt

- Cung cấp thông tin về các nguồn thu tiền mặt khác nhau và việc sử dụng tiền mặt
- Cung cấp thông tin về các khoản thu và chi có thể xảy ra trong tương lai
- Cung cấp thông tin về các yêu cầu tiền mặt dư thừa và cách sắp xếp chúng
- Hữu ích trong trường hợp khẩn cấp khi số dư tiền mặt thiếu, và cũng để chỉ ra cách bù đắp khoản thiếu hụt
- Đảm bảo các khoản thanh toán được thực hiện vào ngày đáo hạn
- Số dư thặng dư có thể được đầu tư để tăng khả năng sinh lời
- Cho phép lập kế hoạch trả nợ ngắn hạn và các khoản vay dài hạn
- Cho phép thiết lập mức tiền mặt an toàn để kiểm tra các dòng tiền ra không chắc chắn

Chức năng của ngân sách tiền mặt

- Dự báo nhu cầu tiền mặt. Ngân sách tiền mặt rất hữu ích trong việc dự báo nhu cầu tiền mặt cho một thời kỳ cụ thể. Điều này rất hữu ích trong việc lập kế hoạch các yêu cầu về tiền mặt tại thời điểm có lợi nhất.
- Vị trí tiền mặt. Ngân sách này là một chỉ số về thâm hụt hoặc thặng dư tiền mặt tại một thời điểm cụ thể mà ban lãnh đạo công ty có thể lên kế hoạch vay hoặc đầu tư tiền mặt dư thừa.
- Kiểm soát chi tiền mặt. Ngân sách của các phòng ban rất khó thay đổi một khi chúng đã được chuẩn bị và vì vậy mọi phòng ban đều cố gắng làm việc với các nguồn lực được phân bổ.
- Đề án mở rộng. Mở rộng là kết quả của nguồn lực dư thừa. Ngân sách tiền mặt phục vụ như một kỹ thuật để điều phối các chương trình mở rộng.
- Chính sách cổ tức hợp lý. Ngân sách tiền mặt rất hữu ích cho một chính sách cổ tức hợp lý. Nó luôn liên quan đến vị thế thanh khoản của công ty. Cổ tức bằng tiền mặt luôn được các cổ đông ưa thích, trong đó tỷ lệ cao hơn là bằng chứng về khả năng sinh lời của công ty.

IV. Lập ngân sách trong các tổ chức phi sản xuất

Các công ty sản xuất có xu hướng có ngân sách hoạt động toàn diện và do đó đóng vai trò là điểm khởi đầu tốt trong việc tìm hiểu cách phát triển ngân sách tổng thể. Tuy nhiên, tất cả các loại tổ chức đều sử dụng ngân sách hoạt động.

1. Tổ chức thương mại

Các tổ chức buôn bán thường mua thành phẩm và bán chúng cho khách hàng bán lẻ hoặc bán buôn. Bởi vì những người bán hàng không sản xuất hàng hóa nên họ không sử dụng ngân sách sản xuất hoặc ngân sách liên quan đến sản xuất.

Khía cạnh quan trọng nhất của việc lập ngân sách cho các tổ chức bán hàng là ngân sách mua hàng hóa. Ngân sách mua hàng hóa ước tính các đơn vị hàng hóa được mua và chi phí cho mỗi đơn vị. Giống như ngân sách sản xuất của một công ty sản xuất, ngân sách mua hàng hóa ước tính các đơn vị sẽ mua (thay vì các đơn vị sản xuất) và dựa trên dự báo doanh số, cũng như ước tính lượng hàng tồn kho cuối kỳ mong muốn trừ hàng tồn kho đầu kỳ.

2. Tổ chức dịch vụ

Các tổ chức dịch vụ, chẳng hạn như các công ty kiến trúc và kế toán, cung cấp dịch vụ hơn là hàng hóa hữu hình. Các tổ chức này không có nguyên vật liệu thô, thành phẩm hoặc hàng tồn kho và do đó họ không có ngân sách sản xuất hoặc mua hàng hóa. Thay vào đó, trọng tâm là doanh thu bán hàng dự kiến từ các dịch vụ được cung cấp và lao động cần thiết để đạt được doanh thu bán hàng dự kiến. Các tổ chức dịch vụ phải liên tục ước tính các dịch vụ sẽ được cung cấp và đảm bảo nguồn lực lượng lao động luôn sẵn sàng để đáp ứng nhu cầu của khách hàng.

Thông thường bắt đầu quá trình lập ngân sách bằng cách xem xét thông tin từ năm trước. Tất cả các thành viên hội đồng quản trị và nhân viên văn phòng đều được cung cấp bảng tính thể hiện kết quả của năm ngoái và được yêu cầu cung cấp thông tin đầu vào cho giai đoạn ngân sách tiếp theo.

Chi phí cũng được lập ngân sách dựa trên kết quả thực tế của năm ngoái. Những người yêu cầu tăng chi tiêu ngân sách phải biện minh cho họ. Sau khi doanh thu và chi phí được thiết lập cho kỳ ngân sách tiếp theo. Thông tin sẽ được tổng hợp thành báo cáo ngân sách sơ bộ, ủy ban ngân sách sẽ xem xét. Sau khi ủy ban ngân sách đã cân đối ngân sách, xem xét tính hợp lý và phê duyệt, nó sẽ được chuyển đến ban giám đốc để phê duyệt. Giai đoạn kiểm soát của quy trình lập ngân sách yêu cầu tất cả các khoản chi phải phù hợp với ngân sách. Bất kỳ chi tiêu nào vượt quá ngân sách một giá trị nào đó phải được sự chấp thuận của ban giám đốc.

3. Tổ chức phi lợi nhuận

Các tổ chức phi lợi nhuận, chẳng hạn như khu học chánh và các tổ chức từ thiện, cũng sử dụng ngân sách cho các mục đích lập kế hoạch và kiểm soát. Quy trình lập ngân sách trong hầu hết các tổ chức phi lợi nhuận là rất quan trọng vì ngân sách được phê duyệt thường đóng vai trò là cơ quan pháp lý cho các khoản chi tiêu. Bởi vì các tổ chức phi lợi nhuận rất đa dạng về bản chất (một số tổ chức cung cấp dịch vụ, trong khi những tổ chức khác thu tiền để giúp đỡ nạn nhân thiên tai hoặc thúc đẩy nghiên cứu y tế...) Rất khó để khái quát hóa những thành phần ngân sách tổng thể nào được áp dụng và cái nào không. Tuy nhiên, với sự hiểu biết về các thành phần ngân sách được sử dụng bởi các tổ chức sản xuất, bán hàng và dịch vụ, người ta có thể thiết lập một quy trình lập ngân sách cho hầu như bất kỳ tổ chức phi lợi nhuận nào.

V. Các vấn đề đạo đức trong việc lập ngân sách điều hành

Mặc dù việc lập ngân sách thường được áp dụng từ dưới lên, trong đó cấp quản lý lấy ý kiến đóng góp từ nhân viên trong toàn công ty, có hiệu quả trong việc thu hút tích cực những người phải đạt được các mục tiêu đã lập ngân sách, nhưng kiểu lập ngân sách này không tránh khỏi các vấn đề. Các vấn đề đạo đức thường phát sinh trong quá trình lập ngân sách, đặc biệt khi nhân viên và người quản lý được đánh giá bằng cách so sánh kết quả thực tế của họ với ngân sách.

Để chứng minh các tình huống khó xử về đạo đức có thể xảy ra như thế nào, giả sử bạn là người quản lý và bạn giúp quản lý cấp trên thiết lập ngân sách tổng thể (đây là giai đoạn lập kế hoạch). Hơn nữa, bạn được đánh giá dựa trên việc đạt được lợi nhuận ngân sách hàng quý (đây là giai đoạn kiểm soát). Trên thực tế, bạn sẽ nhận được khoản tiền thưởng hàng quý 10.000 đô la, ngoài mức lương cơ bản của mình, nếu bạn đạt hoặc vượt quá lợi nhuận ngân sách. Có một xung đột cốt hứu giữa các giai đoạn lập kế hoạch và kiểm soát của quá trình này. Bạn đang giúp công ty lập kế hoạch, nhưng bạn cũng muốn đảm bảo lợi nhuận ngân sách càng thấp càng tốt để bạn có thể nhận được 10.000 đô la tiền thưởng.

Các tổ chức phải nhận ra xung đột này và có sẵn các quy trình để đảm bảo cả lợi ích của từng nhân viên và lợi ích của toàn bộ tổ chức đều được phục vụ. Ví dụ, nhân viên có thể được khen thưởng không chỉ vì đạt được các mục tiêu mà còn vì đã đưa ra các ước tính chính xác. Có lẽ một hệ thống khuyến khích lựa chọn cổ phiếu dài hạn sẽ tạo động lực để làm những gì tốt nhất cho tổ chức, do đó làm tăng giá trị cho cổ đông. Bất kể hệ thống khuyến khích nào được triển khai, các tổ chức phải thúc đẩy đầu vào trung thực của nhân viên và cẩn thận với báo cáo gian lận để đạt được các mục tiêu tài chính.

Việc thiết lập ngân sách bán hàng và lợi nhuận thấp hơn đáng kể so với những gì có thể xảy ra sẽ gây ra vấn đề cho toàn bộ tổ chức. Sản xuất có thể bị thiếu nguyên vật

liệu và nhân công, gây ra sự kém hiệu quả trong quá trình sản xuất. Hỗ trợ bán hàng và hành chính có thể thiếu do đánh giá thấp doanh số bán hàng. Khách hàng sẽ không hài lòng nếu họ phải chờ đợi sản phẩm. Tình huống tiến thoái lưỡng nan mà bạn phải đổi mặt với tư cách là người quản lý trong tình huống này là liệu nên làm điều tốt nhất cho bạn (đặt mức ước tính lợi nhuận thấp để kiểm tiền thường) hay làm điều tốt nhất cho công ty (ước tính chính xác để ngân sách phản ánh đúng nhu cầu sản xuất và bán hàng).

CHƯƠNG 11: PHÂN TÍCH BIẾN ĐỘNG

I. Ngân sách linh hoạt

Trong chương trước đã cung cấp một minh họa ngân sách toàn diện bằng cách sử dụng ngân sách tĩnh. Ngân sách tĩnh là ngân sách được phát triển cho một cấp độ hoạt động. Nó rất hữu ích cho mục đích lập kế hoạch và kiểm soát. Tuy nhiên, có một thiếu sót tiềm ẩn trong việc sử dụng ngân sách tĩnh để đánh giá hiệu suất. Cụ thể, khi sản lượng thực tế thay đổi so với mức dự đoán, các phương sai có thể phát sinh. Những phương sai này có thể khá sai lệch. Nguồn gốc của vấn đề là chi phí biến đổi sẽ có xu hướng theo khối lượng. Nếu công ty sản xuất và bán nhiều sản phẩm hơn dự kiến, người ta sẽ thấy nhiều chi phí biến đổi hơn (và ngược lại). Có lẽ, việc sản xuất và bán nhiều hơn kế hoạch là một điều tốt, nhưng sự chênh lệch do chi phí cao hơn có thể là một điều tồi tệ! Điều ngược lại sẽ xảy ra khi khối lượng ít hơn dự kiến. Để giải quyết vấn đề này các tổ chức sử dụng ngân sách được sửa đổi gọi là ngân sách linh hoạt. Ngân sách linh hoạt chỉ đơn giản là ngân sách tổng thể được sửa đổi dựa trên mức độ hoạt động thực tế. Nó đại diện cho những chi phí nên được cung cấp cho một mức độ hoạt động nhất định.

Để minh họa, giả sử rằng Công ty ABC sản xuất một nhãn hiệu kem cao cấp. Công ty ABC sử dụng ngân sách cố định dựa trên sản lượng dự kiến là 100.000 Kg mỗi tháng. Phân tích hành vi chi phí cho thấy nguyên liệu trực tiếp có thể thay đổi và được dự đoán là 24.000 VNĐ/Kg tương đương giá trị 2.400.000.000 VNĐ; nhân công trực tiếp có thể thay đổi và được dự đoán là 12.000 VNĐ/Kg tương đương giá trị 1.200.000.000 VNĐ và chi phí sản xuất chung dự kiến là 36.000 VNĐ/Kg tương đương giá trị 3.600.000.000 VNĐ. Chi phí cố định của nhà máy được lên kế hoạch ở mức 4.920.000.000 VNĐ mỗi tháng. Ngân sách hàng tháng cho tổng chi phí sản xuất là 12.120.000.000 VNĐ được hiển thị trong cột ngân sách bên dưới. Tháng 6 nóng hơn bình thường và Công ty thực sự sản xuất được 105.000 Kg. Tổng chi phí nhà máy là 12.312.000.000 VNĐ.

	Thực tế (105.000 đơn vị)	Ngân sách (100.000 đơn vị)	Chênh lệch
Biên phí sản xuất	7.512.000.000	7.200.000.000	(312.000.000)
- Nguyên vật liệu trực tiếp	2.520.000.000	2.400.000.000	(120.000.000)
- Nhân công trực tiếp	1.272.000.000	1.200.000.000	(72.000.000)
- Chi phí sản xuất chung	3.720.000.000	3.600.000.000	(120.000.000)
Định phí sản xuất	4.800.000.000	4.920.000.000	120.000.000
Tổng chi phí sản xuất	12.312.000.000	12.120.000.000	(192.000.000)

Phân tích ngân sách tháng 6 của Công ty ABC so với chi phí thực tế cho thấy những chênh lệch bất lợi đối với vật liệu, nhân công và chi phí chung của nhà máy. Điều này có nghĩa là người quản lý sản xuất đã thực hiện một công việc kém trong việc kiểm soát

chi phí? Nhìn thoáng qua, thật khó để đưa ra bất kỳ kết luận nào. Điều cần thiết là một báo cáo hiệu suất trong đó ngân sách được "linh hoạt" dựa trên khối lượng thực tế. Lúc này ngân sách điều chỉnh theo mức sản xuất 105.000 Kg như sau:

	Ngân sách (105.000 đơn vị)	Ghi chú
Biên phí sản xuất		
- Nguyên vật liệu trực tiếp	2.520.000.000	= 24.000 x 105.000
- Nhân công trực tiếp	1.260.000.000	= 12.000 x 105.000
- Chi phí sản xuất chung	3.780.000.000	= 36.000 x 105.000
Định phí sản xuất	4.920.000.000	
Tổng chi phí sản xuất	12.480.000.000	

Bảng phân tích chi phí khi sử dụng ngân sách linh hoạt là:

	Thực tế (105.000 đơn vị)	Ngân sách (100.000 đơn vị)	Chênh lệch
Biên phí sản xuất	7.512.000.000	7.560.000.000	48.000.000
- Nguyên vật liệu trực tiếp	2.520.000.000	2.520.000.000	-
- Nhân công trực tiếp	1.272.000.000	1.260.000.000	(12.000.000)
- Chi phí sản xuất chung	3.720.000.000	3.780.000.000	60.000.000
Định phí sản xuất	4.800.000.000	4.920.000.000	120.000.000
Tổng chi phí sản xuất	12.312.000.000	12.480.000.000	168.000.000

Ngân sách linh hoạt cho thấy một bức tranh khác nhiều. Thay vì phát sinh 192.000.000 VNĐ chi phí vượt mức như được mô tả bởi các phương sai liên quan đến ngân sách tĩnh, người ta có thể thấy rằng tổng chi phí sản xuất thấp hơn 168.000.000 VNĐ so với mức dự kiến ở mức 105.000 đơn vị sản phẩm. Cụ thể, nguyên vật liệu trực tiếp có giá chính xác là \$1,00 cho mỗi gallon sản phẩm. Tổng số lao động trực tiếp là 12.000.000 VNĐ vượt quá số tiền kế hoạch là 1.272.000.000 VNĐ dẫn đến chênh lệch lao động bất lợi. Điều này có thể là do sử dụng nhiều giờ lao động hơn, trả mức lương lao động mỗi giờ cao hơn hoặc một số kết hợp của chúng. Biên phí chung của nhà máy dự kiến là 3.780.000.000 VNĐ nhưng chi phí thực tế chỉ là 3.720.000.000. Chi phí cố định của nhà máy thấp hơn 120.000.000 VNĐ so với dự đoán. Nhìn chung có vẻ như giám đốc sản xuất đã hoàn thành tốt công việc.

1. Sử dụng Ngân sách linh hoạt để đánh giá kết quả

Ngân sách linh hoạt đáp ứng những thay đổi trong hoạt động và thường cung cấp một công cụ tốt hơn để đánh giá hiệu suất. Nó được thúc đẩy bởi hành vi chi phí dự kiến. Chi phí cố định của nhà máy là như nhau bất kể mức độ hoạt động và chi phí biến đổi là một chức năng trực tiếp của hoạt động được quan sát.

Khi đánh giá hiệu quả hoạt động dựa trên ngân sách cố định, sẽ có rất ít động lực thúc đẩy doanh số bán hàng và sản xuất vượt quá mức dự kiến vì việc tăng khối lượng sẽ có xu hướng tạo ra nhiều chi phí hơn và các phương sai bất lợi. Đánh giá hiệu suất dựa trên ngân sách linh hoạt là một biện pháp khắc phục hiện tượng này.

2. Sử dụng ngân sách linh hoạt để lập kế hoạch

Minh họa về ngân sách linh hoạt cho Công ty ABC đã được chuẩn bị sau khi biết được quá trình sản xuất thực tế. Mặc dù công cụ này rất hữu ích để đánh giá hiệu suất, nhưng nó không hỗ trợ quá nhiều cho việc lập kế hoạch trước. Tuy nhiên, ngân sách linh hoạt cũng có thể là công cụ lập kế hoạch hữu ích nếu được chuẩn bị trước. Ngân sách linh hoạt sau đây tiết lộ các mức chi phí tổng hợp dự kiến. Trên thực tế, việc hỗ trợ các tài liệu ngân sách linh hoạt sẽ giống với các tài liệu ngân sách toàn diện được mô tả trong chương trước. Các tài liệu toàn diện như vậy sẽ cung cấp thông tin cần thiết để quản lý các chi tiết vận hành nhỏ nhất phải được điều chỉnh khi khối lượng sản xuất biến động.

Ví dụ, Công ty ABC có thể dự đoán khối lượng thay thế dựa trên những biến động liên quan đến nhiệt độ trong nhu cầu của khách hàng đối với kem. Những biến động này sẽ rất quan trọng đối với các nhà quản lý khi họ lập kế hoạch nhân sự hàng ngày và mua sữa và kem để hỗ trợ hoạt động sản xuất. Do đó Công ty ABC có thể chuẩn bị trước một ngân sách linh hoạt dựa trên nhiều tình huống khác nhau.

Mức độ hoạt động	Ngân sách (80.000 đơn vị)	Ngân sách (90.000 đơn vị)	Ngân sách (100.000 đơn vị)	Ngân sách (110.000 đơn vị)	Ghi chú
Số lượng sản xuất	80%	90%	100%	110%	
Biên phí sản xuất	5.760.000.000	6.480.000.000	7.200.000.000	7.920.000.000	
- Nguyên vật liệu trực tiếp	1.920.000.000	2.160.000.000	2.400.000.000	2.640.000.000	24.000 VNĐ/sp
- Nhân công trực tiếp	960.000.000	1.080.000.000	1.200.000.000	1.320.000.000	12.000 VNĐ/sp
- Chi phí sản xuất chung	2.880.000.000	3.240.000.000	3.600.000.000	3.960.000.000	36.000 VNĐ/sp
Định phí sản xuất	4.920.000.000	4.920.000.000	4.920.000.000	4.920.000.000	
Tổng chi phí sản xuất	10.680.000.000	11.400.000.000	12.120.000.000	12.840.000.000	

3. Sử dụng ngân sách linh hoạt để đánh giá hiệu quả hoạt động

Có lẽ không cần phải nói rằng máy tính cực kỳ hữu ích trong việc chuẩn bị thông tin ngân sách dễ dàng điều chỉnh theo những thay đổi về số lượng. Thực vậy, ngay cả việc chuẩn bị thông tin minh họa rất đơn giản cho Công ty ABC cũng được hỗ trợ bởi một bảng tính. Các doanh nghiệp tiết kiệm hàng triệu đô la trong thời gian kế toán bằng cách dựa vào máy tính để hỗ trợ chuẩn bị ngân sách.

Tuy nhiên, khoản tiết kiệm này không quan trọng khi so sánh với hiệu quả sản xuất và tiết kiệm hàng tồn kho do sử dụng các công cụ lập ngân sách linh hoạt trên máy tính. Khi khối lượng sản xuất tăng và giảm để đáp ứng nhu cầu của khách hàng,

ngân sách linh hoạt được vi tính hóa được điều chỉnh trên cơ sở thời gian thực để gửi tín hiệu trong toàn bộ tổ chức hiện đại ngày nay.

Thông tin đã chọn cũng có thể được chia sẻ với các nhà cung cấp và khách hàng của doanh nghiệp thông qua trao đổi dữ liệu điện tử. Kết quả cuối cùng là chuỗi cung ứng được điều chỉnh ngay lập tức để đáp ứng các đơn đặt hàng nguyên liệu thô với nhu cầu sản xuất thực tế, do đó loại bỏ hàng tỷ đô la nguyên liệu thô và phế liệu.

II. Chi phí tiêu chuẩn

Hiệu quả của quản lý phụ thuộc vào việc kiểm soát chi phí, trong số các yếu tố khác. Để kiểm soát chi phí hiệu quả, ban quản lý cần biết chi phí thực tế, cũng như sự thay đổi giữa chi phí dự kiến và chi phí thực tế. Chi phí tiêu chuẩn là cách hiệu quả nhất để kiểm soát chi phí. Nó cung cấp các tiêu chí có thể được sử dụng để đánh giá và so sánh hiệu quả hoạt động của các giám đốc điều hành. Về cơ bản, chi phí tiêu chuẩn là một kỹ thuật tính toán và kiểm soát chi phí. Chi phí tiêu chuẩn được chuẩn bị và sử dụng để làm rõ kết quả cuối cùng của một doanh nghiệp.

1. Định nghĩa về chi phí tiêu chuẩn

Chi phí tiêu chuẩn là chi phí mà một công ty mong đợi vào đầu năm dưới mức hiệu quả hoạt động bình thường. Chi phí tiêu chuẩn được sử dụng định kỳ làm cơ sở so sánh với chi phí thực tế. Chi phí tiêu chuẩn có thể được gọi là chi phí hợp lý. Điều này phản ánh quan điểm cho rằng chi phí tiêu chuẩn thể hiện sự đánh giá tốt nhất của ban quản lý về những chi phí mà hoạt động kinh doanh sẽ liên quan khi được thực hiện hiệu quả.

2. Khả năng áp dụng chi phí tiêu chuẩn

Chi phí tiêu chuẩn được áp dụng trong các điều kiện đa dạng. Nó yêu cầu như sau:

- Cần có đầu ra hoặc sản xuất đủ khối lượng sản phẩm đạt tiêu chuẩn
- Các phương pháp, hoạt động và quy trình sản xuất phải có khả năng tiêu chuẩn hóa
- Các chi phí phải được kiểm soát

Các kỹ thuật tính giá thành tiêu chuẩn đã được áp dụng thành công trong tất cả các ngành sản xuất các sản phẩm được tiêu chuẩn hóa hoặc tuân theo các phương pháp tính giá thành theo quy trình. Ví dụ về những ngành như vậy bao gồm đường, phân bón, xi măng, giày dép, nhà máy bia và nhà máy chưng cất, và những ngành khác. Các tiện ích công cộng như tổ chức vận tải, công ty cung cấp điện và nhà máy nước cũng có thể áp dụng các kỹ thuật tính chi phí tiêu chuẩn để kiểm soát chi phí và tăng hiệu quả.

3. Mục tiêu của việc sử dụng hệ thống chi phí tiêu chuẩn

Trong một tổ chức, có một số mục tiêu mà một hệ thống chi phí tiêu chuẩn có thể được thiết lập để giúp đạt được.

- Đầu tiên, một hệ thống chi phí tiêu chuẩn có thể được sử dụng để kiểm soát chi phí, điều này đạt được chủ yếu bằng cách thiết lập các tiêu chuẩn cho từng loại chi phí phát sinh: vật liệu, nhân công và chi phí chung. Điều này cũng giúp phân tích phương sai và do đó cho phép các nhà quản lý kiểm soát hiệu quả các chi phí mà họ chịu trách nhiệm.
- Mục tiêu thứ hai mà một hệ thống chi phí tiêu chuẩn có thể được sử dụng để đạt được là giúp thiết lập ngân sách.
- Thứ ba, một hệ thống như vậy có thể được sử dụng để cung cấp thông tin hữu ích và chi tiết cho việc lập kế hoạch quản lý và ra quyết định.
- Thứ tư, một hệ thống chi phí tiêu chuẩn có thể được sử dụng để đánh giá hiệu suất và hiệu quả của nhân viên và quản lý.
- Cuối cùng, chi phí tiêu chuẩn là một kỹ thuật kiểm soát tuân theo chu kỳ kiểm soát phản hồi. Do đó, hệ thống phản hồi có thể giúp loại bỏ các chi phí không mong muốn trong tương lai, dẫn đến khả năng giảm chi phí.

4. Những điểm sơ bộ cần xem xét trước khi sử dụng hệ thống chi phí tiêu chuẩn

Khi quyết định có nên sử dụng phương pháp tính chi phí tiêu chuẩn trong một doanh nghiệp hay không, một số bước sơ bộ phải được xem xét. Những chuẩn bị này là:

- Thành lập các trung tâm chi phí
- Phân loại và mã hóa tài khoản
- Các loại tiêu chuẩn
- Thiết lập các tiêu chuẩn.

a. Thành lập các trung tâm chi phí: Trung tâm chi phí là một địa điểm, con người hoặc hạng mục thiết bị (hoặc một nhóm trong số này) mà chi phí có thể được xác định và sử dụng cho mục đích kiểm soát chi phí. Trung tâm chi phí có thể là trung tâm chi phí có liên quan đến một người hoặc có liên quan đến một địa điểm hoặc hạng mục thiết bị. Việc thiết lập các trung tâm chi phí là cần thiết để phân bổ trách nhiệm và xác định các dòng quyền hạn.

b. Phân loại và mã hóa tài khoản: Phân loại hoặc nhóm các tài khoản là điều cần thiết cho chi phí tiêu chuẩn. Các tài khoản nên được phân loại sao cho các yếu tố chi phí của mọi trung tâm chi phí được phản ánh rõ ràng và chính xác. Các mã và ký hiệu được gán cho các tài khoản khác nhau giúp cho việc tập hợp và phân tích chi phí nhanh chóng và thuận tiện hơn.

c. Các loại tiêu chuẩn: Tiêu chuẩn là thước đo được xác định trước liên quan đến vật liệu, lao động hoặc chi phí chung. Nó phản ánh những gì được mong đợi, trong những điều kiện cụ thể, của nhà máy và con người. Một tiêu chuẩn về cơ bản là một

biểu hiện của số lượng, trong khi một chi phí tiêu chuẩn là biểu hiện bằng tiền của nó (nghĩa là số lượng nhân với giá). Nó cho thấy những gì chi phí nên được. Khi thiết lập các tiêu chuẩn, câu hỏi quan trọng là quyết định loại tiêu chuẩn sẽ được sử dụng để ấn định chi phí. Các loại tiêu chuẩn chính là: tiêu chuẩn lý tưởng, cơ bản và hiện có thể đạt được.

- Tiêu Chuẩn Lý Tưởng:** Các tiêu chuẩn lý tưởng, còn được gọi là tiêu chuẩn hoàn hảo, được thiết lập ở mức hiệu quả tối đa mà không có điểm dừng công việc ngoài kế hoạch. Chúng là những tiêu chuẩn chặt chẽ mà trong thực tế có thể không bao giờ đạt được. Chúng đại diện cho mức độ thành tựu có thể đạt được nếu tất cả các điều kiện luôn luôn hoàn hảo. Các tiêu chuẩn lý tưởng chỉ có hiệu quả khi các cá nhân nhận thức được và được khen thưởng khi đạt được một tỷ lệ nhất định (ví dụ: 90%) tiêu chuẩn.
- Tiêu chuẩn cơ sở:** Chuẩn cơ sở là chuẩn lâu dài và được giữ nguyên sau khi tính toán lần đầu. Chúng là những dự đoán hiếm khi được sửa đổi hoặc cập nhật để phản ánh những thay đổi về sản phẩm, giá cả và phương pháp. Các tiêu chuẩn cơ bản cung cấp cơ sở để so sánh chi phí thực tế theo thời gian với một tiêu chuẩn không đổi. Chúng được sử dụng chủ yếu để đo lường các xu hướng trong hiệu suất hoạt động.
- Các tiêu chuẩn có thể đạt được hiện nay: Một tiêu chuẩn hiện có thể đạt được là một tiêu chuẩn thể hiện hiệu quả tốt nhất có thể đạt được. Nó có thể đạt được với nỗ lực hợp lý (nghĩa là nếu công ty hoạt động với mức độ hiệu quả và hiệu suất "cao"). Các tiêu chuẩn này đưa ra các khoản cho phép phù hợp đối với các điều kiện kinh tế thường như hỏng máy, chậm trễ, thời gian nghỉ, lãng phí không thể tránh khỏi, v.v. Người ta cho rằng đây là những cản trở không thể tránh khỏi và là một thực tế của cuộc sống. Tuy nhiên, các khoản phụ cấp không được thực hiện đối với bất kỳ điều gì có thể tránh được nào đối với đầu ra. Tiêu chuẩn có thể đạt được hiện nay là tiêu chuẩn phổ biến nhất và các tiêu chuẩn loại này được nhân viên chấp nhận vì chúng đưa ra mục tiêu và thách thức rõ ràng đối với họ.

d. Thiết lập các tiêu chuẩn hoặc thiết lập một hệ thống chi phí tiêu chuẩn

Thiết lập một hệ thống chi phí tiêu chuẩn cho vật liệu, nhân công và chi phí sản xuất chung là một nhiệm vụ phức tạp, đòi hỏi sự cộng tác của một số nhà điều hành. Vì mục đích này, một Ủy ban Tiêu chuẩn được thành lập. Ủy ban Tiêu chuẩn thường bao gồm:

- Giám đốc sản xuất
- Quản lý mua hàng
- Quản lý nhân sự

- kỹ sư sản xuất
- Quản lý kinh doanh
- kế toán chi phí

Ủy ban Ngân sách và Ủy ban Tiêu chuẩn có thể được kết hợp thành một ủy ban. Ủy ban Tiêu chuẩn chịu trách nhiệm ấn định các tiêu chuẩn. Nó cũng hỗ trợ việc áp dụng hiệu quả các tiêu chuẩn, cũng như thực hiện các thay đổi cần thiết khi hoàn cảnh mới khiến các tiêu chuẩn trước đó trở nên lỗi thời. Trước khi ấn định các tiêu chuẩn, cần phải nghiên cứu chi tiết các chức năng liên quan đến quá trình sản xuất sản phẩm.

Trong khi cố định chi phí tiêu chuẩn, nguyên tắc cơ bản cần tuân thủ là các tiêu chuẩn đã đặt ra có thể đạt được để chúng được coi là thước đo để đo lường hiệu quả của các hoạt động thực tế. Việc thiết lập chi phí tiêu chuẩn đòi hỏi phải xem xét số lượng, giá cả hoặc tỷ lệ và chất lượng hoặc cấp độ cho từng yếu tố chi phí đưa vào sản phẩm (ví dụ: vật liệu, nhân công và chi phí sản xuất chung).

e. Thiết lập chi phí tiêu chuẩn cho chi phí sản xuất.

Các thành phần cần thiết để thiết lập chi phí tiêu chuẩn cho nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung biến đổi bao gồm: Nguyên vật liệu trực tiếp có hai tiêu chuẩn riêng biệt cần thiết để tính chi phí tiêu chuẩn: số lượng tiêu chuẩn để sản xuất 1 đơn vị sản phẩm và giá tiêu chuẩn. Lao động trực tiếp cũng có hai tiêu chuẩn riêng biệt: số giờ tiêu chuẩn để sản xuất 1 đơn vị sản phẩm và mức lương tiêu chuẩn). Biến phí sản xuất chung cũng có 2 tiêu chuẩn riêng: số giờ tiêu chuẩn để sản xuất 1 đơn vị sản phẩm và số giờ tiêu chuẩn. Do đó, cần có tổng cộng sáu tiêu chuẩn để thiết lập chi phí tiêu chuẩn cho nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung biến đổi. Có nhiều cách tiếp cận để thiết lập sáu tiêu chuẩn này cho nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung biến đổi (chúng ta sẽ thảo luận về chi phí sản xuất chung cố định ở cuối chương này).

Số lượng tiêu chuẩn và Giá tiêu chuẩn cho Nguyên vật liệu trực tiếp:

- **Số lượng tiêu chuẩn:** đối với nguyên vật liệu trực tiếp thể hiện số nguyên vật liệu cần thiết để hoàn thành một đơn vị sản phẩm tốt (tức là sản phẩm không có khuyết tật) và nó bao gồm dự phòng cho lãng phí và hư hỏng. Tương tự như cách tiếp cận này, các công ty có thể tìm thấy số lượng tiêu chuẩn trong thông số kỹ thuật của sản phẩm do các kỹ sư sản phẩm vạch ra. Một số công ty xem xét thông tin sản xuất lịch sử để xác định số lượng được sử dụng trong quá khứ và sử dụng thông tin này để thiết lập số lượng tiêu chuẩn cho tương lai.

- Giá tiêu chuẩn cho nguyên liệu trực tiếp thể hiện chi phí giao cuối cùng của nguyên vật liệu và bao gồm các hạng mục như vận chuyển và bảo hiểm. Giá tiêu chuẩn cho nguyên vật liệu phát từ hợp đồng mua hàng được đàm phán với nhà cung cấp của công ty. Thay thế cho phương pháp này, các công ty có thể sử dụng dữ liệu lịch sử hoặc xem xét xu hướng giá trên thị trường.

Giờ tiêu chuẩn lao động trực tiếp và tỷ lệ tiêu chuẩn

- Số giờ tiêu chuẩn cho lao động trực tiếp thể hiện thời gian lao động trực tiếp cần thiết để hoàn thành một đơn vị sản phẩm tốt và bao gồm thời gian nghỉ giải lao và sản xuất không hiệu quả như thời gian ngừng máy. Có thể thiết lập tiêu chuẩn này bằng cách sử dụng thông tin lịch sử. Ngoài phương pháp này, các công ty có thể sử dụng các nghiên cứu về thời gian và chuyển động được thực hiện bởi các kỹ sư quan sát công nhân sản xuất và phân tích thời gian cần thiết để thực hiện các hoạt động sản xuất.
- Tỷ lệ tiêu chuẩn cho lao động trực tiếp thể hiện chi phí tiền lương và lợi ích trung bình cho mỗi giờ lao động trực tiếp được thực hiện. Có thể xem xét hồ sơ trả lương trong quá khứ để xác định tiêu chuẩn này. Các công ty cũng xem xét hợp đồng lao động để ước tính chi phí liên quan đến lao động trực tiếp.

Số lượng tiêu chuẩn và tỷ lệ tiêu chuẩn đối với Biến phí sản xuất chung.

- Số lượng tiêu chuẩn cho biến phí sản xuất chung biểu thị thời gian cần thiết để hoàn thành một đơn vị sản phẩm. Thời gian này thường được đo bằng giờ lao động trực tiếp hoặc giờ máy móc, tùy thuộc vào cách công ty chọn cách phân bổ chi phí chung
- Tỷ lệ tiêu chuẩn cho chi phí sản xuất chung khả biến thể hiện phần khả biến của tỷ lệ chi phí chung xác định trước được sử dụng để phân bổ chi phí chung cho sản phẩm (xem Chương "Chi phí công việc được sử dụng như thế nào để theo dõi chi phí sản xuất?" về tỷ lệ chi phí xác định trước).

III. Phân tích phương sai bán hàng

Những thay đổi về giá cả và khối lượng bán hàng làm phát sinh những chênh lệch về doanh số bán hàng. Có hai cách để tính chênh lệch doanh thu:

- Phương pháp doanh thu - Turnover method
- Phương pháp lợi nhuận - Profit method

1. Phương pháp doanh thu

a. Phương sai giá trị bán hàng (Sales Value Variance – SVV).

Phương sai giá trị bán hàng là sự khác biệt giữa giá trị bán hàng mà một doanh nghiệp thực sự thực hiện trong một khoảng thời gian so với giá trị bán hàng tiêu chuẩn mà doanh nghiệp phải thực hiện trong khoảng thời gian đó. Hay nói một cách đơn giản, phương sai này là sự khác biệt giữa doanh số bán hàng thực tế so với doanh số bán hàng được lập ngân sách / dự kiến. Việc lựa chọn khung thời gian phụ thuộc vào ban quản lý. Họ có thể tính toán nó hai tháng một lần, hàng tháng hoặc thậm chí hai năm một lần, tùy theo mong muốn và yêu cầu của họ. Phương sai giá trị bán hàng có thể vừa thuận lợi vừa không thuận lợi. Phương sai có lợi là khi số liệu giá trị bán hàng thực tế trong kỳ vượt quá số liệu giá trị bán hàng đã lập ngân sách. Mặt khác, phương sai giá trị bán hàng không thuận lợi xảy ra khi số liệu giá trị bán hàng thực tế thiếu so với dự kiến hoặc ngân sách.

Công thức tính toán phương sai giá trị bán hàng

Giá trị bán hàng là số tiền mà một thứ gì đó sẽ tạo ra khi nó được bán trên thị trường. công thức như sau:

Phương sai giá trị bán hàng = Giá trị doanh số bán hàng thực tế - Giá trị doanh số bán hàng theo ngân sách

Có ba thành phần khác nhau của Phương sai giá trị bán hàng ảnh hưởng đến giá trị bán hàng:

- Phương sai số lượng bán hàng
- Phương sai giá bán hàng
- Phương sai kết hợp bán hàng

Tâm quan trọng của Phân tích Phương sai Giá trị Bán hàng

- Phương sai giá trị bán hàng là một số liệu quan trọng giúp định lượng sự khác biệt về giá trị bán hàng thực tế mà một công ty tạo ra từ giá trị được ngân

sách của mình. Nó cảnh báo cho việc quản lý về bất kỳ sự thiếu hụt nào về doanh số từ các dự báo bán hàng trong trường hợp bất lợi. Phương sai có lợi cũng cho thấy rằng thị trường có tiềm năng chưa được khai thác và phạm vi để cải thiện ngân sách của nó. Kết quả có thể thúc đẩy ban quản lý thực hiện các biện pháp khắc phục, nếu không thì ban quản lý có thể bỏ qua.

- Các thành phần của Phương sai giá trị bán hàng được kết nối và tương quan với nhau. Ví dụ, để tăng khối lượng hoặc số lượng bán một sản phẩm đang gặp phải sự cạnh tranh gay gắt trên thị trường, công ty có thể chọn giảm giá hoặc giảm giá cho sản phẩm. Bước này của quản lý sẽ dẫn đến một phương sai giá bán hàng bất lợi nhưng một phương sai sản lượng bán hàng có lợi cho công ty. Nó cũng sẽ ảnh hưởng đến phương sai kết hợp Doanh số của nó. Do đó, ban giám đốc nên thận trọng khi đưa ra các quyết định như vậy và lựa chọn phương án dẫn đến Phương sai giá trị bán hàng tổng thể có lợi cho công ty.

b. Phương sai số lượng bán hàng (Sales Quantity Variance - SQV)

Phương sai số lượng bán hàng là phương sai về lợi nhuận hoặc tỷ suất đóng góp của một tổ chức do sự khác biệt về số lượng bán hàng theo ngân sách và những gì nó thực sự quản lý để bán. Chúng ta tính phương sai số lượng bán hàng trong một khoảng thời gian cố định và trên cơ sở kết hợp tiêu chuẩn của các sản phẩm và dịch vụ. Đây là một thước đo ngân sách quan trọng giúp cho việc lập kế hoạch và kiểm soát các chức năng của ban quản lý.

Một phương sai số lượng bán hàng thuận lợi có nghĩa là lợi nhuận của công ty đã tăng lên do sự gia tăng thực tế của số lượng bán sản phẩm hoặc dịch vụ mà công ty cung cấp. Sự gia tăng lợi nhuận là do lượng hàng hóa để bán tăng lên chứ không phải do sự tăng giá của hàng hóa đó. Mặt khác, phương sai số lượng bán hàng sẽ không thuận lợi khi công ty bị sụt giảm lợi nhuận trong một khoảng thời gian. Sự sụt giảm này sẽ do thiếu hụt số lượng bán hàng thực tế so với số lượng bán hàng theo ngân sách.

Công Thức Tính Toán Phương Sai Số Lượng Bán Hàng

$SQV = (Số lượng bán theo ngân sách - Số lượng bán thực tế theo kết hợp tiêu chuẩn) \times lợi nhuận tiêu chuẩn hoặc tỷ suất đóng góp trên mỗi số lượng$

Một điểm quan trọng cần lưu ý trong công thức trên là lấy các con số bán hàng thực tế cho mục đích tính toán, nhưng theo tỷ lệ hoặc hỗn hợp tiêu chuẩn của chúng. Sự thay đổi so với kết hợp tiêu chuẩn sẽ là một phần của Phương sai kết hợp bán hàng.

Ví dụ: Công ty ABC là nhà sản xuất quần áo. Ở nhóm sản phẩm dành cho nam, công ty sản xuất hai loại sản phẩm A và B. Công ty đã bán được 4000 chiếc của A và 6000 chiếc của B trong tháng trước với tỷ suất lợi nhuận lần lượt là 240.000VNĐ/cái và 192.000VNĐ/cái. Trong tháng hiện tại công ty dự kiến sản xuất và bán 8.000 sản phẩm A và 7.000 sản phẩm B. Để tính toán phương sai số lượng bán hàng, trước tiên chúng ta hãy tìm hiểu kết hợp hoặc tỷ lệ bán hàng tiêu chuẩn.

- Sản phẩm A = $4.000 \div (4.000 + 6.000) = 40\%$
- Sản phẩm B = $6.000 \div (4.000 + 6.000) = 60\%$
- Tổng doanh số thực tế trong tháng = $8.000 + 7.000 = 15.000$.

Như vậy, doanh số bán hàng theo hỗn hợp tiêu chuẩn

- Sản phẩm A = $40\% \times 15.000 = 6.000$.
- Sản phẩm B = $60\% \times 15.000 = 9.000$.

Bây giờ chúng ta sẽ tính toán sự khác biệt giữa các đơn vị bán hàng theo ngân sách và doanh số thực tế theo kết hợp tiêu chuẩn.

- Sản phẩm A = $4.000 - 6.000 = 2.000$ thuận lợi
- Sản phẩm B = $6.000 - 9.000 = 3.000$ thuận lợi

Bước cuối cùng, chúng ta hãy tính toán phương sai số lượng bán hàng.

- Sản phẩm A = $240.000 \times 2.000 = 480.000.000$ VNĐ thuận lợi
- Sản phẩm B = $192.000 \times 3.000 = 576.000.000$ VNĐ thuận lợi

$$\begin{aligned} \text{Tổng phương sai số lượng bán hàng} &= 480.000.000 + 576.000.000 \\ &= 1.056.000.000 \text{ VNĐ} \end{aligned}$$

Yếu tố nào ảnh hưởng đến Phương sai số lượng bán hàng.

- **Biến động từ phía cầu:** Sự thay đổi về nhu cầu đối với sản phẩm hoặc dịch vụ của công ty sẽ dẫn đến phương sai số lượng bán hàng. Sự gia tăng nhu cầu trong giai đoạn đang được xem xét sẽ dẫn đến lợi nhuận cao hơn, doanh thu cao hơn và phương sai số lượng bán hàng thuận lợi. Sự gia tăng nhu cầu có thể xảy ra do nhiều yếu tố. Các yếu tố này bao gồm thay đổi thu nhập của người tiêu dùng, thay đổi thị hiếu và thời trang, tăng giá sản phẩm của đối thủ cạnh tranh, cải tiến chất lượng, nâng cao công nghệ, v.v. Một công ty cũng có thể gặp phải tình trạng phương sai số lượng bán hàng không thuận lợi do nhu cầu giảm. Một số lý do khiến nhu cầu giảm có thể là do

công nghệ lạc hậu, sự sẵn có của các sản phẩm thay thế tốt hơn, giá sản phẩm của đối thủ cạnh tranh giảm, vấn đề chất lượng, tiếp thị kém và khuyến mại, v.v. Điều này sẽ dẫn đến lợi nhuận thấp hơn và doanh thu của công ty thấp hơn.

- **Biến động nguồn cung:** Sự biến động của nguồn cung là nguyên nhân chính dẫn đến sự thay đổi phương sai số lượng bán hàng của một công ty. Cung cấp hàng hóa và dịch vụ cao hơn ngân sách sẽ dẫn đến doanh thu, lợi nhuận cao hơn và phương sai số lượng bán hàng thuận lợi. Chúng ta cần lưu ý rằng thông thường, nguồn cung cao hơn chỉ có thể xảy ra khi có đủ nhu cầu và nhu cầu không phải là vấn đề. Một công ty có thể tăng nguồn cung cấp hàng hóa của mình bằng cách áp dụng công nghệ tốt hơn và tăng sản lượng hoặc sử dụng hiệu quả năng lực dự phòng của mình. Ngoài ra, nó có thể tạo ra một nguồn vốn mới, sản xuất hoặc mua nhiều hơn và sau đó cung cấp nhiều hơn. Việc giảm lượng cung hàng hóa và dịch vụ trên thị trường sẽ dẫn đến lợi nhuận thấp hơn, doanh thu thấp hơn và tạo ra phương sai số lượng bán hàng bất lợi cho công ty. Một công ty có thể không thể cung cấp theo nhu cầu trên thị trường vì những hạn chế về nguồn lực lao động, máy móc hoặc vốn. Ngoài ra, hoạt động sản xuất có thể bị ảnh hưởng do sự cố máy móc, đình công, thiên tai như động đất, lũ lụt, v.v.

Ưu điểm và Hạn chế của Phương sai Số lượng Bán hàng

- Phương sai số lượng bán hàng cung cấp một cơ sở ở dạng hỗn hợp tiêu chuẩn của các sản phẩm hoặc dịch vụ mà một công ty sẽ bán. Nó giúp quản lý trong các chức năng lập kế hoạch, ngân sách và kiểm soát của họ. Số liệu này giúp ban quản lý hiểu được kết quả thực tế chênh lệch bao xa so với kết hợp tiêu chuẩn được lập ngân sách. Ngoài ra, ban quản lý cũng biết được lợi nhuận của các sản phẩm và dịch vụ riêng lẻ chứ không chỉ lợi nhuận từ tổng doanh số bán hàng. Do đó, kết quả giúp nó quyết định sản phẩm nào sinh lời nhiều hơn để nó tập trung vào chúng nhiều hơn. Nó có thể loại bỏ hoặc tập trung ít hơn vào các sản phẩm liên tục đưa ra phương sai bất lợi.
- Như thường lệ có những hạn chế nhất định. Các tính toán xem xét các số liệu bán hàng thực tế nhưng theo hỗn hợp hoặc tỷ lệ tiêu chuẩn. Do đó, nó bỏ qua các số liệu bán hàng thực tế và sự thay đổi của chúng so với các số liệu được lập ngân sách. Mặc dù một sản phẩm cụ thể đang hoạt động rất tốt, ban quản lý có thể không hiểu nó trong một số trường hợp dựa trên kết quả phương sai số lượng bán hàng vì kết quả không dựa trên kết hợp bán hàng thực tế của các sản phẩm. Do đó, chúng ta nên luôn cố gắng sử dụng phương sai Số lượng bán hàng song song với phương sai Doanh số bán hàng và phương sai Kết hợp doanh số bán hàng để đưa ra kết quả cân bằng và chính xác hơn.

c. Phương sai giá bán hàng (Sales Price Variance – SPV)

Phương sai giá bán hàng là phương sai hoặc sự khác biệt xảy ra do sự khác biệt về giá bán của sản phẩm hoặc dịch vụ thực tế đạt được so với giá dự toán. Các công ty chuẩn bị ngân sách hoặc dự báo về số doanh thu mà họ sẽ tạo ra từ việc bán sản phẩm của họ trong một khoảng thời gian cụ thể. Đối với điều này, họ giả định giá bán của các sản phẩm và dịch vụ và số lượng công ty sẽ có thể bán trong khoảng thời gian đó. Công ty có thể phải tăng hoặc giảm giá bán sản phẩm sau này do một số lý do không thể tránh khỏi. Tất cả những thay đổi này tạo ra khoảng cách giữa giá được xem xét trong khi lập ngân sách doanh thu và giá bán thực tế của sản phẩm. Chúng ta sử dụng số liệu Phương sai giá bán hàng để đo lường chênh lệch hoặc chênh lệch này.

Chúng ta cần hiểu rõ rằng phương sai giá bán hàng luôn được tính toán cho một khoảng thời gian cụ thể. Nó có thể là một tháng, quý, năm hoặc theo yêu cầu quản lý. Nó có thể là thuận lợi trong trường hợp công ty có thể tính giá sản phẩm hoặc dịch vụ của mình cao hơn so với các ước tính trước đó. Phương sai giá bán hàng sẽ bất lợi trong trường hợp giá bán theo ngân sách cao hơn giá thực tế bán sản phẩm của mình.

Công thức tính toán Phương Sai giá bán hàng SPV là:

$SPV = Số đơn vị thực tế một công ty bán được trong một khoảng thời gian x (Giá thực tế của sản phẩm hoặc dịch vụ - Giá chuẩn theo ngân sách)$

Ví dụ: Công ty ABC sản xuất thuốc chủ yếu sản xuất 02 loại thuốc A và B. Công ty có kế hoạch sản xuất và bán 100.000 sản phẩm A trong một tháng với giá 240.000VNĐ/sản phẩm và 15.000 sản phẩm B trong một tháng với giá 1.960.000VNĐ/sản phẩm. Do thảm họa y tế Covid-19 trên khắp thế giới làm nhu cầu về loại thuốc A của họ đã tăng đột biến ở sản phẩm A và giảm sản phẩm B. Ban quản lý quyết định nắm bắt cơ hội kiểm thêm lợi nhuận bằng cách tăng giá thuốc A lên 312.000VNĐ/sản phẩm đồng thời để duy trì mức sản xuất và bán hàng sản phẩm B như cũ buộc phải giảm giá xuống còn 1.860.000VNĐ/sản phẩm.

Do đó, Phương sai giá bán hàng của công ty trong tháng hiện tại sẽ được tính như sau:

Sản phẩm A: $SPV = 100.000 \times (312.000 - 240.000) = 7.200.000.000$ VNĐ mỗi tháng.

Trong trường hợp này, công ty kiếm được thêm tiền do tăng giá. Do đó, SPV là thuận lợi.

Sản phẩm B: $SPV = 15.000 \times (1.960.000 - 1.860.000) = 1.500.000.000$ VNĐ mỗi tháng.

Trong trường hợp trên, công ty phải đối mặt với một khoản lỗ với việc giảm giá. Do đó, SPV là không thuận lợi.

Tại sao phương sai giá bán hàng lại xảy ra?

Có một số lý do buộc một công ty phải thay đổi giá của các dịch vụ của mình, dẫn đến Phương sai giá bán hàng. Chủ yếu là:

- **Sự cạnh tranh:** Cạnh tranh ngày càng tăng là một trong những yếu tố quan trọng nhất buộc một công ty phải thay đổi hoặc giảm giá. Trong thời đại cạnh tranh gay gắt này, tất cả các công ty đều sử dụng giá cả để cải thiện doanh số bán hàng của họ và / hoặc để giữ chân đối thủ cạnh tranh. Do đó, các công ty thường giảm giá cho khách hàng của họ, giảm giá vĩnh viễn sản phẩm của họ, hoặc tăng lượng bằng cách giữ nguyên giá để chống lại sự cạnh tranh. Điều này dẫn đến một SPV không thuận lợi. Tương tự, có những công ty độc quyền hoặc gần như độc quyền. Do họ thống trị thị trường, không bao giờ lo lắng về sự cạnh tranh. Do đó, các công ty như vậy sử dụng mọi cơ hội có sẵn để tăng giá sản phẩm của họ. Sức mạnh định giá này dẫn đến một SPV thuận lợi. Mặc dù việc tăng giá không hợp lý có thể dẫn đến giảm lượng cầu và điều đó cuối cùng sẽ làm giảm doanh thu cũng như lợi nhuận cho công ty. Điều này dẫn đến một suy luận cho rằng mặc dù quyền lực định giá chỉ huy, bất kỳ sự gia tăng không chính đáng nào có thể ảnh hưởng xấu đến khối lượng bán hàng và có thể buộc người tiêu dùng phải tìm các nhà cung cấp khác.
- **Chiến lược định giá:** Chiến lược định giá sản phẩm của một công ty cũng dẫn đến SPV. Nó có thể sử dụng chiến lược đòn bẩy trong khi tung ra một sản phẩm mới. Giá ban đầu sẽ cao hơn, và dần dần chúng sẽ thay đổi hoặc giảm xuống. Điều này sẽ dẫn đến một SPV. Tương tự, nó có thể sử dụng phương pháp định giá thâm nhập thị trường bằng cách ban đầu bán các dịch vụ của mình với giá thấp hơn đối thủ cạnh tranh. Hoặc họ có thể bán hàng ở giai đoạn ra mắt ban đầu với mức chiết khấu so với giá tiêu chuẩn. Dần dần nó sẽ tăng giá khi phát triển được lượng khách hàng trung thành. Điều này một lần nữa sẽ gây ra phương sai giá Bán hàng. Tương tự như vậy, một SPV sẽ xảy ra bất cứ khi nào công ty thay đổi chiến lược định giá sản phẩm của mình trong khoảng thời gian ngắn.
- **Những thay đổi về nhu cầu sản phẩm:** Thị hiếu và sở thích của người tiêu dùng không chắc chắn và luôn thay đổi theo thời gian. Họ có thể giảm tiêu thụ một số sản phẩm do thay đổi khẩu vị hoặc do một số thiên tai không