

Bài giảng
Kế toán quản trị
(Trương Thị Như Trâm – Lê Thị Nhâm)

LỜI NÓI ĐẦU

Kế toán quản trị có bề dày phát triển ở các nước theo nền kinh tế thị trường, nhưng đây là một lĩnh vực còn tương đối mới ở Việt Nam. Kế toán quản trị mới chỉ được nhắc đến và đưa vào giảng dạy trong các trường đại học, cao đẳng ở nước ta trong khoảng 10 năm trở lại đây và chỉ được chính thức thừa nhận trong Luật kế toán Việt Nam có hiệu lực từ năm 2004. Do đó, việc nghiên cứu bản chất, nội dung và vận dụng kế toán quản trị ở Việt Nam là hết sức cần thiết để triển khai công tác kế toán quản trị trong các tổ chức.

Để đáp ứng nhu cầu dạy và học học phần Kế toán quản trị, nhóm tác giả chúng tôi là giáo viên Khoa Kinh tế Trường Cao đẳng GTVT II tiến hành biên soạn “Bài giảng Kế toán quản trị” nhằm hệ thống hoá các kiến thức cơ bản về kế toán quản trị làm tài liệu thống nhất trong giảng dạy và học tập cho các thầy cô giáo và sinh viên chuyên ngành kinh tế của trường.

Mặc dù đã cố gắng nghiên cứu lý thuyết, tiếp cận thực tiễn và nhận được sự đóng góp của tập thể giáo viên song bài giảng sẽ không tránh khỏi những khiếm khuyết. Chúng tôi mong sẽ nhận được nhiều ý kiến đóng góp của bạn đọc để bài giảng sẽ được hoàn thiện hơn trong những lần xuất bản sau.

Xin trân trọng cảm ơn!

Nhóm tác giả

Trương Thị Như Trâm – Lê Thị Nhâm

CHƯƠNG I

KHÁI QUÁT VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

1.1. Bản chất và mục đích của kế toán quản trị

1.1.1. *Khái niệm kế toán quản trị*

Trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp, kế toán góp phần rất quan trọng vào công tác quản lý các hoạt động kinh tế, tài chính. Việc thu nhận, xử lý và cung cấp các thông tin về tình hình thu nhập, chi phí, so sánh thu nhập với chi phí để xác định kết quả là một trong những yêu cầu của kế toán tài chính. Song, doanh nghiệp sản xuất nhiều loại sản phẩm, kinh doanh nhiều loại hàng hoá, dịch vụ khác nhau, muốn biết chi phí, thu nhập và kết quả của từng loại sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ nhằm tổng hợp lại trong một cơ cấu hệ thống kế toán, phục vụ cho yêu cầu của quản trị doanh nghiệp thì kế toán tài chính không đáp ứng được yêu cầu này. Do đó, các doanh nghiệp tổ chức hệ thống kế toán quản trị để trước hết nhằm xây dựng các dự toán chi phí, dự toán thu nhập và kết quả của từng loại sản phẩm hàng hoá, dịch vụ. Sau đó phải tiến hành theo dõi, kiểm tra suốt quá trình chi phí sản xuất, mua bán hàng hoá dịch vụ, tính toán giá thành sản phẩm, giá vốn hàng mua, hàng bán, doanh thu và kết quả của từng loại sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ để đáp ứng yêu cầu quản lý cụ thể của doanh nghiệp.

Xuất phát điểm của kế toán quản trị là kế toán chi phí, nghiên cứu chủ yếu về giá phí sản xuất nhằm đề ra các quyết định cho phù hợp, xác định giá trị hàng tồn kho và kết quả kinh doanh theo từng hoạt động. Dần dần, cùng với sự phát triển của khoa học quản lý nói chung, khoa học kế toán cũng có những bước phát triển mạnh mẽ, đặc biệt từ năm 1957 trở lại đây, nhiều quốc gia có nền kinh tế phát triển trên thế giới đã đi sâu nghiên cứu, áp dụng và sử dụng những thông tin kế toán phục vụ cho yêu cầu quản lý. Sự phát triển mạnh mẽ của kế toán đã đặt ra hướng nghiên cứu các công cụ kiểm soát và lập kế hoạch, thu nhận và xử lý thông tin phục vụ cho công việc ra quyết định gọi là kế toán quản trị. Cho đến nay đã tồn tại rất nhiều quan điểm khác nhau về kế toán quản trị.

Theo Ronakd W. Hiton, giáo sư Đại học Cornell (Mỹ): “Kế toán quản trị là một bộ phận của hệ thống thông tin quản trị trong tổ chức, mà nhà quản trị dựa vào đó để hoạch định và kiểm soát các hoạt động của tổ chức”.

Theo Ray H.Garrison: “Kế toán quản trị có liên hệ với việc cung cấp các tài liệu cho các nhà quản lý là những người bên trong tổ chức kinh tế và có trách nhiệm trong việc điều hành và kiểm soát mọi hoạt động của tổ chức đó”.

Theo các giáo sư Đại học South Florida: “Kế toán quản trị là một hệ thống kế toán cung cấp cho các nhà quản trị những thông tin định lượng mà họ cần để hoạch định và kiểm soát”.

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”.

Theo từ điển thuật ngữ kế toán Mỹ: “Kế toán quản trị là lĩnh vực kế toán liên quan đến thu thập và xử lý các thông tin kinh tế nhằm hỗ trợ những nhà quản lý trong việc đưa ra các quyết định tài chính đặc biệt trong hoạch định kế hoạch và quản lý giá thành”.

Theo hiệp hội kế toán viên Hoa Kỳ năm 1982: “Kế toán quản trị là quy trình định dạng, đo lường, tổng hợp, phân tích, lập bảng biểu, giải thích và thông đạt các số liệu tài chính và phi tài chính cho ban giám đốc để lập kế hoạch, đánh giá, theo dõi việc thực hiện trong phạm vi nội bộ doanh nghiệp và để đảm bảo việc sử dụng có hiệu quả các tài sản và quản lý chặt chẽ các tài sản này”.

Từ những quan điểm trên, có thể hiểu ***Kế toán quản trị là một khoa học thu thập, xử lý và cung cấp những thông tin định lượng về hoạt động của đơn vị một cách cụ thể, giúp các nhà quản lý trong quá trình ra quyết định liên quan đến việc lập kế hoạch, tổ chức thực hiện, kiểm tra, kiểm soát và đánh giá tình hình thực hiện các hoạt động của đơn vị.***

Như vậy, cùng với sự xuất hiện của nền kinh tế thị trường, kế toán quản trị đã ra đời và trở thành công cụ quan trọng trợ giúp cho những người làm công tác quản lý ra quyết định sản xuất kinh doanh và là phương tiện để thực hiện kiểm soát quản lý trong doanh nghiệp.

1.1.2. Nội dung của kế toán quản trị

- Nếu xét theo nội dung mà kế toán quản trị cung cấp, có thể khái quát kế toán quản trị doanh nghiệp bao gồm:

- + Kế toán quản trị các yếu tố sản xuất kinh doanh gồm hàng tồn kho, TSCĐ, tiền lương.
- + Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm.
- + Kế toán quản trị doanh thu và kết quả kinh doanh.
- + Kế toán quản trị về hoạt động đầu tư tài chính.
- + Kế toán quản trị các hoạt động khác của doanh nghiệp.

Trong các nội dung trên, trọng tâm của kế toán quản trị là lĩnh vực chi phí.

- Nếu xét quá trình kế toán quản trị trong mối quan hệ với chức năng quản lý, kế toán quản trị bao gồm các khâu:

- + Chính thức hoá các mục tiêu của doanh nghiệp thành các chỉ tiêu kinh tế.
- + Lập dự toán chung và dự toán chi tiết
- + Thu thập, cung cấp thông tin về kết quả thực hiện các mục tiêu.
- + Soạn thảo báo cáo kế toán quản trị.

Thông tin kế toán quản trị không chỉ bao gồm thông tin quá khứ, thông tin thực hiện mà bao gồm cả thông tin về tương lai (kế hoạch, dự toán); thông tin kế toán quản trị bao gồm cả thông tin về giá trị, về hiện vật và về thời gian lao động.

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

1.1.3.1. Mục tiêu

Kế toán quản trị là loại kế toán dành riêng cho các nhà quản lý, trợ giúp cho việc ra quyết định theo từng tình huống cụ thể. Các quyết định của nhà quản lý hầu hết đều liên quan đến vấn đề chi phí (tiêu dùng nguồn lực) và giá trị thu được (lợi ích) do các chi phí tạo ra. Vì vậy, mục tiêu của kế toán quản trị là liên kết giữa việc tiêu dùng các nguồn lực (các chi phí) với nguyên nhân của việc tiêu dùng các nguồn lực đó để thực hiện các mục đích cụ thể của đơn vị.

1.1.3.2. Nhiệm vụ

Nhiệm vụ của kế toán quản trị là tính toán, đo lường chi phí cho một loại sản phẩm, một đơn đặt hàng, thời hạn giao hàng,... Từ đó giúp các nhà quản lý có những giải pháp tác động lên các chi phí này, nghĩa là phải xác định các khoản mục chi phí phát sinh tại đơn vị, tìm hiểu nguyên nhân gây ra chi phí để có thể can thiệp, tác động vào các nghiệp vụ, các hoạt động phát sinh chi phí để kiểm soát chi phí, tiết kiệm chi phí nhằm đem lại hiệu quả cao cho hoạt động sản xuất kinh doanh của đơn vị.

1.1.4. Vai trò của kế toán quản trị

Vai trò của kế toán quản trị thể hiện trong các khâu của quá trình quản lý, được thể hiện cụ thể như sau:

- Trong giai đoạn lập kế hoạch và dự toán

+ Lập kế hoạch là việc xây dựng các mục tiêu phải đạt được và vạch ra các bước thực hiện để đạt được mục tiêu đó.

+ Dự toán cũng là một loại kế hoạch nhằm liên kết các mục tiêu và chỉ rõ cách huy động, sử dụng các nguồn lực để đạt được mục tiêu đề ra.

Để chức năng lập kế hoạch và dự toán của quản lý được thực hiện tốt, để các kế hoạch và dự toán được lập đảm bảo tính khoa học và tính khả thi cao đòi hỏi phải dựa trên những thông tin đầy đủ, thích hợp và có cơ sở. Các thông tin này do kế toán quản trị cung cấp.

- Trong giai đoạn thực hiện

Trong khâu tổ chức thực hiện, các nhà quản trị phải biết cách liên kết tốt nhất giữa các yếu tố, tổ chức, con người và các nguồn lực sao cho kế hoạch được thực hiện ở mức cao nhất và hiệu quả nhất. Để thực hiện tốt chức năng này, nhà quản trị cũng phải có nhu cầu rất lớn đối với các thông tin kế toán quản trị như nhà quản trị cần được kế toán cung cấp thông tin để ra quyết định kinh doanh đúng đắn trong quá trình điều hành, chỉ đạo việc thực hiện các quyết định hàng ngày, chẳng hạn như quyết định tiếp tục kinh doanh hay loại bỏ một bộ phận, một sản phẩm nào đó, quyết định tự sản xuất hay mua ngoài,...

- Trong giai đoạn kiểm tra và đánh giá

Trong giai đoạn này, nhà quản trị cần các kế toán viên quản trị cung cấp các báo cáo thực hiện để nhận diện những vấn đề còn tồn tại và cần có tác động của quản lý bằng cách phân tích, so sánh số liệu thực hiện với số liệu kế hoạch và dự toán, xác định những sai biệt giữa kết quả đạt được với kế hoạch đề ra.

- Trong khâu ra quyết định

Phần lớn các thông tin do kế toán quản trị cung cấp nhằm giúp các nhà quản trị ra quyết định, đó là chức năng quan trọng, xuyên suốt các khâu quản trị doanh nghiệp. Không những thế, kế toán quản trị còn vận dụng các kỹ thuật phân tích vào những tình huống khác nhau, để từ đó nhà quản trị có thể lựa chọn và ra quyết định thích hợp nhất.

Đối với mỗi doanh nghiệp, sau khi đã xác định được các mục tiêu chung, chúng sẽ được chính thức hóa bằng các chỉ 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 tiến hành soạn thảo và triển khai bản 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 soạn thảo báo cáo thực hiện, cung cấp cho nhà quản trị đánh giá, kịp thời phát hiện và khắc phục các yếu kém.

Chu kỳ quản lý và quá trình kế toán quản trị vận động liên tục và lặp đi lặp lại không ngừng trong hoạt động của doanh nghiệp.

1.1.5. Phân biệt kế toán quản trị và kế toán tài chính

1.1.5.1. Điểm giống nhau

- Điều dựa trên hệ thống thông tin của kế toán, đó là hệ thống ghi chép ban đầu của kế toán, tức là dựa vào nguồn số liệu ban đầu thống nhất để xử lý thông tin theo những đặc thù riêng của mình.

Với hệ thống ghi chép ban đầu này, kế toán tài chính sẽ sử dụng để lập các báo cáo tài chính cho bên ngoài, ngược lại, kế toán quản trị sẽ sử dụng để lập các báo cáo nội bộ.

- Điều hướng trách nhiệm đến việc cung cấp thông tin. Kế toán tài chính quan tâm đến trách nhiệm đối với người bên ngoài, còn kế toán quản trị quan tâm đến trách nhiệm đối với người bên trong đơn vị, sự quan tâm này còn liên quan đến từng cá nhân, bộ phận, phòng ban, tổ đội để tăng cường công tác kiểm soát chi phí.

1.1.5.2. Điểm khác nhau

Chỉ tiêu so sánh	Kế toán tài chính	Kế toán quản trị
- Về phạm vi và mục đích phục vụ	Bên ngoài doanh nghiệp, để biết tình hình tài chính và hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.	Bên trong doanh nghiệp, phục vụ cho các nhà quản trị ở các cấp ra quyết định.
- Về hình thức báo cáo	Báo cáo kế toán được thiết lập chỉ đòi hỏi tính tổng quát.	Báo cáo kế toán được lập đòi hỏi tính chi tiết.
- Tính thời gian và không gian	Các thông tin là kết quả đã xảy ra trong quá khứ, báo cáo tình hình toàn bộ doanh nghiệp.	Hướng các phân tích cho tương lai và quan tâm đến từng bộ phận trong doanh nghiệp.
- Tính pháp lệnh và độ chính xác	Bắt buộc bởi luật định và được phản ánh một cách tuyệt đối chính xác theo các nguyên tắc chung được chấp nhận rộng rãi. * Dữ liệu của kế toán tài chính đòi hỏi phải mang tính khách quan và trả lời cho câu hỏi: “Số liệu đáng tin không?”	Không bắt buộc theo luật định, số liệu được xử lý linh hoạt không theo một nguyên tắc chung nào cả. * Dữ liệu của kế toán quản trị được phép mang tính chủ quan và trả lời cho câu hỏi: “Số liệu có ích không?”
Về đối tượng sử dụng thông tin.	-Thành phần bên ngoài là chủ yếu.	- Nhà quản trị bên trong doanh nghiệp.

1.2. Đối tượng của kế toán quản trị

Mỗi môn học đều có đối tượng nghiên cứu riêng, đối tượng sẽ xác định nhiệm vụ và nội dung của môn học. Nếu đối tượng nghiên cứu của kế toán tài chính là tài sản, nguồn vốn và sự vận động của tài sản trong các doanh nghiệp thì với kế toán quản trị vì là một bộ phận của kế toán nên nó cũng quan tâm đến tài sản nhưng đặt trọng tâm vào việc xem xét quá trình vận động của tài sản trong quá trình doanh nghiệp tạo ra giá trị.

Như vậy, đối tượng của kế toán quản trị là chi phí trong mối liên hệ đến việc hình thành giá trị.

Điều này càng thấy rõ hơn khi xem xét hệ thống thông tin kế toán thì thông tin chủ yếu nhất mà kế toán quản trị xử lý, cung cấp cho các nhà quản trị trong hoạch định, tổ chức, thực hiện, kiểm tra và đánh giá là thông tin về chi phí. Trong quá trình kinh doanh của doanh nghiệp, chi phí thường xuyên phát sinh trong nội bộ doanh nghiệp và chịu sự chi phối của nhà quản trị doanh nghiệp. Mọi quyết định trong doanh nghiệp đều liên quan đến việc sử dụng tài nguyên, đến chi phí của doanh nghiệp trong việc hình thành giá trị. Quá trình này thường gắn liền với lợi ích mong muốn của doanh nghiệp. Ở đây chi phí được hiểu là giá trị của mọi khoản hao phí về nhân tài vật lực nhằm thu được các loại hàng hóa hoặc dịch vụ.

1.3. Phương pháp kế toán quản trị

1.3.1. Các phương pháp kế toán

Là một bộ phận của kế toán doanh nghiệp, đối tượng của kế toán quản trị cũng là đối tượng của kế toán nói chung nhưng được phản ánh ở dạng chi tiết hơn và kế toán quản trị cũng sử dụng các phương pháp kế toán. Tuy nhiên, việc vận dụng các phương pháp này có đặc điểm khác 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 chất 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.

- 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 chi tiết cụ thể. Trong thực tế, kế toán quản trị mở thêm các tài khoản cấp 2, 3, 4 mà Nhà nước không quy định và chi tiết các tài khoản theo từng địa điểm phát sinh chi phí, từng loại sản phẩm, hàng hóa, 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 hóa hệ thống tài khoản phục vụ cho kế toán quản trị.

- 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 của quản trị doanh nghiệp. Các tài 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 khác biệt 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 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 tài trợ, giữa yêu cầu sản xuất kinh doanh và nguồn lực huy động.

1.3.2. Các phương pháp kỹ thuật

Ngoài các kỹ thuật nghiệp vụ của kế toán nói chung, kế toán quản trị còn sử dụng các kỹ thuật nghiệp vụ riêng để xử lý thông tin cung cấp cho yêu cầu của hoạt động quản trị, các kỹ thuật này gồm:

- 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 cung 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.

- Phân loại chi phí theo các tiêu thức khác nhau

Việc nghiên cứu, phân loại chi phí theo nhiều tiêu thức khác nhau là nhằm tạo lập các thông tin thích hợp cho từng loại quyết định, là căn cứ để phân tích mối quan hệ chi phí, khối lượng, lợi nhuận, là 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, đồ thị hoặc mô hình hóa thông tin.

Bên cạnh việc cung cấp các thông tin dưới dạng bảng biểu, các báo cáo, kế toán quản trị còn sử dụng các hình thức mô hình, phương trình, đồ thị để ý nghĩa của thông tin nổi rõ hơn, dễ nhận thấy hơn, nhất là đối với những thông tin phản ánh xu hướng biến động hay phát triển của các đối tượng đang nghiên cứu.

Ngoài ra, kế toán quản trị còn sử dụng các phương pháp như phương pháp hồi quy tuyến tính, phương pháp xác định các nhân tố ảnh hưởng, mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố,...

CHƯƠNG II

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ GIÁ THÀNH SẢN PHẨM

2.1. Phân loại chi phí

2.1.1. Theo yếu tố đầu vào của quá trình sản xuất kinh doanh

2.1.1.1. Chi phí ban đầu

Là các chi phí doanh nghiệp phải lo liệu, mua sắm, chuẩn bị từ lúc đầu để tiến hành các hoạt động sản xuất kinh doanh. Chi phí ban đầu phát sinh trong mối quan hệ giữa doanh nghiệp với môi trường kinh tế bên ngoài nên còn được gọi là chi phí ngoại sinh.

Các yếu tố chi phí ban đầu được chia thành các yếu tố chi phí khác nhau, không kể chi phí đó dùng để làm gì và phát sinh ở địa điểm nào. Toàn bộ chi phí ban đầu được chia thành các yếu tố chi phí sau:

- Chi phí nguyên vật liệu

Yếu tố chi phí nguyên vật liệu bao gồm giá mua, chi phí mua của nguyên vật liệu dùng vào hoạt động sản xuất kinh doanh. Yếu tố này bao gồm những thành phần sau:

+ Chi phí nguyên vật liệu chính: Bao gồm giá mua và chi phí mua của những loại nguyên vật liệu chính được sử dụng trực tiếp trong từng quá trình sản xuất. Loại nguyên vật liệu này thường cấu thành nên cơ sở vật chất chính của sản phẩm và chi phí của nó thường chiếm một tỷ lệ trọng yếu trong giá thành sản phẩm ở các doanh nghiệp sản xuất.

+ Chi phí nguyên vật liệu phụ: Bao gồm giá mua và chi phí mua của những loại nguyên vật liệu dùng để kết hợp với nguyên vật liệu chính làm tăng chất lượng, độ bền, vẻ thẩm mỹ của sản phẩm hoặc những loại nguyên vật liệu dùng trong công việc hành chính, văn phòng, máy móc thiết bị. Chi phí nguyên vật liệu phụ thường phát sinh trong tất cả các hoạt động sản xuất, tiêu thụ, quản lý,...

+ Chi phí nhiên liệu: Bao gồm giá mua và chi phí mua của nhiên liệu. Thực chất nhiên liệu cũng là nguyên vật liệu phụ nhưng nó giữ vai trò quan trọng trong việc cung cấp năng lượng cho hoạt động sản xuất kinh doanh. Vì vậy, nhiên liệu được xếp vào một thành phần riêng để quản lý và đôi khi để kiểm soát khi có sự biến động nhiên liệu, năng lượng trên thị trường. Chi phí nhiên liệu cũng thường phát sinh trong tất cả các hoạt động sản xuất, tiêu thụ, quản lý,...

+ Chi phí phụ tùng thay thế: Bao gồm giá mua và chi phí mua của các loại phụ tùng thay thế. Thực chất phụ tùng thay thế cũng là nguyên vật liệu phụ. Tuy nhiên, chúng bao gồm những bộ phận, chi tiết dùng thay thế trong máy móc thiết bị khi sửa

chữa. Vì vậy, chi phí phụ tùng thay thế chi phát sinh khi có hoạt động sửa chữa máy móc thiết bị.

+ Chi phí nguyên vật liệu khác: Bao gồm giá mua và chi phí mua của những loại nguyên vật liệu không thuộc các yếu tố trên như chi phí nguyên vật liệu đặc thù, chi phí về phế phẩm, phế liệu tận dụng.

Nhận thức yếu tố chi phí nguyên vật liệu giúp cho nhà quản trị xác định được tổng vốn nguyên liệu, vật liệu cần thiết cho nhu cầu sản xuất kinh doanh trong kỳ. Trên cơ sở đó, nhà quản trị sẽ hoạch định được tổng mức luân chuyển, tổng mức dự trữ cần thiết của nguyên vật liệu để tránh tình trạng ứ đọng vốn hoặc thiếu nguyên vật liệu gây cản trở cho quá trình sản xuất kinh doanh.

- Chi phí nhân công

Yếu tố chi phí nhân công bao gồm các khoản tiền lương phải trả cho người lao động và các khoản trích theo lương như kinh phí công đoàn, bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, bảo hiểm thất nghiệp của người lao động.

Tổng chi phí nhân công là tổng quỹ lương và bảo hiểm xã hội của doanh nghiệp. Sự nhận thức yếu tố chi phí nhân công giúp nhà quản trị xác định được tổng quỹ lương của doanh nghiệp. Ở góc độ khác, sự nhận thức này cũng chính là cơ sở để nhà quản trị hoạch định mức tiền lương bình quân cho người lao động, là tiền đề để điều chỉnh chính sách lương đạt được sự cạnh tranh lành mạnh về nguồn lực lao động.

- Chi phí khấu hao tài sản cố định

Yếu tố này bao gồm khấu hao của tất cả các tài sản cố định dùng vào hoạt động sản xuất kinh doanh. Tổng mức chi phí khấu hao giúp nhà quản trị biết được mức chuyển dịch, hao mòn tài sản cố định, từ đây, nhà quản trị hoạch định tốt hơn chiến lược tái đầu tư, đầu tư mở rộng để đảm bảo cơ sở vật chất, thiết bị thích hợp cho quá trình sản xuất kinh doanh.

- Chi phí dịch vụ mua ngoài

Yếu tố này bao gồm giá dịch vụ mua từ bên ngoài cung cấp cho hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp như giá dịch vụ điện, nước, giá bảo hiểm tài sản, giá thuê nhà cửa, phương tiện, giá phí quảng cáo,...

- Chi phí bằng tiền khác

Yếu tố này bao gồm tất cả các chi phí sản xuất kinh doanh bằng tiền tại doanh nghiệp. Sự nhận thức tốt yếu tố chi phí khác bằng tiền giúp nhà quản trị hoạch định được ngân sách tiền mặt chi tiêu, hạn chế những tồn đọng tiền mặt, tránh bớt những tổn thất, thiệt hại trong quản lý vốn bằng tiền.

2.1.1.2. Chi phí luân chuyển nội bộ

Chi phí luân chuyển nội bộ là các chi phí phát sinh trong quá trình phân công, hợp tác lao động trong nội bộ doanh nghiệp như giá trị lao vụ sản xuất phụ cung cấp cho nhau trong các phân xưởng, các bộ phận sản xuất phụ; giá trị lao vụ sản xuất phụ của phân xưởng sản xuất phụ cung cấp cho các phân xưởng sản xuất chính; giá trị bán thành phẩm tự chế được sử dụng làm vật liệu trong quá trình chế biến.

2.1.2. Theo mối quan hệ của chi phí với các khoản mục trên báo cáo tài chính

2.1.2.1. Chi phí sản phẩm

Chi phí sản phẩm là những khoản chi phí gắn liền với quá trình sản xuất sản phẩm hay quá trình mua hàng hoá để bán trong kỳ.

Đối với hoạt động sản xuất, chi phí sản phẩm là chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung phát sinh trong kỳ.

Đối với hoạt động kinh doanh thương mại, chi phí sản phẩm là giá mua và chi phí mua hàng hóa trong kỳ.

Chi phí sản phẩm phát sinh trong một kỳ và ảnh hưởng đến nhiều kỳ sản xuất kinh doanh, kỳ tính kết quả kinh doanh. Nếu sản phẩm, hàng hóa chưa được bán ra thì chi phí sản phẩm sẽ nằm trong giá thành hàng tồn kho trên Bảng cân đối kế toán. Chi phí sản phẩm trên Bảng cân đối kế toán sẽ trở thành chi phí “Giá vốn hàng bán” trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh khi sản phẩm, hàng hóa được bán ra.

2.1.2.2 Chi phí thời kỳ

Chi phí thời kỳ là những chi phí phát sinh và ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận trong một kỳ kế toán. Chi phí thời kỳ không phải là một phần của giá trị sản phẩm sản xuất hoặc giá trị của hàng hóa mua vào mà chúng là những chi phí được khấu trừ vào kỳ tính lợi nhuận. Chi phí thời kỳ trong hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp tồn tại khá phổ biến như chi phí hoa hồng bán hàng, chi phí quảng cáo, chi phí thuê nhà, chi phí văn phòng,... được phân chia làm hai loại là chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.

- Chi phí bán hàng

Chi phí bán hàng còn được gọi là chi phí phát sinh để đưa sản phẩm, dịch vụ tại kho đến nơi tiêu thụ, là những phí tổn cần thiết để đảm bảo cho việc thực hiện chính sách bán hàng. Chi phí bán hàng thường bao gồm:

+ Chi phí về lương và các khoản trích theo lương tính vào chi phí của toàn bộ lao động trực tiếp hay quản lý trong hoạt động bán hàng, vận chuyển hàng hóa tiêu thụ.

+ Chi phí về nguyên vật liệu, nhiên liệu dùng trong việc bán hàng, vận chuyển hàng hóa tiêu thụ.

+ Chi phí về công cụ, dụng cụ dùng trong việc bán hàng như bao bì sử dụng luân chuyển, các quầy hàng,...

+ Chi phí khấu hao thiết bị, tài sản cố định dùng trong việc bán hàng như thiết bị đông lạnh, phương tiện vận chuyển, cửa hàng, nhà kho,...

+ Chi phí thuê ngoài liên quan đến việc bán hàng như quảng cáo, hội chợ, bảo trì, bảo hành, khuyến mãi,...

+ Chi phí khác bằng tiền trong việc bán hàng.

- Chi phí quản lý doanh nghiệp

Chi phí quản lý doanh nghiệp là những phí tổn liên quan đến công việc hành chính, quản trị ở phạm vi toàn doanh nghiệp trong một thời kỳ nhất định, bao gồm:

+ Chi phí tiền lương và các khoản trích theo lương tính vào chi phí của người lao động, quản lý các bộ phận, phòng ban của doanh nghiệp.

+ Chi phí vật liệu, năng lượng, nhiên liệu trong hành chính quản trị.

+ Chi phí công cụ, dụng cụ dùng trong công việc hành chính quản trị.

+ Chi phí khấu hao thiết bị, tài sản cố định khác dùng trong công việc hành chính quản trị.

+ Chi phí dịch vụ điện, nước, điện thoại, bảo hiểm, phục vụ chung toàn doanh nghiệp.

+ Các khoản thuế, lệ phí chưa tính vào giá trị tài sản.

+ Các khoản chi phí liên quan đến sự giảm sút giá trị tài sản dùng trong sản xuất kinh doanh do biến động thị trường như dự phòng nợ phải thu khó đòi.

2.1.3. Theo mối quan hệ với quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm

2.1.3.1. Chi phí cơ bản

Chi phí cơ bản là các chi phí có liên quan trực tiếp đến quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm như chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung, khấu hao tài sản cố định sử dụng trực tiếp vào sản xuất chế tạo sản phẩm. Đây là những chi phí liên quan trực tiếp đến quá trình sản xuất sản phẩm, thiếu chúng thì không thể sản xuất, chế tạo sản phẩm. Vì vậy không thể cắt bỏ một loại chi phí cơ bản nào mà phải phấn đấu giảm thấp các định mức tiêu hao vật liệu, lao động, khấu hao,... hoặc cải tiến công nghệ, hợp lý hóa sản xuất, tìm kiếm vật liệu thay thế,...

2.1.3.2. Chi phí chung

Chi phí chung là chi phí dùng vào tổ chức quản lý và phục vụ sản xuất có tính chất chung như chi phí quản lý ở các phân xưởng sản xuất, chi phí quản lý doanh nghiệp. Doanh nghiệp cần phải tiết kiệm triệt để các chi phí này, hạn chế thậm chí loại trừ các chi phí không cần thiết, tăng cường quản lý chung theo dự toán tiêu chuẩn và theo chế độ chi tiêu.

Cách phân loại này giúp các nhà quản trị doanh nghiệp xác định được phương hướng và các biện pháp tiết kiệm chi phí, hạ giá thành sản phẩm.

2.1.4. Theo khả năng quy nạp chi phí vào các đối tượng kế toán chi phí

2.1.4.1. Chi phí trực tiếp

Chi phí trực tiếp là những chi phí quan hệ trực tiếp đến việc sản xuất một loại sản phẩm, một công việc nào đó và hoàn toàn có thể hạch toán, quy nạp trực tiếp cho sản phẩm hay công việc đó.

2.1.4.2. Chi phí gián tiếp

Chi phí gián tiếp là những chi phí có liên quan đến nhiều sản phẩm, công việc, nhiều đối tượng khác nhau nên phải tập hợp, quy nạp cho từng đối tượng bằng phương pháp phân bổ gián tiếp theo các tiêu thức được lựa chọn.

2.1.5. Theo mối quan hệ của chi phí với khối lượng hoạt động

2.1.5.1 Chi phí khả biến (Biến phí)

Là chi phí mà giá trị của nó sẽ tăng, giảm theo sự tăng, giảm về mức độ hoạt động. Mức độ hoạt động có thể là số sản phẩm hoàn thành, số giờ máy hoạt động, số km thực hiện, doanh thu bán hàng thực hiện,... Tổng số của chi phí khả biến tăng khi mức độ hoạt động tăng. Tuy nhiên, nếu tính trên một đơn vị của mức độ hoạt động thì chi phí khả biến lại không đổi. Chi phí khả biến phát sinh khi có hoạt động và có thể xảy ra 3 trường hợp:

Gọi X_1, X_2 lần lượt là mức độ hoạt động 1 và mức độ hoạt động 2

+ C_1 là tổng chi phí khả biến tương ứng mức độ hoạt động 1

+ C_2 là tổng chi phí khả biến tương ứng mức độ hoạt động 2

- Trường hợp 1: $\frac{C_2}{X_2} = \frac{C_1}{X_1}$

Trường hợp này tổng chi phí khả biến quan hệ tỷ lệ thuận trực tiếp với khối lượng hoạt động thực hiện, chi phí trung bình của một đơn vị khối lượng hoạt động thì không thay đổi: Biến phí trường hợp này gọi là biến phí tỷ lệ.

- Trường hợp 2: $\frac{C2}{X2} > \frac{C1}{X1}$

Trường hợp này tổng chi phí khả biến tăng nhanh hơn tốc độ tăng khối lượng hoạt động, do đó chi phí trung bình tính trên một đơn vị sản phẩm cũng tăng lên. Điều này có thể là do khi cường độ lao động vượt quá mức bình thường, hiệu lực các yếu tố sản xuất sẽ giảm đi, sản phẩm hỏng sẽ nhiều hơn trước, hoặc khi nhu cầu sản xuất tiếp tục tăng, đòi hỏi tăng cường chi phí sản xuất nhiều hơn.

- Trường hợp 3: $\frac{C2}{X2} < \frac{C1}{X1}$

Trường hợp này tổng chi phí khả biến tăng chậm hơn khối lượng hoạt động. Do đó, chi phí trung bình tính cho một đơn vị sản phẩm cũng giảm đi. Điều này có thể là do khi khối lượng hoạt động tăng lên đã tạo điều kiện để sử dụng có hiệu quả hơn các yếu tố của quá trình sản xuất như giảm được hao hụt vật liệu, giảm phế liệu, tăng khả năng sử dụng có hiệu quả công suất máy móc thiết bị, phát huy tối đa kinh nghiệm và thời gian của người lao động.

2.1.5.2 Chi phí bất biến (Định phí)

Chi phí bất biến là chi phí mà tổng số không thay đổi khi có sự thay đổi về khối lượng hoạt động thực hiện.

- Định phí bắt buộc là những chi phí có liên quan đến những máy móc thiết bị, cơ sở hạ tầng. Những chi phí này có hai đặc điểm:

+ Có tính chất lâu dài.

+ Không thể giảm đến 0 cho dù mức độ hoạt động giảm xuống hay quá trình sản xuất bị gián đoạn.

- Định phí không bắt buộc là những chi phí có thể thay đổi trong từng kỳ kế hoạch của nhà quản trị doanh nghiệp, do các nhà quản trị quyết định các khoản chi phí này trong từng thời kỳ kinh doanh như: chi phí quảng cáo, chi phí đào tạo bồi dưỡng nghiên cứu. Những chi phí này có đặc điểm:

+ Có tính chất ngắn hạn.

+ Trong trường hợp cần thiết người ta có thể cắt giảm các khoản chi phí này.

2.1.5.3. Chi phí hỗn hợp

Chi phí hỗn hợp là chi phí mà bản thân nó gồm cả các yếu tố của định phí và biến phí. Ở một mức độ hoạt động nào

* Phương pháp tách chi phí hỗn hợp thành 2 bộ phận chi phí bất biến và chi phí khả biến là:

- Phương pháp cực đại - cực tiểu

Theo phương pháp này, trước hết ta xác định khoảng chi phí ở hai mức hoạt động cao nhất và thấp nhất sau đó xác định khoảng chênh lệch giữa hai mức chi phí cao nhất và chi phí thấp nhất, lấy số chênh lệch này chia cho chênh lệch trong mức độ hoạt động cao nhất và thấp nhất. Kết quả tính được chính là biến phí. Sau khi xác định được định phí và biến phí ta sẽ xác định được phương trình hỗn hợp.

Ví dụ: Có tài liệu về chi phí điện năng của một doanh nghiệp như sau:

Tháng	Số giờ máy hoạt động	Chi phí điện năng(đồng)
1	500	2.250.000
2	700	2.330.000
3	1.000	2.500.000
4	1.100	2.550.000
5	950	2.470.000
6	700	2.300.000

Yêu cầu: Xác định công thức ước tính chi phí điện năng của doanh nghiệp.
(Viết phương trình chi phí)

<u>Giải:</u>	Số giờ máy hoạt động	Chi phí điện năng
Cao nhất	1.100	2.550.000đ
Thấp nhất	500	2.250.000đ
Chênh lệch	600	300.000đ

Chi phí biến đổi tính cho một giờ hoạt động:

$$300.000/600 = 500\text{đ}/1 \text{ giờ máy}$$

Định phí cao nhất:

$$2.550.000 - 1.100 * 500 = 2.000.000\text{đ}$$

Định phí thấp nhất:

$$2.250.000 - 500 * 500 = 2.000.000\text{đ}$$

Phương trình chi phí:

$$\text{Tổng chi phí} = \text{Tổng định phí} + \text{Tổng biến phí}$$

$$\text{Tổng chi phí} = 2.000.000 + 500 * x$$

Với x: số giờ máy hoạt động (khối lượng hoạt động)

2.1.6. Các nhận diện khác về chi phí

2.1.6.1. Các chi phí trong việc lựa chọn phương án

- Chi phí cơ hội là lợi ích bị mất đi do chọn phương án và hành động này thay vì chọn phương án và hành động khác.

- Chi phí chênh lệch là những khoản chi phí có ở phương án này nhưng không có hoặc chỉ có một phần ở phương án khác.

- Chi phí chìm là những chi phí mà doanh nghiệp sẽ phải gánh chịu, bất kể đã lựa chọn phương án hoặc hành động nào.

2.1.6.2. Phân loại chi phí theo thẩm quyền ra quyết định

- Chi phí kiểm soát được đối với một cấp là những chi phí mà cấp đó có quyền ra quyết định.

- Chi phí không kiểm soát được là những chi phí nằm ngoài khả năng định ra được của một cấp.

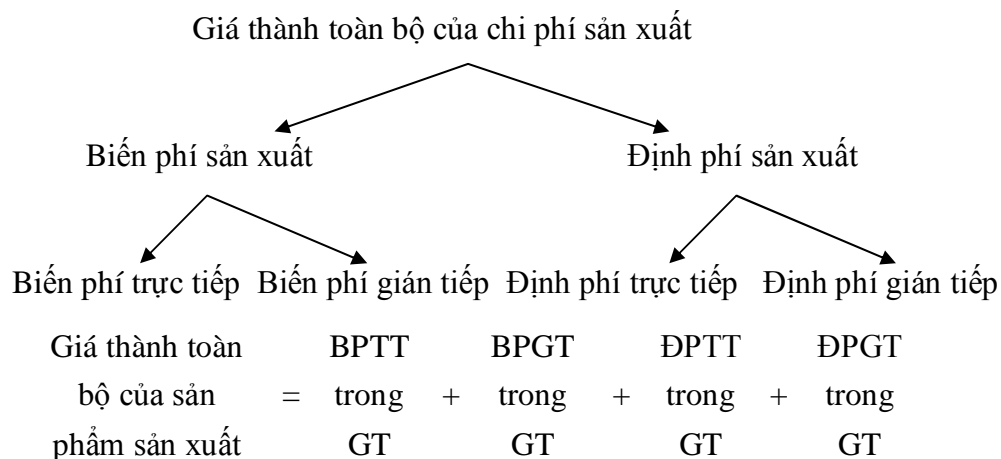
2.2. Các loại giá thành trong kế toán quản trị

2.2.1. Theo nội dung, phạm vi tính toán chi phí giá thành

2.2.1.1. 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 chi phí sản xuất toàn bộ như sau:



Trong đó:

+ BPTT trong GT: Biến phí trực tiếp trong giá thành

+ BPGT trong GT: Biến phí gián tiếp trong giá thành

+ ĐPTT trong GT: Định phí trực tiếp trong giá thành

+ ĐPGT trong GT: Định phí gián tiếp trong giá thành

- Ưu điểm

Giá thành 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 hay tiếp tục sản xuất một sản phẩm nào đó. Vì vậy, chỉ tiêu giá thành toàn bộ còn có ý nghĩa quan trọng trong giá trị doanh nghiệp.

- Nhược điểm

Tuy vậy, đối với doanh nghiệp sản xuất nhiều loại sản phẩm khác nhau thì việc tính toán xác định giá thành toàn bộ của từng loại sản phẩm thường xuyên là phi thực tế và không có lợi nhuận.

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 trị toàn bộ còn lại được gọi là phương pháp định phí toàn bộ.

2.2.1.2. 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. Các biến phí sản xuất cố định được xem như chi phí thời kỳ và được tính ngay vào báo cáo kết quả kinh doanh.

Mô hình của giá thành sản xuất theo biến phí:

$$Z_{tt} = bp * SL + DP$$

Trong đó:

Z: giá thành thực tế toàn bộ

bp: biến phí đơn vị sản phẩm

SL: số lượng sản xuất

DP: tổng định phí

Để doanh nghiệp đạt điểm hòa vốn thì doanh thu bằng chi phí hay:

$$Z_{tt} = bp * SL + DP$$

⇒ Điểm hoà vốn (theo số lượng)

$$SL = \frac{DP}{g - bp}$$

Với g là giá bán đơn vị sản phẩm

- Ưu điểm:

- + Tính toán đơn giản, nhanh chóng
- + Là cơ sở để xác định điểm hoà vốn (số lượng và doanh thu hoà vốn)
- + Cung cấp số liệu cho nhà quản lý ra các quyết định ngắn hạn
- Nhược điểm:
 - + Việc ra các quyết định ngắn hạn có thể ảnh hưởng dài hạn đến định phí.

Ví dụ: Khi buộc các bộ phận chức năng phải thực hiện thêm các tác nghiệp hành chính (Quyết định ngắn hạn) sẽ làm tăng các phương tiện sử dụng trong các bộ phận này và vì vậy làm tăng định phí của doanh nghiệp (Định phí dài hạn).

- + Việc phân biệt giữa định phí và biến phí chỉ là tương đối.

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

Chỉ tiêu giá thành sản xuất có phân bổ hợp lý chi phí cố định có thể được biểu diễn bằng công thức:

$$Z_{tt} = bp * SL + DP * \frac{n}{N}$$

N: Mức hoạt động chuẩn (bình thường)

n: Mức độ hoạt động thực tế

Phân định phí được phân định trên cơ sở mức hoạt động thực tế so với mức hoạt động chuẩn (theo công suất thiết kế hoặc theo định mức)

Ví dụ: Tổng chi phí cố định trong kỳ để sản xuất sản phẩm là 10.000 (Đvt: 1.000đ) tương ứng với mức hoạt động chuẩn là 1.000 giờ. Mức hoạt động thực tế trong kỳ là 800 giờ thì chi phí cố định tính vào giá thành sản xuất sẽ là:

$$10.000 \times 800/1.000 = 8.000.$$

2.2.1.4. Giá thành toàn bộ của sản phẩm tiêu thụ

$$\begin{array}{l} \text{Giá thành toàn bộ} \\ \text{Giá thành sản phẩm tiêu thụ} \\ \text{toàn bộ sản phẩm tiêu thụ} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Giá thành sản} \\ \text{xuất toàn bộ} \\ \text{theo biến phí} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Chi phí} \\ \text{bán hàng} \\ \text{sản xuất} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Chi phí} \\ \text{QLDN} \\ \text{bán hàng} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Chi phí} \\ \text{QLDN} \end{array}$$

2.2.2. Phân 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 đích mức.

- Giá thành thực tế.

2.3. Đối tượng kế toán tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành

2.3.1. Đối tượng kế toán tập hợp chi phí

- Đối tượng kế toán tập hợp chi phí hay còn gọi là đối tượng tập hợp chi phí là phạm vi, giới hạn để tập hợp chi phí nhằm đáp ứng yêu cầu kiểm soát chi phí và tính giá thành sản phẩm.

- Phạm vi (giới hạn) để tập hợp chi phí có thể là:

+ Nơi phát sinh chi phí: phân xưởng, đội trại sản xuất,...

+ Nơi gánh chịu chi phí là sản phẩm, công việc, đơn đặt hàng do doanh nghiệp đang thực đảm nhiệm.

Tuỳ thuộc vào đặc điểm tình hình doanh nghiệp ở các ngành mà đối tượng tập hợp chi phí có thể là:

- Đối với ngành công nghiệp, đối tượng tập hợp chi phí sản xuất là từng loại sản phẩm, công việc, nhóm sản phẩm cùng loại, từng chi tiết, bộ phận sản phẩm, từng phân xưởng, từng đơn đặt hàng,...

- Đối với ngành nông nghiệp: đó là từng loại cây trồng, từng loại sản phẩm chế biến, từng nhóm cây trồng, nhóm gia súc,...

- Đối với ngành xây dựng là từng công trình, hạng mục công trình, từng xí nghiệp hay từng đội xây dựng.

2.3.2. Đối tượng tính giá thành

- Đối tượng tính giá thành là các loại sản phẩm, công việc, lao vụ doanh nghiệp sản xuất, chế tạo và thực hiện cần được tính tổng giá thành và giá thành đơn vị.

- Việc xác định đối tượng tính giá thành ở từng doanh nghiệp cụ thể phải dựa vào rất nhiều nhân tố như đặc điểm tổ chức sản xuất, quy trình công nghệ, các yêu cầu quản lý,...

+ Nếu doanh nghiệp tổ chức sản xuất đơn chiếc thì từng sản phẩm, từng công việc là một đối tượng tính giá thành.

+ Nếu doanh nghiệp tổ chức sản xuất hàng loạt thì từng loại sản phẩm, từng đơn đặt hàng là một đối tượng tính giá thành.

+ Nếu doanh nghiệp có quy trình sản xuất gián đoạn thì đối tượng tính giá thành chỉ có thể là sản phẩm, dịch vụ hoàn thành của quá trình sản xuất.

+ Nếu doanh nghiệp có quy trình sản xuất phức tạp, sản phẩm được sản xuất ra phải trải qua nhiều công đoạn thì đối tượng tính giá thành có thể sẽ là thành phẩm hoặc bán thành phẩm tùy theo yêu cầu của quản lý.

2.3.3. Mối quan hệ giữa đối tượng kế toán tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành

Đối tượng kế toán tập hợp chi phí sản xuất và đối tượng tính giá thành có mối quan hệ với nhau trong hệ thống tính giá thành ở đơn vị. Việc xác định đối tượng kế toán tập hợp chi phí sản xuất tạo tiền đề tính giá thành.

- Đối tượng kế toán tập hợp chi phí sản xuất có thể chính là đối tượng tính giá thành.

- Một đối tượng kế toán tập hợp chi phí có thể bao gồm nhiều đối tượng tính giá thành sản phẩm hoặc một đối tượng tính giá thành cũng có thể bao gồm nhiều đối tượng kế toán tập hợp chi phí sản xuất.

2.4. Phương pháp tập hợp chi phí sản xuất

2.4.1. 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 được quy nạp trực tiếp vào từng đối tượng kế toán tập hợp chi phí có liên quan.

2.4.2. Phương pháp phân bổ gián tiếp

Phương pháp này 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 thức để phân bổ chi phí cho các đối tượng theo công thức sau đây:

$$C_i = \frac{\sum C}{\sum_{i=1}^n T_i} * T_i$$

Trong đó:

C_i là chi phí sản xuất phân bổ cho đối tượng i

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

$\sum_{i=1}^n T_i$: Tổng tiêu thức phân bổ

T_i : Tiêu thức phân bổ cho đối tượng i

2.5. Kế toán tập hợp chi phí sản xuất

2.5.1. Kế toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Tài khoản sử dụng '621' được mở chi tiết theo từng đối tượng tập hợp chi phí sản xuất.

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 nguyên vật liệu và báo cáo sử dụng vật liệu ở từng bộ phận, từng phân xưởng sản xuất.

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

- Đối với chi phí nguyên vật liệu chính, tiêu thức phân bổ có thể là chi phí định mức, chi phí kế hoạch, khối lượng sản phẩm sản xuất,...

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

Ví dụ 1: Một doanh nghiệp X sản xuất hai loại SPA và B. Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất là quá trình sản xuất của từng loại sản phẩm. Doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên. Trong tháng, có các tài liệu liên quan đến 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 cho sản xuất:

+ Cho sản phẩm A:	33.350.000 đ
+ Cho sản phẩm B:	<u>11.400.000 đ</u>
Cộng	44.750.000 đ

(2) Doanh nghiệp mua vật liệu phụ từ bên ngoài, giá mua theo hóa đơn chưa thuế GTGT là 8.800.000đ (chưa trả tiền cho người bán) đem vào sử dụng trực tiếp sản xuất hai sản phẩm, không qua nhập kho.

(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: 500.000 đ
- Bộ phận sản xuất sản phẩm B có thu hồi phế liệu nhập kho là: 250.000 đ

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

Bài giải:

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

(1)	Nợ TK 621:	44.750.000
	Chi tiết SP A	33.350.000
	Chi tiết SP B	11.400.000
	Có TK 152:	44.475.000

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

+ Xuất dùng cho SP A	33.350.000
+ Trừ vật liệu thừa nhập kho	<u>500.000</u>
- Chi phí thực tế	32.850.000
+ Xuất dùng cho SP B	11.400.000
+ Trừ phế liệu thu hồi	<u>250.000</u>
- Chi phí thực tế	11.150.000

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

$$\text{Hệ số phân bổ} = \frac{8.800.000}{32.850.000 + 11.150.000} = 0,2$$

Phân bổ cho từng sản phẩm như sau:

$$\text{Sản phẩm A} = 32.850.000 \times 0,2 = 6.570.000 \text{ đ}$$

$$\text{Sản phẩm B} = 11.150.000 \times 0,2 = 2.230.000 \text{ đ}$$

$$\text{Cộng} \quad \quad \quad \underline{8.800.000 \text{ đ}}$$

Kế toán ghi sổ theo định khoản:

Nợ TK 621:	8.800.000
Chi tiết SP A	6.570.000
Chi tiết SP B	2.230.000
Có TK 331:	8.800.000

(3) Nợ TK 152:	750.000
Có TK 621:	750.000
Chi tiết SP A:	500.000
Chi tiết SP B:	250.000

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

Nợ TK 154:	52.800.000
Chi tiết SP A:	39.420.000
Chi tiết SP B:	13.380.000
Có TK 621:	52.800.000

2.5.2. 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 thì được tập hợp chung, sau đó chọn tiêu thức phân bổ cho các đối tượng chịu chi phí liên quan.

Tiêu thức phân bổ chi phí nhân công trực tiếp có thể là chi phí tiền công định mức, giờ công định mức, giờ công thực tế, khối lượng sản phẩm sản xuất,...

Các khoản trích theo lương được tính cho từng đối tượng căn cứ tỷ lệ trích quy định hiện hành.

Ví dụ 2: Tiếp theo ví dụ 1, có tài liệu liên quan đến chi phí nhân công trực tiếp như sau: (Đvt: đồng)

(1) Căn cứ vào 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: 6.000.000 đ, cho công nhân sản xuất sản phẩm B là: 3.800.000 đ; tiền lương nghỉ phép của công nhân sản xuất sản phẩm B là: 2.000.000 đ

(2) Doanh nghiệp tiến hành trích trước tiền lương nghỉ phép của công nhân theo kế hoạch hàng tháng bằng 3% tiền lương phải trả.

(3) Trích BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ tính vào chi phí theo tỷ lệ 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.

Bài giải

(1) Căn cứ vào số liệu trên, kế toán ghi sổ như sau:

Nợ TK 622 : 9.800.000
Chi tiết SPA : 6.000.000
Chi tiết SPB : 3.800.000
Nợ TK 335 : 2.000.000
Có TK 334 : 11.800.000

(2) Trích trước chi phí tiền lương nghỉ phép của công nhân trực tiếp sản xuất theo kế hoạch hàng tháng bằng 3% lương phải trả.

Nợ TK 622 : 354.000 (11.800.000 x 3%)
Chi tiết SP A : 180.000
Chi tiết SP B : 174.000
Có TK 335: 354.000

(3) Trích các khoản tính vào chi phí theo quy định:

+ BHXH:	11.800.000 x 16%	= 1.888.000
+ BHYT:	11.800.000 x 3%	= 354.000
+ BHTN:	11.800.000 x 1%	= 118.000
+ KPCĐ :	11.800.000 x 2%	= 236.000
	Cộng:	<u>2.596.000</u>

Trong đó:

+ SPA:	6.000.000 x 22%	= 1.320.000
+ SPB:	5.800.000 x 22%	= 1.276.000
	Cộng	<u>2.596.000</u>

Kế toán ghi:

Nợ TK 622: 2.596.000

Chi tiết SPA: 1.320.000

Chi tiết SPB: 1.276.000

Có TK 338: 2.596.000

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

- Chi phí nhân công trực tiếp sản xuất sản phẩm A:

+ Tiền lương trực tiếp: 6.000.000

+ Trích tiền lương nghỉ phép: 180.000

+ Trích các khoản theo lương: 1.320.000

Cộng 7.500.000

- Chi phí nhân công trực tiếp sản xuất sản phẩm B:

+ Tiền lương trực tiếp : 3.800.000

+ Trích tiền lương nghỉ phép: 174.000

+ Trích các khoản theo lương: 1.276.000

Cộng 5.250.000

Nợ TK 154: 12.750.000

Chi tiết SPA : 7.500.000

Chi tiết SPB : 5.250.000

Có TK 622: 12.750.000

2.5.3. 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,...)

Trường hợp mỗi đơn vị, bộ phận sản xuất chỉ tiến hành sản xuất một loại sản phẩm 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, lao vụ đó.

Nếu có nhiều loại sản phẩm, công việc được thực hiện thì chi phí sản xuất chung của từng bộ phận, đơn vị được phân bổ cho các đối tượng liên quan theo các tiêu thức nhất định.

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

- Chi phí nhân công trực tiếp.

- Chi phí nguyên vật liệu chính 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, ...

Ví dụ 3: Tiếp theo ví dụ 1 và 2, trong kỳ chi phí sản xuất chung được tập hợp trên TK 627- chi phí sản xuất chung như sau:

- Chi phí nhân viên cán bộ quản lý	:	3.660.000 đ
- Chi phí vật liệu quản lý	:	1.000.000 đ
- Chi phí công cụ, dụng cụ quản lý	:	500.000 đ
- Chi phí khấu hao TSCĐ	:	10.000.000 đ
- Chi phí điện nước, dịch vụ mua ngoài	:	1.930.000 đ
- Chi phí khác bằng tiền	:	<u>1.594.000 đ</u>
Cộng	:	18.684.000 đ

Nếu phân bổ chi phí sản xuất chung cho sản phẩm A và sản phẩm B theo chi phí nhân công trực tiếp (mục 5.2) thì được kết quả:

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí sản xuất} \\ \text{chung phân bổ} \\ \text{cho sản phẩm A} \end{array} = \frac{18.684.000}{12.750.000} * 7.500.000 = 10.990.588 \text{ đ}$$

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí sản xuất} \\ \text{chung phân bổ} \\ \text{cho sản phẩm B} \end{array} = \frac{18.684.000}{12.750.000} * 5.250.000 = 7.693.412 \text{ đ}$$

Kế toán ghi:

Nợ TK 154:	18.684.000
Chi tiết SP A	10.990.588
Chi tiết SP B	7.693.412
Có TK 627	18.684.000

2.6. Phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang

Sản phẩm dở dang là khối lượng sản phẩm, công việc còn đang trong quá trình sản xuất, gia công, chế biến trên các giai đoạn của quy trình công nghệ hoặc đã hoàn thành một vài quy trình chế biến nhưng phải gia công chế biến tiếp mới trở thành thành phẩm.

Đánh giá sản phẩm dở dang là tính toán xác định phần chi phí sản xuất mà sản phẩm dở dang cuối kỳ phải chịu.

Các phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang gồm:

2.6.1. Theo chi phí vật liệu chính trực tiếp hoặc theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Theo phương pháp này, sản phẩm dở dang cuối kỳ chỉ bao gồm chi phí vật liệu chính trực tiếp hoặc chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, còn các chi phí gia công chế biến (chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung...) tính cả cho giá thành thành phẩm phải chịu.

$$D_{ck} = \frac{D_{đđ} + C_{vl}}{S_{tp} + S_d} * S_d \quad (1)$$

Trong đó:

D_{ck} và $D_{đđ}$: Chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ và đầu kỳ

C_{vl} : Chi phí vật liệu chính trực tiếp hoặc CPNVLT phát sinh trong kỳ

S_{tp} : Sản lượng thành phẩm

S_d : Sản lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ

Ví dụ: Một doanh nghiệp sản xuất, đánh giá sản phẩm dở dang theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, trong tháng sản xuất sản phẩm X có các số liệu sau đây:

- Chi phí sản xuất dở dang đầu tháng: 12.500.000đ

- Chi phí sản xuất trong tháng đã được tập hợp như sau:

+ Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp : 75.500.000đ

+ Chi phí nhân công trực tiếp : 17.360.000đ

+ Chi phí sản xuất chung : 21.700.000đ

Trong tháng sản xuất hoàn thành nhập kho 1.800 thành phẩm, còn 200 sản phẩm dở dang. Xác định chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ của doanh nghiệp ?

Áp dụng công thức trên ta có chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ của doanh nghiệp là:

$$D_{ck} = \frac{12.500.000 + 75.500.000}{1.800 + 200} * 200 = 8.800.000đ$$

Phương pháp này đơn giản, khối lượng tính toán ít nhưng thông tin về chi phí sản xuất dở dang có độ chính xác không cao vì không tính đến các chi phí chế biến. Tuy nhiên, phương pháp này có thể áp dụng thích hợp trong trường hợp chi phí nguyên vật liệu trực tiếp hoặc chi phí vật liệu chính trực tiếp chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi phí sản xuất, khối lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ ít và không có biến động nhiều so với đầu kỳ.

2.6.2. Theo khối lượng sản phẩm hoàn thành tương đương

Theo phương pháp này, trước hết cần căn cứ khối lượng sản phẩm dở dang và mức độ chế biến chúng để tính đổi khối lượng sản phẩm dở dang ra khối lượng sản phẩm hoàn thành tương đương, sau đó tính toán xác định từng khoản mục chi phí cho sản phẩm dở dang theo nguyên tắc:

- Đối với chi phí sản xuất bỏ vào một lần ngay từ đầu dây chuyền công nghệ thì tính cho sản phẩm dở dang theo công thức (1).

- Đối với chi phí bỏ dần trong quá trình sản xuất thì tính cho sản phẩm dở dang theo công thức:

$$Dck = \frac{D\ddot{d}\ddot{d} + C}{Stp + S'd} * S'd$$

Trong đó:

C: Được tính theo từng khoản mục chi phí tương ứng phát sinh trong kỳ

S'_d: Là khối lượng sản phẩm dở dang đã tính đổi ra khối lượng sản phẩm hoàn thành tương đương theo tỷ lệ chế biến hoàn thành (%HT)

$$S'_d = S_d \times \%HT$$

Ví dụ: Một doanh nghiệp sản xuất, đánh giá sản phẩm dở dang theo khối lượng sản phẩm hoàn thành tương đương, trong tháng sản xuất sản phẩm X có các số liệu sau đây:(Đvt: đồng)

- Chi phí sản xuất dở dang đầu tháng gồm:

+ Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	: 12.500.000
+ Chi phí nhân công trực tiếp	: 9.000.000
+ Chi phí sản xuất chung	: 11.220.000

- Chi phí sản xuất trong tháng đã được tập hợp như sau:

+ Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	: 75.500.000
+ Chi phí nhân công trực tiếp	: 17.360.000
+ Chi phí sản xuất chung	: 21.700.000

Trong tháng sản xuất hoàn thành nhập kho 1.800 thành phẩm, còn 200 sản phẩm dở dang với mức độ chế biến hoàn thành 40%.

Hãy xác định chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ của doanh nghiệp ?

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp trong sản phẩm dở dang cuối kỳ:

$$= \frac{12.500.000 + 75.500.000}{1.800 + 200} * 200 = 8.800.000đ$$

- Chi phí nhân công trực tiếp:

$$= \frac{9.000.000 + 17.360.000}{1.800 + 200 * 40\%} * 200 * 40\% = 1.121.702đ$$

- Chi phí sản xuất chung:

$$= \frac{11.220.000 + 21.700.000}{1.800 + 200 * 40\%} * 200 * 40\% = 1.400.851đ$$

Vậy chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ của doanh nghiệp là:

$$8.800.000 + 1.121.702 + 1.400.851 = 11.322.553đ$$

Phương pháp đánh giá này đảm bảo tính hợp lý và mức độ tin cậy cao hơn phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang theo chi phí vật liệu. Tuy nhiên, phương pháp này có nhược điểm là khối lượng tính toán nhiều và việc đánh giá mức độ chế biến hoàn thành của sản phẩm dở dang trên các công đoạn của dây chuyền sản xuất là khá phức tạp.

2.6.3. Đánh giá sản phẩm dở dang theo chi phí sản xuất định mức

Theo phương pháp này, kế toán căn cứ vào khối lượng sản phẩm dở dang đã kiểm kê, xác định ở từng công đoạn sản xuất và định mức từng khoản mục chi phí ở từng công đoạn sản xuất tương ứng cho từng đơn vị sản phẩm để tính ra chi phí định mức ở khối lượng sản phẩm dở dang từng công đoạn. Sau đó tập hợp lại cho từng loại sản phẩm.

Trong phương pháp này, các khoản mục chi phí được tính cho sản phẩm dở dang theo mức độ hoàn thành của sản phẩm dở dang.

2.6.4. Đánh giá sản phẩm dở dang trong doanh nghiệp sản xuất nông nghiệp và xây dựng cơ bản

2.6.4.1. Đánh giá sản phẩm dở dang trong doanh nghiệp sản xuất nông nghiệp

Sản xuất nông nghiệp bao gồm các ngành trồng trọt, chăn nuôi và chế biến. Sản phẩm dở dang của ngành chế biến có thể được đánh giá theo một trong các phương pháp nêu trên. Đối với sản phẩm ngành trồng trọt, chăn nuôi, do tính đặc thù của sản xuất nông nghiệp nên có nhiều khác biệt và có phần phức tạp hơn.

- Đối với sản phẩm trồng trọt

+ Nếu cây trồng sản xuất trong kỳ nhưng đến cuối kỳ chưa có sản phẩm thu hoạch thì toàn bộ chi phí các khâu làm đất, gieo trồng, chăm sóc,... đã chi ra trong kỳ đều là chi phí sản xuất dở dang.

+ Nếu cây trồng có thu hoạch một phần sản phẩm trong kỳ, một phần sẽ thu hoạch tiếp ở kỳ sau thì chi phí sản xuất đã tập hợp trong kỳ phải tính một phần cho sản phẩm dở dang cuối kỳ theo tỷ lệ giữa diện tích hoặc sản lượng đã thu hoạch so với tổng số diện tích đã gieo trồng hoặc tổng số sản lượng dự kiến sẽ thu hoạch.

$$\begin{array}{l}
 \text{Chi phí sản phẩm dở dang cuối kỳ} \\
 = \frac{\text{Chi phí sản phẩm dở dang đầu kỳ} + \text{Chi phí sản xuất trong kỳ (không kể chi phí thu hoạch)}}{\text{Diện tích (Sản lượng) đã thu hoạch} + \text{Diện tích chưa thu hoạch (Sản lượng dự kiến sẽ thu hoạch)}} * \text{Diện tích chưa thu hoạch (Sản lượng dự kiến sẽ thu hoạch)}
 \end{array}$$

Phải loại trừ chi phí thu hoạch vì khoản chi này liên quan đến sản phẩm đã thu hoạch và tính hết vào giá thành sản phẩm đã thu hoạch.

- Đối với sản phẩm chăn nuôi:

+ Trường hợp chăn nuôi lấy thịt, phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang tương tự đối với sản phẩm đã trình bày ở trên.

+ Đối với loại hình chăn nuôi gia súc cơ bản (cho thu hoạch sản phẩm) không qua giết thịt như gia súc sinh sản, gia súc nuôi để lấy lông, len,... thì tùy trường hợp cụ thể mà vận dụng phương pháp tính giá thành.

2.6.4.2. Đánh giá sản phẩm dở dang trong xây dựng cơ bản

Đối với các đơn vị sản xuất xây lắp, nếu sản phẩm xây lắp quy định chỉ bàn giao thanh toán sau khi đã hoàn thành toàn bộ công trình thì hạn mục công trình chưa bàn giao thanh toán được coi là sản phẩm xây lắp dở dang. Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ sẽ được tính một phần cho sản phẩm dở dang cuối kỳ theo tỷ lệ dự toán công trình.

$$\begin{array}{l}
 \text{Chi phí sản phẩm dở dang cuối kỳ} \\
 = \frac{\text{Chi phí sản phẩm dở dang đầu kỳ} + \text{Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ}}{\text{Giá dự toán của các giai đoạn xây dựng hoàn thành} + \text{Giá dự toán của giai đoạn xây dựng dở dang}} * \text{Giá dự toán của giai đoạn dở dang cuối kỳ}
 \end{array}$$

2.7. Các phương pháp xác định chi phí và giá thành sản phẩm

2.7.1. Tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành theo phương pháp toàn bộ

Phương pháp tính giá toàn bộ là phương pháp mà toàn bộ chi phí liên quan đến quá trình sản xuất sản phẩm tại phân xưởng, tại nơi sản xuất được tính vào giá thành của sản phẩm hoàn thành.

Theo phương pháp tính giá toàn bộ, giá thành sản phẩm hoàn thành bao gồm ba loại phí: chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp; chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

Kế toán tài chính sử dụng phương pháp tính giá toàn bộ. Dựa vào số liệu thực tế, nhằm mục đích lập Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh vào

cuối kỳ kế toán. Còn kế toán quản trị thì sử dụng phương pháp này, dựa vào số liệu tạm tính (dự toán), để định giá bán sản phẩm, đánh giá hiệu quả nội bộ kiểm soát chi phí theo từng bộ phận phát sinh chi phí và ra quyết định.

Phương pháp tính giá toàn bộ gồm hai hệ thống tính giá thành sản phẩm là: hệ thống tính giá thành theo công việc và hệ thống tính giá thành theo quá trình sản xuất.

2.7.1.1. Tổ chức kế toán chi phí và tính giá thành sản xuất theo công việc

a. Đặc điểm của hệ thống tính giá thành dựa trên công việc

Tính giá thành theo công việc còn được gọi là tính giá thành theo đơn đặt hàng được áp dụng phổ biến ở các doanh nghiệp sản xuất theo đơn đặt hàng. Sản phẩm theo đơn đặt hàng thường có các đặc điểm:

- Tính độc đáo theo yêu cầu của từng đơn đặt hàng: số lượng đặt làm thường rất ít, các sản phẩm không giống nhau, không có sự lặp lại trong hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, như: xây dựng các công trình dân dụng, thủy lợi, cầu đường, công, hoạt động in ấn, sản xuất đồ gỗ, đóng tàu, ô tô,...

- Hoạt động sản xuất có thời gian bắt đầu và kết thúc rõ ràng.
- Sản phẩm trong hệ thống tính giá thường có giá trị cao.
- Được đặt mua trước khi sản xuất.

b. Quá trình kế toán chi phí và tính giá thành sản xuất theo công việc

- Đối tượng kế toán chi phí sản xuất là đơn đặt hàng hoặc theo từng sản phẩm, loại sản phẩm nhất định.

- Đối tượng tính giá thành là từng loại sản phẩm hoàn thành.
- Quá trình kế toán chi phí và tính giá thành được tiến hành như sau:
 - + Đối với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp:

Thường là các chi phí trực tiếp liên quan đến từng đối tượng tập hợp chi phí nên sẽ được tập hợp cho từng đơn đặt hàng. Trường hợp một phân xưởng sản xuất (bộ phận sản xuất) đảm nhận sản xuất nhiều đơn đặt hàng, các chi phí sản xuất trước hết được tập hợp cho từng phân xưởng, trong mỗi phân xưởng sẽ chi tiết cho từng đơn đặt hàng.

- + Đối với chi phí sản xuất chung

- Nếu mỗi phân xưởng chỉ tiến hành sản xuất một đơn đặt hàng chi phí sản xuất chung cũng là chi phí trực tiếp nên cũng được tập hợp trực tiếp cho từng đơn đặt hàng tương tự như đối với chi phí vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp.

- Nếu một phân xưởng sản xuất nhiều đơn đặt hàng, chi phí sản xuất chung sẽ được tập hợp riêng, sau đó sẽ tiến hành phân bổ cho từng đơn đặt hàng theo những tiêu thức phù hợp như là tổng thời gian lao động trực tiếp, tổng số giờ máy hoạt động, tổng số chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp,...

Kế toán không cần đánh giá chi phí sản xuất còn dở dang vì tổng chi phí sản xuất đã tập hợp theo từng đơn đặt hàng chưa hoàn thành cũng chính là chi phí sản xuất dở dang của đơn đặt hàng đó.

c. Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành theo công việc theo hệ thống kế toán hiện hành

Các tài khoản được sử dụng: TK 621, 622, 627 và TK 154 hoặc TK 631 “Giá thành sản xuất”.

Ngoài ra, kế toán còn sử dụng TK 155 “Thành phẩm” để phản ánh giá trị thành phẩm hoàn thành và tài khoản 632 “Giá vốn hàng bán” để phản ánh giá vốn thành phẩm tiêu thụ.

Trình tự kế toán theo phương pháp kê khai thường xuyên:

- Kế toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Căn cứ các phiếu xuất kho vật liệu chính, vật liệu phụ, vật liệu khác liên quan trực tiếp đến từng đơn đặt hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 621

Có TK 152

Cuối kỳ, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được kết chuyển vào TK 154:

Nợ TK 154

Có TK 621

- Kế toán chi phí nhân công trực tiếp

Căn cứ vào các chứng từ gốc chi phí tiền lương và các khoản trích theo lương, kế toán ghi:

Nợ TK 622

Có TK 334

Có TK 338

Cuối kỳ, chi phí nhân công trực tiếp được kết chuyển vào TK 154

Nợ TK 154

Có TK 622

- Kế toán chi phí sản xuất chung

Căn cứ vào chứng từ gốc, các bảng phân bổ vật liệu, nhân công, khấu hao... liên quan đến chi phí sản xuất chung, kế toán ghi sổ chi phí này theo định khoản:

Nợ TK 627

Có TK 111, 112, 152, 153, 214, 334, ...

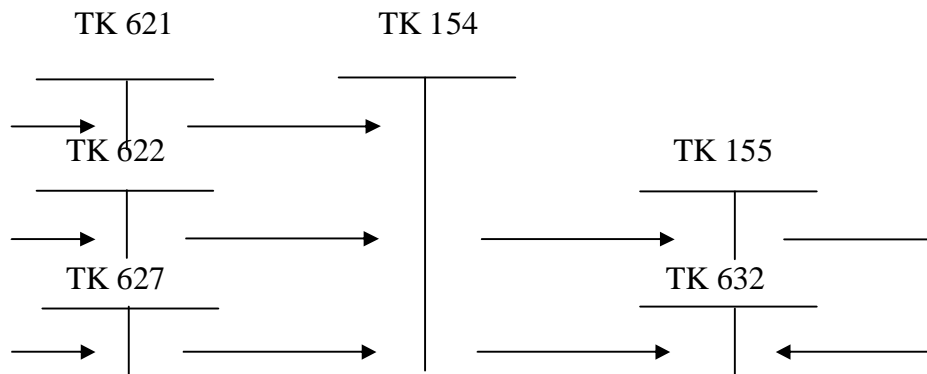
Cuối kỳ, chi phí sản xuất chung được kết chuyển:

Nợ TK 154

Có TK 627

Sơ đồ kế toán chi phí và tính giá thành theo công việc:

Theo phương pháp kê khai thường xuyên



Trong phương pháp này, mỗi đơn đặt hàng được mở 1 phiếu tính giá thành công việc hay còn gọi là phiếu tính giá thành theo đơn đặt hàng.

2.7.1.2. Tổ chức kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo quá trình sản xuất

a. Điều kiện áp dụng

Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành theo quá trình sản xuất được áp dụng trong các doanh nghiệp sản xuất hàng loạt lớn những sản phẩm tương tự nhau hoặc chỉ sản xuất một loại sản phẩm, quá trình sản xuất trải qua nhiều bước chế biến nối tiếp nhau. Mỗi bước chế biến tạo ra một bán thành phẩm, bán thành phẩm của bước này là đối tượng chế biến ở bước kế tiếp.

Các doanh nghiệp thường 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, ... Các sản phẩm này có thể được khách hàng đặt mua trước hoặc sau khi sản xuất.

b. Đặc điểm kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành theo quá trình sản xuất

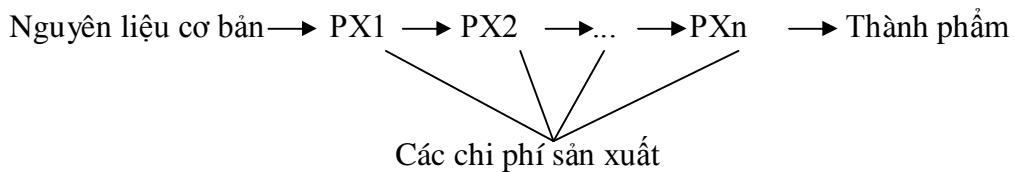
- Đối tượng kế toán chi phí sản xuất trong trường hợp này là từng công đoạn hoặc từng bộ phận sản xuất (phân xưởng) khác nhau ở doanh nghiệp.

- Đối tượng tính giá thành: Tùy thuộc vào quy trình công nghệ và tính chất sử dụng sản phẩm, cụ thể như sau:

+ Đối với quy trình sản xuất liên tục

Trong quy trình này, các hoạt động sản xuất, chế tạo diễn ra ở các phân xưởng kế tiếp nhau, các đơn vị sản phẩm vận động từ phân xưởng sản xuất này sang phân xưởng sản xuất khác một cách liên tục cho đến khi hoàn thành (thành phẩm). Sản phẩm hoàn thành ở từng giai đoạn gọi là bán thành phẩm.

Mô hình quy trình sản xuất liên tục:



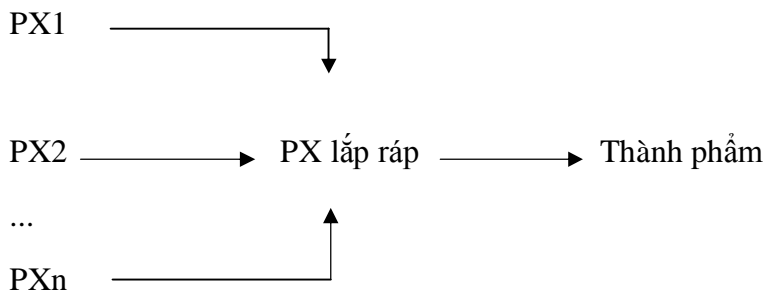
Đối tượng tính giá thành là thành phẩm ở giai đoạn cuối cùng. Nếu bán thành phẩm có bán ra ngoài thì doanh nghiệp còn phải tổ chức tính giá thành cho cả bán thành phẩm ở từng giai đoạn sản xuất.

- Quy trình sản xuất chế tạo song song

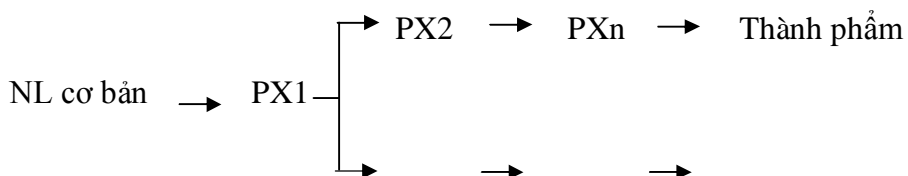
Trường hợp này, các bộ phận chi tiết sản phẩm được sản xuất, chế tạo một cách độc lập, song song và cuối cùng được lắp ráp, kết nối thành sản phẩm cuối cùng.

Đối tượng tính giá thành là từng chi tiết sản phẩm tại từng phân xưởng.

Mô hình quy trình sản xuất, chế tạo song song



- Quy trình sản xuất, chế tạo hỗn hợp



Đối tượng kế toán chi phí sản xuất vẫn là từng giai đoạn (phân xưởng) sản xuất. Còn đối tượng tính giá thành là các loại thành phẩm ở giai đoạn cuối cùng và cũng có thể là bán thành phẩm ở từng giai đoạn chế biến.

c. Quá trình kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành theo quá trình sản xuất

- Trình tự kế toán chi phí và giá thành
- + Kế toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Căn cứ các phiếu xuất kho vật liệu chính, vật liệu phụ, vật liệu khác liên quan trực tiếp đến từng đơn đặt hàng, kế toán ghi:

Nợ TK 621

Có TK 15

Cuối kỳ, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được kết chuyển vào TK 154 theo phân xưởng:

Nợ TK 154

Có TK 621

- + Kế toán chi phí nhân công trực tiếp

Căn cứ vào các chứng từ gốc chi phí tiền lương và các khoản trích theo lương, kế toán ghi:

Nợ TK 622 – Chi tiết cho từng phân xưởng

Có TK 334

Có TK 338

Cuối kỳ, chi phí nhân công trực tiếp được kết chuyển vào TK 154

Nợ TK 154

Có TK 622

- + Kế toán chi phí sản xuất chung

Thông thường, chi phí sản xuất chung trong trường hợp này sẽ được tập hợp riêng cho từng phân xưởng và kết chuyển cho sản phẩm từng phân xưởng theo mức thực tế phát sinh.

Nếu sản lượng sản xuất không ổn định và chi phí sản xuất chung có biến động giữa các kỳ thì có thể phân bổ chi phí sản xuất chung theo kế hoạch và cuối kỳ tiến hành điều chỉnh chênh lệch cho các đối tượng có liên quan.

Khi phát sinh chi phí sản xuất chung, kế toán ghi:

Nợ TK 627 – Chi tiết cho từng phân xưởng

Có TK 111, 112, 152, 153, 214, 334, ...

Cuối kỳ, chi phí sản xuất chung được kết chuyển theo phân xưởng hoặc theo loại sản phẩm:

Nợ TK 154

Có TK 627

+ Kết chuyển thành phẩm:

- Nếu thành phẩm nhập kho sẽ ghi:

Nợ TK 155: Theo phương pháp kê khai thường xuyên

Có TK 154

Hoặc: Nợ TK 632: Theo phương pháp kiểm kê định kỳ

Có TK 631

- Nếu chuyển sang giai đoạn chế biến kế tiếp thì ghi:

Trường hợp doanh nghiệp sử dụng phương pháp kiểm kê định kỳ:

Nợ TK 154 – PX1

Có TK 631 – PX1

Hoặc: Nợ TK 631 – PX2

Có TK 631 – PX1

• Đến giai đoạn cuối cùng, thành phẩm sản xuất hoàn thành nhập kho, kế toán ghi:

Nợ TK 155: Theo phương pháp kê khai thường xuyên

Có TK 154

Hoặc: Nợ TK 632: Theo phương pháp kiểm kê định kỳ

Có TK 631: PXn

- Phương pháp tính giá thành ở từng giai đoạn và tính giá thành thành phẩm

- Báo cáo chi phí sản xuất và giá thành (Gọi tắt là báo cáo sản xuất)

Báo cáo chi phí sản xuất và giá thành là báo cáo hoạt động sản xuất trong một kỳ ở một phân xưởng sản xuất, mỗi phân xưởng cần lập một báo cáo riêng để báo cáo cho cấp có thẩm quyền.

Nội dung báo cáo gồm 3 phần:

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

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

- Phần 3: Cân đối chi phí

- Trình tự tính giá thành theo quá trình và lập báo cáo sản xuất

Việc tính giá thành và lập báo cáo sản xuất ở mỗi phân xưởng thường được tiến hành theo các bước sau đây:

Bước 1: Kiểm kê và báo cáo khối lượng hoàn thành, khối lượng hoàn thành tương đương.

Mục đích của bước này là kiểm kê, phản ánh khối lượng vật chất đi qua phân xưởng và xác định khối lượng hoàn thành tương đương của sản phẩm dở dang đầu kỳ và cuối kỳ.

Khối lượng sản phẩm sản xuất của từng phân xưởng được cân đối bằng các phương trình sau đây:

$$\begin{array}{l} \text{Khối lượng đầu vào} \\ \text{(Chuyển đến trong kỳ)} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Khối lượng đầu ra} \\ \text{(Chuyển đi trong kỳ)} \end{array}$$

Cụ thể là:

$$\begin{array}{l} \text{Khối lượng} \\ \text{sản phẩm dở} \\ \text{dang đầu kỳ} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Khối lượng mới} \\ \text{đưa vào sản xuất} \\ \text{trong kỳ} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Khối lượng} \\ \text{hoàn thành} \\ \text{trong kỳ} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Khối lượng} \\ \text{dở dang cuối} \\ \text{kỳ} \end{array}$$

Và:

$$\begin{array}{l} \text{Khối lượng mới đưa vào sản} \\ \text{xuất và kinh doanh trong kỳ} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Khối lượng} \\ \text{hoàn thành} \\ \text{trong kỳ} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Khối lượng dở} \\ \text{dang đầu kỳ} \end{array}$$

Khối lượng tương đương của sản phẩm dở dang cuối kỳ là khối lượng quy đổi cho khối lượng dở dang đó căn cứ trên tỷ lệ hoàn thành của từng yếu tố sản xuất so với thành phẩm của phân xưởng đó.

Về nguyên tắc, việc quy đổi khối lượng tương đương phải tính theo từng yếu tố sản xuất. Tuy vậy, để đơn giản, người ta thường phân biệt hai loại chi phí:

+ Đối với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: Căn cứ vào định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp cho từng giai đoạn.

+ Đối với chi phí chế biến (nhân công trực tiếp, sản xuất chung) thường căn cứ vào các định mức chi phí nhân công cho từng giai đoạn chế biến.

Trong thực tế, cũng có thể quy định tỷ lệ hoàn thành chung cho cả nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung để đơn giản, thuận tiện cho công tác tính toán.

Chẳng hạn, ở phân xưởng có 100 sản phẩm dở dang đầu kỳ đã hoàn thành 70% (Tính chung cho tất cả các yếu tố sản xuất), như vậy khối lượng tương đương của khối lượng dở dang đầu kỳ là:

$$100 * (100\% - 70\%) = 30 \text{ sản phẩm hoàn thành tương đương}$$

* Có thể xác định khối lượng tương đương trong kỳ của mỗi phân xưởng bằng một trong các phương pháp sau:

- + Phương pháp bình quân
- + Phương pháp nhập trước - xuất trước

Bước 2: Tổng hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm phân xưởng

+ Đối với việc tổng hợp chi phí sản xuất.

@ Trường hợp doanh nghiệp áp dụng phương pháp bình quân để tính khối lượng tương đương thì chi phí của phân xưởng gồm hai bộ phận:

- + Chi phí khối lượng dở dang đầu kỳ
- + Chi phí phát sinh trong kỳ

@ Trường hợp doanh nghiệp áp dụng phương pháp nhập trước xuất trước thì chi phí tổng hợp của phân xưởng chỉ gồm chi phí phát sinh trong kỳ.

+ Tính giá thành sản xuất phân xưởng

$$\text{Chi phí đơn vị (Giá thành sản xuất phân xưởng theo yếu tố chi phí)} = \frac{\text{Tổng chi phí trong kỳ đã tổng hợp (Theo yếu tố chi phí)}}{\text{Khối lượng tương đương (của từng yếu tố)}}$$

Bước 3: Lập cân đối chi phí của phân xưởng

Phần cân đối chi phí gồm hai nội dung là:

- + Các khoản chi phí được tính trong kỳ
- + Chi phí đã tính cho sản phẩm đã hoàn thành trong kỳ và cho sản phẩm dở dang cuối kỳ.

7.2 Tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành theo phương pháp trực tiếp

Tính giá thành theo phương pháp trực tiếp là phương pháp mà theo đó, chỉ có các chi phí sản xuất biến đổi liên quan đến sản xuất sản phẩm tại phân xưởng mới

được tính vào giá thành sản phẩm hoàn thành. Phần chi phí sản xuất chung cố định không được tính vào giá thành sản phẩm hoàn thành. Đây có thể coi là cách tính giá thành không đầy đủ để phục vụ những nhu cầu riêng trong doanh nghiệp. Cách tính này vì thế không liên quan đến thông tin tài chính công bố ra bên ngoài.

Chương 3

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ DOANH THU VÀ KẾT QUẢ KINH DOANH

3.1. Định giá sản phẩm trong doanh nghiệp

Giá bán sản phẩm là nhân tố có ảnh hưởng trực tiếp đến doanh thu, lợi nhuận của doanh nghiệp. Việc định giá bán sản phẩm là rất cần thiết để doanh nghiệp có thể tồn tại trên thị trường.

Nhà quản trị cần chú ý một số điểm sau đây khi áp dụng lý thuyết kinh tế định giá sản phẩm:

- Giá bán của sản phẩm chịu sự tác động bởi nhiều yếu tố khác nhau nên không thể là một giá ổn định đối với một khối lượng sản phẩm tiêu thụ quá lớn.

- Doanh nghiệp có thể tăng doanh thu khi giảm giá hàng bán và bán ra được một khối lượng lớn. Song, tốc độ tăng doanh thu đến một lúc sẽ giảm khi giá bán sản phẩm giảm dần.

- Khối lượng sản phẩm tiêu thụ tăng làm cho chi phí tăng nhưng không hoàn toàn theo mức độ tỷ lệ thuận.

- Doanh nghiệp thực hiện chính sách tăng tổng doanh thu thì trong thời gian đầu tỷ lệ tăng doanh thu sẽ cao hơn tỷ lệ tăng chi phí. Song, tới một mức nhất định tốc độ tăng chi phí sẽ đạt bằng tốc độ tăng doanh thu. Khi đó, việc sản xuất thêm sản phẩm nhằm mục đích tiêu thụ một khối lượng lớn là phương án cần được xem xét để lựa chọn vì sẽ đảm bảo cho doanh nghiệp thu được lợi nhuận cao nhất với khối lượng sản phẩm tiêu thụ và giá bán hợp lý nhất.

3.1.1. Phương pháp định giá sản phẩm thông thường

$$\text{Giá bán (g)} = \text{Chi phí gốc} + \text{Chi phí cộng thêm}$$

- Chi phí gốc là cơ sở để xác định giá bán sản phẩm. Tùy theo cách định giá mà chi phí gốc bao gồm các yếu tố chi phí khác nhau.

- Chi phí cộng thêm là một tỷ lệ cộng thêm nhất định nhằm đảm bảo cho doanh nghiệp có thể bù đắp được toàn bộ chi phí liên quan đến sản xuất và tiêu thụ sản phẩm, đồng thời đạt được mức hoà vốn và lợi nhuận mong muốn.

$$\text{Chi phí cộng thêm} = \text{Chi phí gốc} * \text{Tỷ lệ chi phí cộng thêm}$$

$$\begin{array}{l} \text{Mức hoàn vốn} \\ \text{mong muốn} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ hoàn vốn} \\ \text{mong muốn} \end{array} * \begin{array}{l} \text{Vốn đầu tư hoạt động} \\ \text{sản xuất kinh doanh} \end{array}$$

3.1.1.1. Định giá bán sản phẩm dựa vào giá thành sản xuất sản phẩm

$$\text{Giá bán (g)} = Z_{sx} + \text{CP cộng thêm}$$

$$Z_{sx} = \text{CP NVLTT} + \text{CP NCTT} + \text{CP SXC}$$

$$\text{CP cộng thêm} = Z_{sx} \times \text{Tỷ lệ CP cộng thêm}$$

$$\text{Tỷ lệ CP cộng thêm} = \frac{\text{Mức hoàn vốn mong muốn} + \text{CPBH} + \text{CPQLDN}}{Z_{sx}} * 100\%$$

Tỷ lệ chi phí cộng thêm được xác định theo tài liệu kế hoạch (dự toán).

Ví dụ 1: Tại một doanh nghiệp sản xuất và tiêu thụ sản phẩm A, trong năm 2010 có tài liệu như sau: (Đvt: 1.000 đ)

I. Tài liệu kế hoạch.

- Số vốn đầu tư vào hoạt động sản xuất kinh doanh là: 800.000
- Dự kiến mỗi năm sản xuất, tiêu thụ: 780 sản phẩm A
- Dự toán chi phí sản xuất và tiêu thụ: 408.000, trong đó:
 - Chi phí NVL trực tiếp : 150.000
 - Chi phí nhân công trực tiếp : 75.000
 - Chi phí SXC : 80.000

Trong đó:

+ Biến phí SXC	: 20.000
+ Định phí SXC	: 60.000
- Chi phí bán hàng	: 20.000

Trong đó:

+ Biến phí bán hàng	: 12.000
+ Định phí bán hàng	: 8.000
- Chi phí QLDN	: 83.000

Trong đó:

+ Biến phí QLDN	: 15.000
+ Định phí QLDN	: 68.000

- Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư mong muốn: 10%

II. Tài liệu thực tế về sản xuất và tiêu thụ sản phẩm A

- Tổng giá thành sản xuất của 800 sản phẩm A gồm các khoản mục sau:
 - Chi phí NVL trực tiếp : 160.000
 - Chi phí nhân công trực tiếp : 80.000

- Chi phí SXC	: 88.000
Trong đó:	
+ Biến phí SXC	: 22.000
+ Định phí SXC	: 66.000
2. Tổng chi phí bán hàng	: 24.000
Trong đó:	
+ Biến phí bán hàng	: 16.000
+ Định phí bán hàng	: 8.000
3. Tổng chi phí QLDN	: 96.000
Trong đó:	
+ Biến phí QLDN	: 28.200
+ Định phí QLDN	: 67.200

Việc định giá bán sản phẩm dựa vào giá thành sản xuất sản phẩm được tiến hành như sau:

(1) Trước hết xác định tỷ lệ phần trăm chi phí cộng thêm vào chi phí gốc (căn cứ vào tài liệu kế hoạch, dự kiến):

Tỷ lệ chi phí cộng thêm vào chi phí gốc:

$$= \frac{(10\% * 800.000) + (20.000 + 83.000)}{150.000 + 75.000 + 80.000} * 100 = \frac{183.000}{305.000} * 100 = 60\%$$

(2) Xác định chi phí sản xuất gốc (căn cứ vào tài liệu thực tế)

Sản lượng: 800 sp

Khoản mục	Tổng giá thành	Giá thành đơn vị
CP NVLTT	160.000	200
CP NCTT	80.000	100
CP SXC	88.000	110
Trong đó:		
- Biến phí SXC	22.000	27,5
- Định phí SXC	66.000	82,5
Cộng	328.000	410

(3) Xác định phần chi phí cộng thêm:

+ Tổng chi phí cộng thêm = 60% x 328.000 = 196.800

+ Chi phí tính cho mỗi đơn vị sản phẩm: 246

(4) Định giá bán sản phẩm:

+ Tổng giá bán 800 sản phẩm là : 328.000 + 196.800 = 524.800

+ Giá bán đơn vị sản phẩm A : 410 + 246 = 656

Với việc định giá sản phẩm như trên, nếu doanh nghiệp tiêu thụ hết 800 sản phẩm A thì kết quả tiêu thụ như sau:

+ Tổng doanh thu : 524.800 (800 x 656)

+ Giá vốn hàng bán : 328.000 (800 x 410)

+ Chi phí bán hàng	:	24.000
+ Chi phí QLDN	:	96.000
Kết quả tiêu thụ	:	76.800

Như vậy phần chi phí cộng thêm là 196.800 đã đủ để bù đắp phần chi phí bán hàng và chi phí QLDN đồng thời doanh nghiệp còn đạt lãi là 76.800

Với kết quả lãi là 76.800 thì tỷ lệ hoàn vốn đầu tư thực hiện được là:

$$\frac{76.800}{800.000} = 9,6\%$$

Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư thực tế 9,6% xấp xỉ với tỷ lệ hoàn vốn đầu tư mong muốn: 10%.

3.1.1.2. Theo biến phí trong giá thành toàn bộ của sản phẩm tiêu thụ

$$\text{Giá bán (g)} = \text{Biến phí sản xuất} + \text{CP cộng thêm}$$

Biến phí SX gồm: CP NVLTT, CP NCTT, BP SXC, BP BH, BP QLDN

$$\text{CP cộng thêm} = \text{Biến phí SX} * \text{Tỷ lệ CP cộng thêm}$$

$$\text{Tỷ lệ CP cộng thêm} = \frac{\text{Mức hoàn vốn mmuốn} + \text{ĐPSXC} + \text{ĐPBH} + \text{ĐPQLDN}}{\text{Biến phí sản xuất}} \times 100\%$$

$$\begin{array}{l} \text{Tổng} \\ \text{giá} \\ \text{bán} \end{array} = \begin{array}{cccccccccc} \text{CP} & \text{CP} & & \text{BP} & \text{BP} & \text{BP} & \text{ĐP} & \text{Đ} & \text{ĐP} & \text{Mức} \\ \text{NV} & \text{N} & & \text{SX} & \text{B} & \text{QL} & \text{SX} & \text{P} & \text{QL} & \text{hoàn} \\ \text{LT} & \text{CT} & + & \text{C} & \text{H} & \text{DN} & \text{C} & \text{B} & \text{DN} & \text{vốn} \\ \text{T} & \text{T} & & & & & & \text{H} & & \text{mong} \\ & & & & & & & & & \text{muốn} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{Tổng} \\ \text{giá} \\ \text{bán} \end{array} = \begin{array}{cccccc} \text{CPNV} & \text{CPN} & \text{CP} & \text{CP} & \text{CP} & \text{Mức hoàn} \\ \text{LTT} & \text{CTT} & \text{SXC} & \text{BH} & \text{QLDN} & \text{vốn mong} \\ & & & & & \text{muốn} \end{array}$$

Ví dụ 2: Dữ liệu giống ví dụ 1, yêu cầu định giá bán sản phẩm dựa vào biến phí trong giá thành toàn bộ của sản phẩm tiêu thụ.

(1) Xác định tỷ lệ chi phí cộng thêm vào chi phí gốc:

$$\begin{aligned} \text{Tỷ lệ CP} \\ \text{cộng thêm} &= \frac{10\% \times 800.000 + 60.000 + 8.000 + 68.000}{150.000 + 75.000 + 20.000 + 12.000 + 15.000} \times 100\% \\ &= 79,4\% \end{aligned}$$

(2) Xác định biến phí trong giá thành toàn bộ sản phẩm tiêu thụ:

DVT 1.000đ

Biến phí	Toàn bộ sản phẩm	Đơn vị sản phẩm
CP NVL trực tiếp	160.000	200
CP nhân công trực tiếp	80.000	100
Biến phí CP SXC	22.000	27,5
Biến phí CP bán hàng	16.000	20
Biến phí CP QLDN	28.800	36
Tổng	306.800	383,5

(3) Xác định phần chi phí cộng thêm cho toàn bộ sản phẩm là:

$$79,4\% \times 306.800 = 243.599,2$$

Tương ứng cho mỗi đơn vị là:

$$383,5 \times 79,4\% = 304,5$$

Giá bán của toàn bộ sản phẩm tiêu thụ là:

$$306.800 + 243.599,2 = 550.399,2$$

Tương ứng cho một đơn vị sản phẩm là:

$$304,5 + 383,5 = 688$$

3.1.2. Xác định giá chuyển giao nội bộ

Giá chuyển giao nội bộ là giá bán sản phẩm giữa các đơn vị thành viên trong một doanh nghiệp hoặc giữa đơn vị cấp dưới với đơn vị cấp trên trong một doanh nghiệp.

Khi định giá chuyển giao nội bộ, đơn vị chuyển nhượng phải định giá sao cho mức giá đó có thể bù đắp được chi phí sản xuất sản phẩm; đảm bảo lợi ích chung toàn doanh nghiệp; Đồng thời, có thể kích thích các bộ phận phấn đấu tiết kiệm chi phí, tăng cường trách nhiệm với mục tiêu toàn doanh nghiệp.

3.1.2.1. Xác định giá chuyển giao nội bộ theo biến phí sản xuất

Theo phương pháp này, giá bán chuyển giao nội bộ chỉ tính phần biến phí sản xuất sản phẩm, không tính thêm bất cứ một khoản chi phí nào.

Nhận xét:

- Việc xác định giá tiêu thụ nội bộ theo phương pháp này được thực hiện tương đối đơn giản. Tuy nhiên, không đánh giá được kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh của các đơn vị thành viên thông qua các chỉ tiêu lợi nhuận. Vì chỉ có đơn vị cuối cùng tiêu thụ sản phẩm mới có chỉ tiêu lợi nhuận.

- Việc kiểm tra, đánh giá định mức chi phí ở các đơn vị thành viên không triệt để vì các khoản tiết kiệm hay lãng phí, chi phí của các đơn vị thành viên được dồn vào đơn vị thực hiện khâu sản xuất sản phẩm cuối cùng gánh chịu.

3.1.2.2 Xác định giá chuyển giao nội bộ theo giá thị trường

Nhằm khắc phục hạn chế của phương pháp trên giúp cho các công ty đánh giá kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh của các xí nghiệp, đơn vị, bộ phận trực thuộc và ra quyết định tiêu thụ nội bộ kịp thời, đúng đắn. Mặt khác, có thể đánh giá khả năng sinh lời từ vốn đầu tư của các xí nghiệp hay bộ phận trực thuộc công ty, ta có thể xác định giá tiêu thụ nội bộ theo giá thị trường:

$$\begin{array}{l} \text{Giá chuyển} \\ \text{giao nội bộ} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Biến phí} \\ \text{sản xuất} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Lãi trên biến phí của hợp đồng} \\ \text{bán ra ngoài bị hủy bỏ} \end{array}$$

- Theo giá thị trường thì giữa giá chuyển giao nội bộ với giá mua ngoài có thể xảy ra các trường hợp:

+ Bằng nhau

+ Giá chuyển giao nội bộ cao hơn giá mua ngoài khi đã tận dụng hết năng lực sản xuất và khi sử dụng hết năng lực sản xuất.

+ Giá chuyển giao nội bộ thấp hơn giá thị trường.

- Các xí nghiệp hay các bộ phận của công ty cũng có thể thương lượng mức giá chuyển nhượng với nhau như công thức trên trong các trường hợp:

+ Bộ phận mua không tìm thấy sản phẩm tương tự của bộ phận bán ở ngoài thị trường.

+ Bộ phận bán không thể bán được ra ngoài thị trường những sản phẩm dịch vụ sản xuất theo yêu cầu của bộ phận mua.

+ Không tồn tại giá thị trường của sản phẩm chuyển nhượng.

Trong những trường hợp trên còn phải xem xét tới những khó khăn thuận lợi của đơn vị có sản phẩm tiêu thụ nội bộ như năng lực sản xuất sản phẩm, nhu cầu cạnh tranh với bên ngoài, các yêu cầu kỹ thuật về sản phẩm,... nhằm có chính sách định giá bán sản phẩm hàng hoá tiêu thụ nội bộ hợp lý.

3.1.4. Định giá bán sản phẩm theo chi phí nguyên vật liệu và chi phí nhân công

$$\text{Giá bán hàng hoá, dịch vụ} = \text{CP NVL trong giá bán} + \text{CPNC trong giá bán}$$

- Chi phí nguyên vật liệu trong giá bán gồm:

+ Giá mua nguyên vật liệu trên hóa đơn

+ Phụ phí nguyên vật liệu tính vào trị giá nguyên vật liệu như chi phí vận chuyển bốc dỡ, bảo quản.

+ Mức lợi nhuận mong muốn tính cho nguyên vật liệu đó.

$$\text{Phụ phí NVL} = \text{Giá mua NVL trên hoá đơn} + \text{Tỷ lệ phụ phí NVL}$$

$$\text{Tỷ lệ phụ phí NVL} = \text{Tỷ lệ bù đắp chi phí khác} + \text{Tỷ lệ lợi nhuận tính cho NVL}$$

Vậy giá trị NVL tính trong giá bán là:

$$\text{Giá mua NVL theo hoá đơn} + (\text{Giá NVL theo hoá đơn} * \text{Tỷ lệ phụ phí NVL})$$

- Chi phí nhân công trong giá bán gồm:

+ Chi phí nhân công trực tiếp.

+ Phần phụ phí bù đắp các chi phí khác.

+ Phần tính theo lợi nhuận mong muốn về chi phí nhân công.

3.1.5. Xác định giá bán sản phẩm mới

- Là những sản phẩm chưa có trên thị trường hoặc những sản phẩm đã có trên thị trường nhưng mẫu mã, quy cách khác với sản phẩm đã có.

- Việc đánh giá sản phẩm mới trên thị trường thông thường sẽ rất khó xác định một mức giá cụ thể bởi các thông tin về nhu cầu thị hiếu của người tiêu dùng. Các thông tin về thị trường đối với sản phẩm này không có căn cứ đáng tin cậy.

- Khi đánh giá sản phẩm mới trên thị trường các nhà quản trị doanh nghiệp thường thực hiện theo các phương pháp sau đây:

+ Đầu tiên định giá sản phẩm mới cao sau đó giảm dần

+ Đầu tiên định giá sản phẩm ở mức bình thường để có thể bù đắp chi phí và có một mức lợi nhuận nhất định sau đó thực hiện chiếm lĩnh thị trường rồi tăng giá dần.

3.2. Kế toán quản trị doanh thu

3.2.1. Các loại doanh thu trong doanh nghiệp

Toàn bộ hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp được chia thành 3 loại:

- Hoạt động sản xuất kinh doanh thông thường. (1)

- Hoạt động tài chính. (2)

- Hoạt động bất thường. (3)

(1) Là hoạt động sản xuất tiêu thụ sản phẩm; mua bán vật tư hàng hoá và thực hiện cung cấp lao vụ dịch vụ. Trong từng hoạt động trên có thể gồm nhiều nghiệp vụ khác nhau,...

(2) Là hoạt động liên quan đến các nghiệp vụ đầu tư tài chính ngắn hạn, dài hạn như đầu tư chứng khoán, đầu tư góp vốn liên doanh, cho vay kinh doanh bất động sản,...

(3) Là những nghiệp vụ không phát sinh một cách thường xuyên trong doanh nghiệp như các nghiệp vụ bồi thường, tiền phạt vi phạm hợp đồng, trốn lậu thuế, thanh lí, nhượng bán TSCĐ,.....

Tương ứng với từng hoạt động sản xuất kinh doanh nêu trên hình thành các loại doanh thu như sau:

- Doanh thu bán hàng.
- Doanh thu hoạt động tài chính.
- Thu nhập khác.

3.2.2. Tổ chức kế toán quản trị doanh thu

Căn cứ vào yêu cầu quản trị kinh doanh mà việc kế toán quản trị doanh nghiệp cần được thực hiện trên các tài khoản, sổ kế toán phù hợp với loại hình, đặc điểm sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

Đối với doanh thu bán hàng ra ngoài được phản ánh tổng hợp trên tài khoản 511 “Doanh thu bán hàng”. Tài khoản này phản ánh giá trị của sản phẩm hàng hoá, lao vụ dịch vụ mà doanh nghiệp đã bán, đã cung cấp cho khách hàng ngoài ra khoản giảm giá hàng bán (532), hàng bán bị trả lại (531), chiết khấu thương mại để xác định doanh thu thuần rồi kết chuyển sang tài khoản 911 xác định kết quả kinh doanh, để tính lãi lỗ về hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp

Toàn bộ số tiền cần phải thu của khách hàng cũng như tình hình thanh toán của khách hàng được phản ánh tổng hợp trên tài khoản 131 “Phải thu của khách hàng”. Song, các doanh nghiệp phải mở chi tiết tài khoản 131 thành các tài khoản cấp 2 riêng cho từng khách hàng.

Đối với các khoản thu khó đòi thì được theo dõi riêng để thiết lập dự phòng các khoản phải thu khó đòi tính vào chi phí quản lí doanh nghiệp hoặc có biện pháp xử lí phù hợp.

Mẫu: Sổ chi tiết doanh thu bán hàng

Tên sản phẩm (hàng hoá, dịch vụ)

Ngày tháng	Chứng từ số ngày	Nội dung	Tài khoản đối ứng	Doanh thu			Các khoản tính trừ	
				Số lượng	Đơn giá	Thành tiền	Khác	Thuế tiêu thụ

3.3. Kế toán chi tiết kết quả kinh doanh

3.3.1. Phương pháp xác định kết quả kinh doanh

Kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp sau một thời kỳ hoạt động là chênh lệch giữa đầu ra và đầu vào của hoạt động sản xuất kinh doanh. Tuy nhiên, số chênh lệch đó chỉ mới nói lên kết quả lãi lỗ tổng hợp của toàn bộ hoạt động sản xuất kinh doanh. Do hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp gồm nhiều loại hoạt động khác nhau nên kết quả kinh doanh của doanh nghiệp được chia thành ba loại tương ứng với ba hoạt động của doanh nghiệp như sau:

- Kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh thông thường

$$\text{Doanh thu thuần} = \text{Tổng doanh thu theo hóa đơn} - \text{Các khoản giảm trừ}$$

Các khoản giảm trừ bao gồm:

- + Giảm giá hàng bán.
- + Doanh thu hàng bán bị trả lại.
- + Thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế XK phải nộp.

$$\text{Lợi nhuận gộp} = \text{Doanh thu thuần} - \text{Giá vốn hàng bán}$$

$$\text{Lợi nhuận thuần} = \text{Lợi nhuận gộp} - \text{CPBH} - \text{CPQLDN}$$

- Kết quả hoạt động tài chính

Là khoản lợi nhuận thu được từ hoạt động về đầu tư chứng khoán, cho vay, kinh doanh bất động sản,...

$$\text{Lợi nhuận thuần từ hoạt động tài chính} = \text{Doanh thu hoạt động tài chính} - \text{Chi phí hoạt động tài chính}$$

- Kết quả hoạt động khác

$$\text{Lợi nhuận thuần từ} = \text{Doanh thu hoạt} - \text{Chi phí hoạt}$$

3.3.2. Tổ chức kế toán quản trị kết quả kinh doanh

Việc tổ chức kế toán quản trị kết quả kinh doanh của từng mặt hàng sản phẩm, từng loại lao vụ, dịch vụ,... cần phải được tiến hành một cách đồng bộ và bắt đầu từ khâu tổ chức kế toán chi tiết chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm để xác định được trị giá vốn hàng bán tới việc kế toán chi tiết doanh thu, phân bổ chi phí thời kỳ (chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp).

Đối với doanh nghiệp sản xuất, trị giá vốn hàng bán chính là giá thành sản xuất thực tế của sản phẩm đã bán. Giá thực tế hàng bán (Giá vốn hàng bán) trong các doanh nghiệp có thể tính theo một trong các phương pháp sau:

- Phương pháp nhập trước - xuất trước
- Phương pháp nhập sau - xuất trước
- Phương pháp đơn giá bình quân (Bình quân gia quyền) được sử dụng nhiều
- Phương pháp giá đích danh
- Phương pháp hệ số giá

$$\text{Giá vốn hàng bán} = \text{Giá mua} - \frac{\text{Chi phí thu mua phân bổ cho số hàng đã bán}}$$

Đối với doanh nghiệp thương mại, trị giá vốn hàng bán được xác định như sau:

Chi phí thu mua phân bổ cho hàng xuất kho bán được căn cứ vào toàn bộ số chi phí mua hàng nhập kho tập hợp trên các tài khoản, sổ kế toán liên quan rồi phân bổ theo các tiêu thức hợp lý, thông thường thì phân bổ theo trị giá mua như sau:

$$\frac{\text{Chi phí mua hàng phân bổ cho hàng xuất kho bán}}{\text{Trị giá mua của hàng tồn đầu kỳ} + \text{Trị giá mua của hàng nhập trong kỳ}} = \frac{\text{CP mua hàng của hàng tồn đầu kỳ} + \text{CP mua của hàng nhập trong kỳ}}{\text{Trị giá mua của hàng tồn đầu kỳ} + \text{Trị giá mua của hàng nhập trong kỳ}} * \text{Trị giá mua của hàng xuất trong kỳ}$$

Sau đó, tính trị giá hàng xuất kho bán:

$$\text{Trị giá vốn hàng xuất kho bán} = \text{Trị giá mua hàng xuất kho bán} - \text{CP mua phân bổ cho hàng xuất kho bán}$$

Để đáp ứng yêu cầu quản trị doanh nghiệp cũng như việc tính toán chi tiết kết quả kinh doanh của từng sản phẩm, lao vụ, dịch vụ mà trong một số trường hợp chi phí bán

hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp phải được phân bổ cho số sản phẩm vật tư đã tiêu thụ hoặc chưa được tiêu thụ theo công thức phân bổ sau:

$$\begin{array}{l} \text{CP bán hàng} \\ \text{(CPQLDN)} \\ \text{phân bổ cho} \\ \text{hàng đã bán} \end{array} = \frac{\begin{array}{l} \text{CPBH} \\ \text{(CPQLDN) của} \\ \text{hàng tồn đầu kỳ} \end{array} + \begin{array}{l} \text{CPBH (CPQLDN)} \\ \text{phát sinh trong kỳ} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Trị giá vốn hàng} \\ \text{tồn đầu kỳ} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Trị giá vốn hàng} \\ \text{nhập trong kỳ} \end{array}} * \begin{array}{l} \text{Trị giá vốn hàng} \\ \text{đã bán trong kỳ} \end{array}$$

Đối với các khoản giảm trừ doanh thu cũng phải được tổ chức kế toán chi tiết trên cơ sở chứng từ gốc theo từng mặt hàng, sản phẩm, lao vụ, dịch vụ.

SỐ CHI TIẾT KẾT QUẢ TIÊU THỤ

Tên sản phẩm (hàng hoá, dịch vụ)

Số TT	Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải tóm tắt nội dung chứng từ	Doanh thu			Các khoản giảm trừ			Chi phí bán hàng	Chi phí QLDN	Lãi (Lỗ)
		Số	Ngày		Số lượng	Đơn giá	Thành tiền	Chiết khấu	Giảm giá	...			

Chương 4

MỐI QUAN HỆ CHI PHÍ - KHỐI LƯỢNG - LỢI NHUẬN

Cost – Volume – Profit relationship (CVP)

- Nghiên cứu mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận là việc xem xét mối quan hệ giữa các nhân tố sản lượng, giá bán, chi phí cố định, chi phí biến đổi và sự tác động của chúng đến lợi nhuận.

- Khi nghiên cứu mối quan hệ này ta sử dụng phương pháp chi phí biến hay còn gọi là phương pháp số dư đảm phí. Theo phương pháp này thì:

+ Toàn bộ chi phí của đơn vị được tách làm hai bộ phận là định phí và biến phí.

+ Trong phương pháp này, chúng ta không tính toán phân bổ chi phí cố định cho từng đơn vị sản phẩm mà luôn coi chúng là tổng số. Đồng thời, chi phí này được xác định là chi phí thời kỳ. Vì vậy xem xét chi phí của mỗi đơn vị chỉ gồm biến phí.

- Các ký hiệu thường dùng trong mô hình CVP

Giá bán đơn vị	: g
Biến phí đơn vị	: bp
Lãi trên biến phí đơn vị	: lp (Số dư đảm phí đơn vị)
Tổng lãi trên biến phí	: LB (Lãi trên biến phí hay Số dư đảm phí)
Biến phí	: BP
Định phí	: ĐP
Lợi nhuận	: LN
Doanh thu	: DT

4.1. Các khái niệm cơ bản

4.1.1. Lãi trên biến phí

- Khái niệm

Lãi trên biến phí là phần chênh lệch giữa doanh thu và biến phí sản xuất kinh doanh. Lãi trên biến phí có thể được xác định đối với mỗi đơn vị sản phẩm. Đối với từng mặt hàng hoặc đối với tất cả các mặt hàng, lãi trên biến phí tính cho một đơn vị sản phẩm gọi là lãi trên biến phí đơn vị.

Tổng lãi trên biến phí:

$$\begin{aligned}LB &= DT - BP \\&= SL * g - SL * bp \\&= SL * (g - bp) \\&= SL * lp\end{aligned}$$

Lãi trên biến phí đơn vị sản phẩm:

$$lb = g - bp$$

$$\begin{aligned}\text{Ta có: LN} &= DT - CP \\&= DT - BP - ĐP \\&= SL * g - SL * bp - ĐP \\&= SL * (g - bp) - ĐP \\&= SL * lp - ĐP \\&= LB - ĐP\end{aligned}$$

Từ những phân tích trên, ta có thể rút ra những nhận xét như sau :

- Lãi trên biến phí trước hết được dùng để bù đắp định phí, phần còn lại sau khi bù đắp định phí chính là lợi nhuận trước thuế thu nhập của doanh nghiệp.

+ Khi doanh nghiệp đạt điểm hòa vốn thì $LN = 0$, khi đó: $LB = ĐP$.

+ Khi doanh nghiệp tăng sản lượng tiêu thụ vượt qua điểm hòa vốn thì mức gia tăng lợi nhuận cũng chính là mức gia tăng của lãi trên biến phí.

+ Ngược lại nếu $LB < ĐP$, doanh nghiệp sẽ lỗ

- LB thay đổi khi sản lượng tiêu thụ thay đổi. Do đó, khi đã xác định được LB ta có thể sử dụng các mức độ sản lượng khác nhau.

- Định phí luôn là con số cố định nhưng khi tính cho một đơn vị sẽ thay đổi. Vì vậy, định phí tính cho một đơn vị sản phẩm ở các mức độ sản lượng khác nhau sẽ khác nhau và định phí luôn được coi là đại lượng cố định. Vì vậy, muốn tối đa hoá lợi nhuận thì ta tìm cách tối đa hoá trên biến phí.

- Việc xem xét mối quan hệ trên giúp ta có câu trả lời nhanh chóng trong việc lựa chọn các phương án nhằm mục tiêu tối đa hoá lợi nhuận.

4.1.2. Tỷ suất lãi trên biến phí

Tỷ suất lãi trên biến phí (%LB) được xác định bằng cách lấy tổng lãi trên biến phí so với tổng doanh thu. Tỷ suất lãi trên biến phí đúng cho tất cả các sản phẩm và đúng cho từng sản phẩm.

$$\%LB = \frac{LB}{DT} * 100\%$$

$$\%LB = \frac{SL * lb}{SL * g} * 100\%$$

$$\%LB = \frac{lb}{g} * 100\%$$

$$LB = DT * \%LB$$

Giả sử doanh nghiệp đã vượt qua điểm hòa vốn và tất cả các yếu tố khác không đổi, thì khi sản lượng tiêu thụ tăng a%, mức lợi nhuận tăng thêm chính là mức gia tăng của lãi trên biến phí. Mà mức gia tăng của lãi trên biến phí chính bằng mức gia tăng của doanh thu nhân với tỷ suất lãi trên biến phí.

$$LB \text{ tăng thêm} = DT * a\% * \%LB$$

Việc sử dụng chỉ tiêu tỷ suất lãi trên biến phí giúp cho nhà quản lý nghiên cứu được mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng - lợi nhuận trong trường hợp chi phí sản xuất và tiêu thụ nhiều mặt hàng khác nhau.

Ví dụ: Tại công ty kinh doanh thương mại M trong tháng 3/N tiêu thụ được 400 sản phẩm A, đơn giá bán 250.000đ/sp. Đơn giá mua của sản phẩm A là 100.000đ, các khoản chi phí khác được kế toán tập hợp như sau:

Khoản mục chi phí	Mức chi phí
Chi phí giao hàng cho mỗi sản phẩm	5.000
Chi phí quảng cáo cho mỗi sản phẩm	15.000
Lương bán hàng cho mỗi sản phẩm	20.000
Hoa hồng bán hàng cho mỗi sản phẩm	10.000
Lương quản lý một tháng	5.000.000
Khấu hao thiết bị văn phòng trong một tháng	20.000.000
Chi phí văn phòng phẩm trong một tháng	8.000.000
Chi phí khác bằng tiền mặt	2.000.000

Yêu cầu:

- 1, Lập báo cáo thu nhập theo dạng lãi trên biến phí
- 2, Khảo sát lợi nhuận biến động theo các mức doanh thu khác nhau: 1 sản phẩm, 2 sản phẩm, 350 sản phẩm, 351 sản phẩm. Nhận xét.
- 3, Hãy tính toán lợi nhuận ở các mức sản lượng 205 sản phẩm, 530 sản phẩm

4, Xác định số lượng sản phẩm cần bán để đạt được lợi nhuận là 19.600.000đ

5, Trong tháng tới, ước tính doanh thu có thể tăng thêm 20%, hãy cho biết lợi nhuận sẽ tăng thêm bao nhiêu ?

Giải:

1, Lập báo cáo thu nhập theo dạng lãi trên biến phí

Báo cáo thu nhập theo dạng lãi trên biến phí

Đơn vị tính: 1.000 đồng

Chỉ tiêu	Đơn vị sp	Tổng số	Tỷ lệ (%)
Doanh thu	250	100.000	100
Biến phí	150	60.000	60
-Giá vốn hàng bán	100	40.000	
-Chi phí giao hàng	5	2.000	
-Chi phí quảng cáo	15	6.000	
-Lương bán hàng	20	8.000	
-Hoa hồng bán hàng	10	4.000	
Lãi trên biến phí	100	40.000	40
Định phí hoạt động		35.000	
-Lương quản lý		5.000	
-Khấu hao		20.000	
-Chi phí văn phòng phẩm		8.000	
-Chi phí bằng tiền khác		2.000	
Lợi nhuận		5.000	

2, Khảo sát lợi nhuận biến động theo các mức doanh thu khác nhau: 1 sản phẩm, 2 sản phẩm, 350 sản phẩm, 351 sản phẩm. Nhận xét.

Bảng tổng hợp biến động sản lượng

Đơn vị tính: 1.000 đồng

Chỉ tiêu	1 sản phẩm	2 sản phẩm	350 sản phẩm	351 sản phẩm
Doanh thu	250	500	87.500	87.750
Biến phí	150	300	52.500	52.650
Lãi trên biến phí	100	200	35.000	35.100
Định phí	35.000	35.000	35.000	35.000
Lợi nhuận	(34.900)	(34.800)	0	100

Nhận xét: Lợi nhuận = Số lượng sản phẩm trên điểm hòa vốn x Lãi trên biến phí đơn vị

4, Xác định số lượng sản phẩm cần bán để đạt được lợi nhuận là 19.600.000đ

$$\text{Ta có: LN} = \text{LB} - \text{ĐP}$$

$$\Rightarrow LB = LN + ĐP$$

$$\Leftrightarrow SL * lb = LN + ĐP$$

$$\Rightarrow SL = (LN + ĐP) / lb = (19.600 + 35.000)/100 = 546 \text{ sản phẩm}$$

Vậy, số lượng sản phẩm cần bán để đạt được lợi nhuận 19.600.000đ là 546 sản phẩm.

5, Trong tháng tới, ước tính doanh thu có thể tăng thêm 20%, hãy cho biết lợi nhuận sẽ tăng thêm bao nhiêu ?

$$\begin{aligned} \text{Mức lợi nhuận tăng thêm} &= DT * a\% * \%LB \\ &= 100.000 * 20\% * 40\% = 8.000 \end{aligned}$$

4.1.3. Kết cấu chi phí

Là mối quan hệ về tỷ trọng của định phí và biến phí của doanh nghiệp.

$$\text{Tỷ trọng định phí} = \frac{\text{Định phí}}{\text{Định phí} + \text{Biến phí}} * 100\%$$

$$\text{Tỷ trọng biến phí} = \frac{\text{Biến phí}}{\text{Định phí} + \text{Biến phí}} * 100\%$$

Doanh nghiệp nào có kết cấu chi phí với phần định phí cao hơn sẽ đem lại lợi nhuận nhiều hơn trong trường hợp doanh thu tăng. Ngược lại, trong trường hợp doanh thu giảm thì rủi ro sẽ cao hơn.

Những doanh nghiệp có định phí chiếm tỉ trọng lớn thì biến phí chiếm tỉ trọng nhỏ trong tổng chi phí. Như vậy, lãi trên biến phí sẽ lớn, tỉ suất lãi trên biến phí lớn. Nếu tăng hoặc giảm doanh thu thì lợi nhuận tăng, giảm nhiều hơn. Những doanh nghiệp có phần định phí chiếm tỉ trọng lớn trong tổng chi phí thường là những doanh nghiệp có mức đầu tư lớn, đặc biệt là đầu tư vào TSCĐ, các loại máy móc thiết bị, dây chuyền sản xuất. Vì vậy, nếu gặp thuận lợi thì tốc độ phát triển sẽ cao. Ngược lại, nếu không tiêu thụ được sản phẩm thì sự phá sản diễn ra nhanh chóng.

Những doanh nghiệp có định phí chiếm tỉ trọng nhỏ, biến phí lớn, lãi trên biến phí nhỏ, tỉ suất lãi trên biến phí nhỏ. Nếu tăng hoặc giảm doanh thu thì lợi nhuận tăng, giảm ít hơn. Những doanh nghiệp có phần định phí chiếm tỉ trọng nhỏ trong tổng chi phí thường là những doanh nghiệp có mức đầu tư thấp, 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: Khảo sát 2 doanh nghiệp có doanh thu, chi phí và lợi nhuận như nhau, khác nhau về kết cấu chi phí. Số liệu như sau: (ĐVT: 1.000đ)

Báo cáo thu nhập theo dạng lãi trên biến phí

Chỉ tiêu	DNX	Tỷ lệ (%)	DNY	Tỷ lệ (%)
Doanh thu	2.000.000	100	2.000.000	100
Biến phí	1.600.000	80	800.000	40
Lãi trên biến phí	400.000	20	1.200.000	60
Định phí	200.000		1.000.000	
Lợi nhuận	200.000		200.000	

Khi doanh thu tăng 30%, lợi nhuận của 2 doanh nghiệp thay đổi như sau:

- Doanh nghiệp X:

+ Mức tăng lợi nhuận: $320.000 - 200.000 = 120.000$

+ Tốc độ tăng lợi nhuận: $(120.000/200.000) \times 100\% = 60\%$

+ Tỷ suất lợi nhuận: $(320.000/2.600.000) \times 100\% = 12,3\%$

- Doanh nghiệp Y:

+ Mức tăng lợi nhuận: $560.000 - 200.000 = 360.000$

+ Tốc độ tăng lợi nhuận: $(360.000/200.000) \times 100\% = 180\%$

+ Tỷ suất lợi nhuận: $(560.000/2.600.000) \times 100\% = 21,5\%$

Trường hợp doanh thu giảm 30%, ta có:

Báo cáo thu nhập khi doanh thu giảm 30%

Chỉ tiêu	DNX	Tỷ lệ (%)	DNY	Tỷ lệ (%)
Doanh thu	1.400.000	100	1.400.000	100
Biến phí	1.120.000	80	560.000	40
Lãi trên biến phí	280.000	20	840.000	60
Định phí	200.000		1.000.000	
Lợi nhuận	80.000		(160.000)	

Khi doanh thu giảm 30%, lợi nhuận của 2 doanh nghiệp thay đổi như sau:

- Doanh nghiệp X:

+ Mức lợi nhuận giảm: $200.000 - 80.000 = 120.000$

+ Tốc độ giảm lợi nhuận: $(120.000/200.000) \times 100\% = 60\%$

- Doanh nghiệp Y:

+ Mức lợi nhuận giảm: $200.000 - (160.000) = 360.000$

+ Tốc độ giảm lợi nhuận: $(360.000/200.000) \times 100\% = 180\%$

Nhận xét: Không có một kết cấu hợp lý chung nào cho tất cả mọi doanh nghiệp. Mỗi doanh nghiệp có tính chất, đặc điểm kinh doanh khác nhau, có chính sách, chiến lược kinh doanh khác nhau. Vì vậy, kết cấu chi phí hợp lý của mỗi doanh nghiệp là kết cấu phù hợp với xu hướng, trình độ phát triển của doanh nghiệp cũng như quan điểm của nhà quản lý doanh nghiệp.

4.1.4. Đòn bẩy kinh doanh

Đòn bẩy kinh doanh là khái niệm phản ánh mối quan hệ giữa tốc độ tăng lợi nhuận với tốc độ tăng doanh thu.

$$\text{Độ lớn đòn bẩy kinh doanh (ĐB)} = \frac{\text{Tốc độ tăng lợi nhuận}}{\text{Tốc độ tăng doanh thu}}$$

Độ lớn đòn bẩy kinh doanh cho biết % thay đổi về doanh thu sẽ làm thay đổi bao nhiêu phần trăm lợi nhuận.

Đòn bẩy kinh doanh là chỉ tiêu phản ánh mức độ sử dụng định phí trong doanh nghiệp, doanh nghiệp nào có kết cấu chi phí với phần định phí cao hơn thì được coi là có đòn bẩy kinh doanh cao hơn và ngược lại.

Từ công thức trên ta có thể khai triển như sau:

$$ĐB = \frac{\%LN}{\%DT} = \frac{\frac{LN1 - LN0}{LN0}}{\frac{DT1 - DT0}{DT0}} = \frac{LB1 - ĐP - LB0 + ĐP}{\frac{LN0}{(SL1 - SL0) * g}} \cdot \frac{DT0}{SL0 * g}$$

$$ĐB = \frac{(LB1 - LB0) * SL0}{(SL1 - SL0) * LN0} = \frac{(SL1 - SL0) * SL0}{(SL1 - SL0) * LN0} = \frac{LB0}{LN0}$$

Vậy, ta có cách khác để xác định độ lớn đòn bẩy kinh doanh như sau:

$$\text{Độ lớn đòn bẩy kinh doanh (ĐB)} = \frac{LB}{LN} > 1$$

Cách tính này cho kết quả hoàn toàn giống với cách tính trên nhưng nhanh và tiện dụng rất nhiều.

Ví dụ: Giả sử có báo cáo thu nhập của hai xí nghiệp X và Y như sau:

Báo cáo thu nhập theo dạng lãi trên biến phí

Chỉ tiêu	XNX	Tỷ lệ (%)	XNY	Tỷ lệ (%)
Doanh thu	100.000	100	100.000	100
Biến phí	30.000	30	70.000	70
Lãi trên biến phí	70.000	70	30.000	30
Định phí	60.000		20.000	
Lợi nhuận	10.000		10.000	
Đòn bẩy kinh doanh	7		3	

Nếu doanh nghiệp đã vượt qua điểm hòa vốn thì khi sản lượng tăng lên, doanh thu tăng lên, lợi nhuận tăng lên, độ lớn đòn bẩy kinh doanh càng giảm đi.

Chỉ tiêu	Số tiền			
Doanh thu	100.000	150.000	200.000	250.000
Biến phí	30.000	45.000	60.000	75.000
Lãi trên biến phí	70.000	105.000	140.000	175.000
Định phí	60.000	60.000	60.000	60.000
Lợi nhuận	10.000	45.000	80.000	115.000
Đòn bẩy kinh doanh	7	2,3	1,75	1,5

4.1.5. Điểm hòa vốn

Điểm hòa vốn là điểm mà tại đó doanh thu vừa đủ để bù đắp chi phí hay nói cách khác, điểm hòa vốn là điểm mà tại đó doanh nghiệp không lãi cũng không lỗ.

Mục đích của việc nghiên cứu điểm hòa vốn:

- Nghiên cứu điểm hòa vốn giúp cho nhà quản trị doanh nghiệp xác định rõ ở mức sản xuất và tiêu thụ là bao nhiêu, vào lúc nào và doanh nghiệp phải hoạt động ở mức độ công suất bao nhiêu thì đạt điểm hòa vốn.
- Giúp xác định mức giá tối thiểu là bao nhiêu để không thua lỗ
- Giúp xác định mức an toàn hiện tại của đơn vị, trên cơ sở đó đưa ra các phương án, các quy trình kinh doanh.

4.1.5.1. Xác định sản lượng hòa vốn

Tại điểm hòa vốn, lợi nhuận của doanh nghiệp bằng 0

Ta có: $LN = 0$

Mà $LN = LB - ĐP \Rightarrow LB = ĐP$

$\Leftrightarrow SL_{hv} * (g - bp) = ĐP$

$$SL_{hv} = \frac{ĐP}{g - bp} = \frac{ĐP}{lp}$$

4.1.5.2. Xác định doanh thu hoà vốn

$$DT_{hv} = SL_{hv} * g$$

$$DT_{hv} = \frac{DP}{lp} * g$$

$$DT_{hv} = \frac{DP}{\frac{lp}{g}}$$

$$DT_{hv} = \frac{DP}{LB\%}$$

Chú ý:

Trong trường hợp doanh nghiệp sản xuất và tiêu thụ nhiều loại mặt hàng thì việc xác định sản lượng hoà vốn và doanh thu hoà vốn cho từng mặt hàng được xác định theo các bước sau:

- Bước 1: Xác định tỷ lệ kết cấu cho từng mặt hàng

$$\frac{\text{Tỷ lệ kết cấu của từng mặt hàng}}{\text{từng mặt hàng}} = \frac{\text{Doanh thu của từng mặt hàng}}{\text{Tổng doanh thu các mặt hàng}} * 100\%$$

- Bước 2: Xác định tỷ suất lãi trên biên phí bình quân của các mặt hàng

$$LB\% = \frac{\text{Tổng lãi trên biên phí của các mặt hàng}}{\text{Tổng doanh thu các mặt hàng}} * 100\%$$

- Bước 3: Xác định doanh thu hòa vốn chung

$$DT_{hvc} = \frac{DP}{LB\%}$$

- Bước 4: Xác định doanh thu hoà vốn và sản lượng hoà vốn của từng mặt hàng

$$\frac{DT_{hv} \text{ từng mặt hàng}}{\text{mặt hàng}} = DT_{hvc} * \frac{\text{Tỷ lệ kết cấu của từng mặt hàng}}{\text{từng mặt hàng}}$$

$$\frac{\text{Sản lượng hoà vốn từng mặt hàng}}{\text{từng mặt hàng}} = \frac{\text{Doanh thu hoà vốn từng mặt hàng}}{\text{Giá bán từng mặt hàng}}$$

4.1.5.3. Công suất hoà vốn

Là chỉ tiêu phản ánh doanh nghiệp phải huy động bao nhiêu phần trăm công suất mới đạt được sản lượng hoà vốn.

$$\frac{\text{Công suất hoà vốn (h\%)}}{\text{vốn (h\%)}} = \frac{\text{Sản lượng hoà vốn (SL}_{hv})}{\text{Sản lượng có thể khai thác (SL}_k)} * 100\%$$

Hay:

$$h\% = \frac{DP}{SL_k (g - bp)} * 100\%$$

Nếu $h\% < 100\%$ càng thể hiện năng lực sản xuất doanh nghiệp càng dồi dào, hiệu suất đầu tư cố định cao, cho phép doanh nghiệp có thể khai thác công suất mức hoà vốn và do vậy khả năng đem lại lợi nhuận cao.

Ngược lại, nếu $h\%$ càng tiến đến 100% càng thể hiện tình trạng bất ổn trong trang bị và đầu tư cố định, thể hiện sự bất cập về quy mô và tình trạng lạc hậu của TSCĐ, hiệu suất đầu tư cố định thấp.

Nếu $h\% > 100\%$ thì công suất thiết bị không cho phép doanh nghiệp đạt tới điểm hoà vốn.

4.1.5.4. Thời gian hoà vốn

Ngoài việc xác định sản lượng hoà vốn, doanh thu hoà vốn, người quản lý cũng cần phải biết thời gian hoà vốn để chủ động trong việc khai thác và sử dụng thời gian lao động, thời gian máy, ...

Nếu ký hiệu TG_h là thời gian hoà vốn thì TG_h được xác định như sau:

$$TG_h = \frac{SL_{hv}}{SL/12} = \frac{ĐP * 12}{SL(g - bp)} \text{ (Tháng)}$$

4.1.5.5. Phạm vi (vùng) an toàn

$$\text{Mức an toàn về số lượng sản phẩm} = \text{Sản lượng hoạt động} - \text{Sản lượng hoà vốn}$$

$$\text{Mức an toàn về doanh thu} = \text{Doanh thu hoạt động} - \text{Doanh thu hoà vốn}$$

$$\text{Tỷ lệ an toàn về sản lượng (Doanh thu)} = \frac{\text{Mức an toàn về số lượng sản phẩm}}{\text{Sản lượng hoạt động}} * 100\%$$

$$\text{Tỷ lệ an toàn về sản lượng (Doanh thu)} = \frac{\text{Mức an toàn về doanh thu}}{\text{Doanh thu hoạt động}} * 100\%$$

Ví dụ:

1, Công ty GM trong năm N sản xuất và tiêu thụ 1.000 sản phẩm A, có số liệu về doanh thu và chi phí như sau:

Đơn vị tính: 1.000 đồng

Chỉ tiêu	Tổng số tiền	Số tiền tính cho 1 sp	Tỷ lệ (%)
Doanh thu	100.000	100	100
Biến phí	55.000	55	55
Lãi trên biến phí	45.000	45	45
Định phí	27.000		

Lợi nhuận	18.000		
-----------	--------	--	--

a, Xác định điểm hòa vốn của công ty GM trong năm N

b, Xác định phạm vi an toàn của công ty

2, Công ty TĐ sản xuất và kinh doanh 3 loại mặt hàng khác nhau là A, B, C. Trong năm công ty tiêu thụ được 1.000 sản phẩm A; 2.000 sản phẩm B và 5.000 sản phẩm C. Giá bán mỗi sản phẩm A, B, C tương ứng là 100, 75 và 50. Báo cáo về doanh thu, chi phí và kết quả của công ty cho 3 mặt hàng như sau:

Đơn vị tính: 1000 đồng

Chỉ tiêu	Sp A	Sp B	Sp C	Tổng
Doanh thu	100.000	150.000	250.000	500.000
Biến phí	55.000	105.000	150.000	310.000
Lãi trên biến phí	45.000	45.000	100.000	190.000
Định phí				114.000
Lợi nhuận				76.000

Yêu cầu: Xác định điểm hòa vốn mỗi mặt hàng

4.2. Một số ứng dụng mối quan hệ “Chi phí - Khối lượng - Lợi nhuận” trong quá trình ra quyết định

4.2.1. Thay đổi định phí

Nội dung phương án:

- Theo phương án này thì doanh nghiệp sẽ thay đổi doanh thu, thay đổi định phí trong điều kiện giả định các yếu tố khác không đổi.

- Từ sự thay đổi của doanh thu xác định sự thay đổi của lãi trên biến phí.

- Xác định sự thay đổi của định phí.

- So sánh sự thay đổi của lãi trên biến phí và sự thay đổi của định phí làm cơ sở xác định lợi nhuận tăng thêm hay giảm đi, từ đó đưa ra quyết định có lựa chọn phương án.

Ví dụ: Công ty GM trong năm qua sản xuất và tiêu thụ 1.000 sản phẩm A. Có số liệu về doanh thu, chi phí và kết quả lợi nhuận như sau:

Đơn vị tính: 1.000 đồng

Chỉ tiêu	Tổng số tiền	Số tiền tính cho 1 sp	Tỷ lệ (%)
Doanh thu	100.000	100	100
Biến phí	55.000	55	55
Lãi trên biến phí	45.000	45	45
Định phí	27.000		
Lợi nhuận	18.000		

Công ty đang xem xét phương án cho năm đến là tăng cường chi phí quảng cáo để tăng doanh thu. Số tiền chi cho quảng cáo dự kiến tăng 7.000 và hy vọng doanh thu tăng 15%. Anh (chị) hãy đánh giá phương án này ?

4.2.2. Thay đổi biến phí và doanh thu

- Theo phương án này thì doanh nghiệp sẽ thay đổi doanh thu, thay đổi biến phí trong điều kiện giả định các yếu tố khác không đổi.

- Từ sự thay đổi của biến phí, doanh thu xác định sự thay đổi của lãi trên biến phí.

- So sánh sự thay đổi của tổng lãi trên biến phí giữa phương án cũ và phương án mới để đưa ra quyết định.

Ví dụ: Công ty GM đề xuất phương án thứ hai là trong năm đến công ty có thể sử dụng một số vật liệu rẻ hơn để sản xuất làm cho biến phí đơn vị sản phẩm giảm 5. Nhưng do chất lượng sản phẩm thay đổi, sản lượng tiêu thụ chỉ có thể đạt được 970 sản phẩm. Vậy, phương án này có tốt hơn không ?

4.2.3. Thay đổi định phí, giá bán và doanh thu

Với phương án này ta tiến hành thay đổi định phí, giá bán và doanh thu trong điều kiện giả định các yếu tố khác không đổi để đánh giá phương án này.

- Từ sự thay đổi của giá bán, doanh thu ta xác định sự thay đổi của lãi trên biến phí.

- So sánh lãi trên biến phí mới và lãi trên biến phí của phương án cũ.

- So sánh sự thay đổi của lãi trên biến phí và sự thay đổi của định phí, trên cơ sở đó xác định sự thay đổi của lợi nhuận, từ đó rút ra kết luận.

Ví dụ: Công ty GM đưa ra phương án thứ ba cho năm tới là thúc đẩy tăng sản lượng tiêu thụ bằng cách giảm giá bán đồng thời tăng cường chi phí quảng cáo. Giá bán mỗi đơn vị dự kiến giảm đi 3, cùng với nó chi phí quảng cáo dự kiến tăng 1.800 với hy vọng sản lượng tiêu thụ sẽ tăng 15%. Lợi nhuận của phương án này sẽ như thế nào ?

4.2.4. Thay đổi định phí, biến phí và doanh thu

- Từ sự thay đổi của biến phí và doanh thu xác định tổng lãi trên biến phí của phương án mới.

- So sánh lãi trên biến phí của phương án mới và phương án cũ.

- So sánh sự thay đổi của lãi trên biến phí và sự thay đổi của định phí, trên cơ sở đó xác định sự thay đổi của lợi nhuận, từ đó rút ra kết luận.

Ví dụ: Một phương án khác cho rằng công ty GM 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 với hy vọng sẽ kích thích người bán hàng cải tiến phong cách phục vụ khách hàng và do vậy sản lượng tiêu thụ sẽ tăng 25%. Đánh giá về phương án này như thế nào ?

4.2.5. Thay đổi kết cấu giá bán

Ngoài sản phẩm đang tiêu thụ, đơn vị còn có ý định tiêu thụ thêm một lượng sản phẩm thì việc định giá bán cho lượng sản phẩm này sẽ được tiến hành như sau:

- Xác định biên phí đơn vị.
- Xác định định phí tăng thêm tính cho một đơn vị sản phẩm.
- Xác định lợi nhuận mục tiêu trên mỗi đơn vị sản phẩm
- Giá bán đơn vị sản phẩm dự kiến là tổng 3 khoản chi phí trên.

Ví dụ: Giả sử ngoài số sản phẩm tiêu thụ bình thường, công ty GM đang có 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 khoảng lợi nhuận tăng thêm là 6.000; biết rằng định phí phát sinh thêm do có thêm hợp đồng này là 1.500. Vậy công ty phải định giá bao nhiêu để hai bên cùng có lợi ?

4.3. Ứng dụng phân tích điểm hoà vốn trong việc ra quyết định

4.3.1. Dự định số lãi phải đạt được và xác định số lượng tiêu thụ

- Xác định lợi nhuận mục tiêu dựa vào tỷ lệ tăng lợi nhuận và lợi nhuận của phương án cũ.
- Xác định định phí phương án mới dựa vào mức tăng định phí và định phí của phương án cũ.
- Xác định tổng lãi trên biên phí của phương án mới bằng cách lấy tổng lợi nhuận mục tiêu và định phí dự kiến cho phương án mới.
- Xác định số sản lượng để đạt được mục tiêu này bằng cách lấy tổng lãi trên biên phí vừa tính được chia cho lãi trên biên phí đơn vị (Lãi trên biên phí đơn vị không thay đổi ở phương án mới).

Ví dụ: Cũng xét ví dụ của công ty GM. Giả sử mục tiêu của công ty là trong năm tới lợi nhuận tăng 25% và để thực hiện được mục tiêu này công ty có kế hoạch tăng cường chi phí quảng cáo 4.500, vậy sản lượng tiêu thụ phải đạt bao nhiêu để đáp ứng được mục tiêu này ?

Lợi nhuận mong muốn của công ty trong năm tới: $18.000 * 125\% = 22.500$

Định phí phát sinh trong năm đến là: $27.000 + 4.500 = 31.500$

Vậy sản lượng để đạt được mục tiêu này là:

$$\text{Sản lượng tiêu thụ cần thiết} = \frac{\text{Định phí} + \text{Mức lãi mong muốn}}{\text{Lãi trên biến phí đơn vị}}$$

$$= \frac{31.500 + 22.500}{45} = 1.200 \text{ (sp)}$$

$$\text{Sản lượng hòa vốn} = \frac{31.500}{45} = 700 \text{ sp}$$

$$\text{Tỷ lệ an toàn} = \frac{1.200 - 700}{1.200} \times 100\% = 41,66\%$$

Vậy trong trường hợp này sản lượng cần tăng 20% (200/1000) và tỷ lệ an toàn về doanh thu tăng 41,66% so với tình hình hiện tại.

3.2. Quyết định khung giá bán sản phẩm

Đặc trưng của cơ chế thị trường là cạnh tranh trong đó giá cả là vũ khí rất lợi hại. Nhà quản lý phải nắm vững khung giá bán 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 hoà vốn ở các mức độ sản lượng khác nhau.

$$G_h = \frac{DP}{SL} + bp \quad (*)$$

Khung giá bán của công ty GM được xây dựng cho các mức độ sản lượng khác nhau thể hiện:

Đơn vị tính: 1.000đ

Sản lượng	Tổng định phí	Định phí 1sp	Biến phí 1 sp	Giá bán hòa vốn
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)=(3)+(4)
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 khi định phí không đổi, giá bán càng giảm khi sản lượng tiêu thụ càng tăng. Hiện nay công ty đang tiêu thụ khối lượng 1.000 sản phẩm, ở mức tiêu thụ này, đơn giá bán hòa vốn chỉ là 82, nhưng công ty đang bán với giá 100. Với mức giá bán

này khi tiêu thụ hết 1.000 sản phẩm thì công ty có lãi 18. Đây chính là mức an toàn về giá của công ty ở mức sản lượng: 1.000 sản phẩm.

4.3.3. *Quyết định nhận hay từ chối đơn đặt hàng*

Ngoài những sản phẩm tiêu thụ như bình thường, giả sử doanh nghiệp có nhận đơn đặt hàng thêm từ phía khách hàng mà giá bán đơn vị sản phẩm trong đơn đặt hàng này thấp hơn giá bán hoà vốn của sản phẩm (theo (*), mức giá bán hoà vốn lại nhỏ hơn mức giá bán bình thường). Vậy doanh nghiệp nên nhận hay từ chối đơn đặt hàng này.

Để đi đến quyết định nên nhận hay từ chối đơn đặt hàng, kế toán quản trị cần xem xét các yếu tố sau:

- Với hoạt động tiêu thụ bình thường thì toàn bộ định phí của đơn vị đã được bù đắp đầy đủ, do vậy đơn đặt hàng thêm này chỉ phải bù đắp phần biến phí.
- Dự toán doanh thu sẽ đạt được từ đơn đặt hàng này
- Dự toán chi phí (chỉ gồm biến phí) của đơn đặt hàng
- Dự toán lợi nhuận sẽ đạt được từ đơn đặt hàng này bằng cách lấy doanh thu dự kiến trừ biến phí dự kiến, nếu $LN > 0$ thì nhận và ngược lại thì từ chối.

Tuy nhiên cũng cần phải xem xét đến các yếu tố khác xung quanh hợp đồng này như khu vực thị trường, phản ứng của các khách hàng khác,...

Ví dụ: Vẫn là trường hợp của công ty GM, bình thường công ty đang tiêu thụ 1.000 sản phẩm A, tại mức này giá thành đơn vị sản phẩm là: $(27.000/1000 + 55) = 82$, giá bán là 100, lợi nhuận là 18.000, sản lượng tối đa theo công suất là 1.250 sản phẩm. Ngoài những sản phẩm tiêu thụ như bình thường nói trên, nay công ty nhận được 1 đơn đặt hàng mua 200 sản phẩm với đơn giá 75. Vậy công ty có chấp nhận đơn đặt hàng hay không ?

Nếu thực hiện hợp đồng thì công ty sẽ bị lỗ: $200 \times (82-75) = 1.400$ và lợi nhuận của công ty chỉ còn: $18.000 - 1.400 = 16.600$

Do vậy không nên chấp nhận đơn đặt hàng này. Người quản lý quyết định như vậy có đúng không?

Giải:

Với hoạt động tiêu thụ bình thường hằng năm công ty đã có lãi. Điều đó có nghĩa là toàn bộ định phí trong năm đã được bù đắp đầy đủ, hợp đồng này mới chỉ bù đắp phần biến phí, dự toán về doanh thu, chi phí, kết quả của hợp đồng này như sau:

Chỉ tiêu	Mỗi đơn vị sp	Tổng số
Doanh thu	75	15.000
Biến phí	55	11.000
Định phí	-	-
Lợi nhuận	20	4.000

Với dự toán trên ta thấy nếu nhận đơn đặt hàng này thì công ty có thêm một khoản lãi 4.000, đưa tổng lãi của công ty từ 18.000 lên 22.000. Do vậy nên chấp nhận đơn đặt hàng này.

4.3.4. Quyết định tiếp tục sản xuất hay đình chỉ sản xuất

Loại quyết định này cũng thường gặp trong thực tế. Do quy luật cạnh tranh gay gắt của thị trường, nhiều khi đặt doanh nghiệp vào tình trạng làm ăn thua lỗ do giá bán sản phẩm trên thị trường thấp hơn giá bán hoà vốn trong khi đó doanh nghiệp chưa có phương án chuyển đổi sang sản xuất sản phẩm khác. Trước tình hình đó, doanh nghiệp phải có quyết định hoặc là tồn tại tiếp tục sản xuất hoặc là đình chỉ sản xuất. Vậy, doanh nghiệp nên chọn phương án nào cho có lợi, kế toán quản trị cần xem xét các vấn đề sau:

- Xác định chênh lệch giữa giá bán đơn vị và giá bán hoà vốn rồi tính tổng mức thua lỗ (lấy mức chênh lệch đơn vị sản phẩm nhân với tổng sản lượng tiêu thụ) nếu doanh nghiệp tiếp tục sản xuất.

- Nếu doanh nghiệp đình chỉ sản xuất thì doanh nghiệp sẽ không phải bỏ ra chi phí khả biến và doanh nghiệp cũng không có doanh thu nhưng doanh nghiệp vẫn phải bỏ ra mức chi phí cố định, đó là khoản lỗ của doanh nghiệp.

- So sánh hai khoản lỗ này, phương án nào lỗ ít hơn thì chọn, nhưng phải xem xét đến tính thời hạn của việc lựa chọn phương án.

Ví dụ: Vẫn là số liệu của công ty GM nhưng giả định đơn giá bán sản phẩm A trên thị trường giảm xuống còn 75, thấp hơn giá thành. Vậy nên quyết định như thế nào cho đúng ?

Giải:

Để có cơ sở cho quyết định trên ta xét các trường hợp sau:

- Trường hợp công ty tiếp tục sản xuất:

Nếu tiếp tục sản xuất và sản lượng tiêu thụ vẫn đạt 1.000 sp thì công ty phải chịu một khoản lỗ:

$$1.000 \times (82 - 75) = 7.000$$

- Trường hợp công ty ngừng sản xuất:

Nếu ngừng sản xuất, công ty không phải bỏ chi phí biến đổi và cũng không có doanh thu nhưng vẫn phải chịu chi phí cố định 27.000. Do vậy số lỗ trong trường hợp này là 27.000

So sánh 2 phương án công ty quyết định nên tiếp tục sản xuất sẽ tốt hơn.

4.3.5. 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 của doanh nghiệp còn có thể có những dư thừa có giới hạn một số yếu tố sản xuất nào đó còn có thể khai thác nhằm nâng cao lợi nhuận đơn vị như khả năng dôi dư về số giờ máy, giờ công hoặc dư về vốn lưu động,... Trong khi đó, yếu tố dư thừa có giới hạn lại được sử dụng để sản xuất kinh doanh nhiều mặt hàng khác nhau. Vậy doanh nghiệp nên dành yếu tố dư thừa đó để thúc đẩy cho mặt hàng nào để tối đa hoá lợi nhuận cho công ty ?

Trong trường hợp này, sản phẩm sẽ được thúc đẩy trước tiên là sản phẩm có lợi nhuận (lãi trên biến phí đơn vị) cao nhất trên yếu tố tiềm năng giới hạn đó.

Ví dụ: Công ty TĐ sản xuất và kinh doanh 3 loại mặt hàng A, B, C, các số liệu về tình hình tiêu thụ, chi phí, kết quả được tóm tắt như sau:

Chỉ tiêu		Sản phẩm		
		A	B	C
Sản lượng	(1)	1.000	2.000	5.000
Giá bán	(2)	100	75	50
Doanh thu	(3)	100.000	150.000	250.000
Tổng biến phí	(4)	55.000	75.000	150.000
Tổng lãi trên biến phí	(5)	45.000	75.000	100.000

Năng lực đáp ứng số giờ máy của công ty có thể 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, mỗi sản phẩm C là 1 giờ. Công ty nên quyết định thúc đẩy sản phẩm nào trước?

4.4. Những hạn chế khi phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận

Cũng như các công cụ quản lý khác, mô hình phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận cũng có những hạn chế của nó. Nghiên cứu mô hình này phải đặt trong những điều kiện giả định như:

- Toàn bộ chi phí phải được phân biệt hợp lý thành hai bộ phận là chi phí cố định và chi phí biến đổi.

- Định phí luôn cố định với mọi mức độ của sản lượng

- Biên phí đơn vị không thay đổi với bất kể sản lượng được sản xuất là bao nhiêu.

- Giá bán như nhau ở mọi mức độ của sản lượng tiêu thụ.

Ngoài ra, đối với những trường hợp sản xuất và kinh doanh nhiều mặt hàng thì phải giả định là kết cấu tiêu thụ không đổi ở mọi mức độ doanh thu.

Chương 5

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHO VIỆC RA QUYẾT ĐỊNH

5.1. Thông tin thích hợp cho việc ra 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 quyết định.

Quá trình ra quyết định 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. Các quyết định quản trị sẽ ảnh hưởng đến kết quả và hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp cả hiện tại và tương lai.

Quyết định ngắn hạn là quyết định chỉ liên quan đến một thời kỳ (kỳ kế toán) hoặc ngắn hơn, đó là xét về mặt thời gian, còn xét về mặt vốn đầu tư thì quyết định ngắn hạn là quyết định không đòi hỏi vốn đầu tư lớn.

5.1.1. Thông tin thích hợp cho việc ra quyết định

Kế toán quản trị tham gia vào việc ra quyết định bằng việc phân tích và cung cấp thông tin, những thông tin mà kế toán quản trị cung cấp phải đảm bảo tính chính xác, kịp thời và phù hợp. Tuy nhiên, trong những thông tin đó cần xem xét thông tin nào là thông tin thích hợp cho việc ra quyết định và thông tin nào là không thích hợp cho việc ra quyết định.

Thông tin thích hợp và có lợi cho quá trình ra quyết định là những thông tin phải đảm bảo hai yêu cầu sau:

- Thông tin đó phải liên quan đến tương lai.
- Những thông tin đó phải có sự khác biệt giữa các phương án đã xem xét và lựa chọn.

Những thông tin không đảm bảo 1 trong 2 yêu cầu trên đều là thông tin không thích hợp cho quá trình ra quyết định.

Quá trình phân tích thông tin thích hợp cho việc ra quyết định được thực hiện qua các bước sau:

- Bước 1: Tập hợp toàn bộ các thông tin về doanh thu và chi phí của các phương án đang được xem xét, lựa chọn.

- Bước 2: Loại bỏ những chi phí chìm, là những khoản chi phí không thể tránh được ở mọi phương án đầu tư xem xét.

- Bước 3: Loại bỏ những khoản doanh thu, thu nhập và những khoản chi phí giống nhau giữa các phương án đang được xem xét.

- Bước 4: Những thông tin còn lại là những thông tin thích hợp cho việc ra quyết định.

* Chú ý:

Khi lựa chọn thông tin thích hợp cho quá trình ra quyết định ta cần căn cứ vào các tiêu chuẩn đánh giá thông tin đối với mọi tình huống cụ thể. Tuy nhiên, có một số loại chi phí luôn là thông tin thích hợp như chi phí chênh lệch, chi phí cơ hội. Một số loại thông tin luôn là thông tin không thích hợp như chi phí đã chi, chi phí chìm.

Ví dụ: Công ty AB đang lựa chọn có nên mua một máy mới hiện đại hơn để thay thế cho chiếc máy cũ đang dùng (máy cũ đang dùng được mua cách đây 2 năm và nó còn sử dụng được 5 năm nữa).

- Doanh thu dự kiến hàng năm: 250 triệu

- Chi phí bán hàng, chi phí quản lý hàng năm dự kiến: 50 triệu

Các số liệu khác liên quan đến phương án trên được thu thập ở bảng sau:

ĐVT: Triệu đồng

Chỉ tiêu	Máy cũ	Máy mới
1. Giá mua mới	70	100
2. Thời hạn sử dụng	7	5
3. Chi phí hoạt động hàng năm	100	60
4. Chi phí khấu hao	10	-
5. Giá trị còn lại trên sổ kế toán	50	-
6. Giá bán máy cũ nếu mua máy mới	20	
7. Giá trị thanh lý thu hồi sau 5 năm	-	

- Thông tin thích hợp là:

+ Chi phí hoạt động hàng năm (vì có chênh lệch và liên quan đến tương lai)

+ Chi phí khấu hao (-)

+ Giá bán máy cũ (có chênh lệch)

+ Giá mua máy mới (-)

- Thông tin không thích hợp là:

+ Doanh thu dự kiến (không có chênh lệch)

+ Chi phí bán hàng và chi phí quản lý (-)

+ Giá trị thanh lý thu hồi (-)

+ Giá trị còn lại trên sổ kế toán (không liên quan đến tương lai)

5.1.2. Mục đích của việc phân biệt thông tin thích hợp và thông tin không thích hợp

Nhằm xác định thông tin thích hợp và không thích hợp cho quá trình ra quyết định một cách nhanh chóng và chính xác. Điều đó có ý nghĩa rất lớn trong việc thu thập và xử lý thông tin của kế toán quản trị, cụ thể là:

- Làm giảm được thời gian và chi phí cho việc thu thập, xử lý thông tin và trình bày thông tin.

- Hạn chế tình trạng quá tải về thông tin, xác định trọng tâm cần chú ý tập trung vào những thông tin cần phân tích.

- Trong nhiều trường hợp thông tin sẵn có thường có thể không đủ để lập một báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh dự kiến của một đơn vị theo cách hoàn chỉnh và đầy đủ.

- Các thông tin thích hợp và không thích hợp không được phân loại sẽ dẫn đến sự lẫn lộn và phức tạp.

- Góp phần làm cho quá trình ra quyết định được nhanh chóng và chính xác.

5.2. Ứng dụng thông tin thích hợp cho việc ra quyết định ngắn hạn

5.2.1. Quyết định tiếp tục hay loại bỏ hoạt động kinh doanh một bộ phận

Trong trường hợp này, kế toán quản trị phải dựa vào thông tin kế toán chi tiết do bộ phận kế toán chi tiết cung cấp. Kế toán quản trị dựa vào thông tin kế toán chi tiết để tiếp tục phân tích số liệu, tính toán chi tiết hơn nữa theo mục đích sử dụng của kế toán quản trị. Đồng thời, phải thu thập thêm các thông tin bổ sung khác liên quan ở các bộ phận trong và ngoài đơn vị như giá cả thị trường, nhu cầu thị trường,...

Ví dụ: Giả sử công ty A có 3 cửa hàng phụ thuộc kinh doanh trong cùng một thành phố. Báo cáo kết quả kinh doanh trong năm vừa qua như sau:

DVT: Triệu đồng

Chỉ tiêu	Tổng cộng	Cửa hàng số 1	Cửa hàng số 2	Cửa hàng số 3
1. Doanh thu	5.000	1.500	2.500	1.000
2. Giá vốn hàng bán	3.000	800	1.500	700
3. Lãi gộp	2.000	700	1.000	300
4. Chi phí bán hàng	650	200	300	150
5. Chi phí QLDN	1.000	300	500	200
6. Lợi nhuận thuần	350	200	200	(50)

Cửa hàng số 3 bị lỗ năm qua, do đó nhà quản trị đang có ý định ngừng hoạt động cửa hàng này. Kế toán quản trị hãy tập hợp thông tin, phân tích xem có nên tiếp tục hay ngừng hoạt động cửa hàng số 3 với các thông tin khác được bổ sung như sau:

a. Bảng phân tích chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp

Chỉ tiêu	Tổng cộng	Cửa hàng số 1	Cửa hàng số 2	Cửa hàng số 3
I. Chi phí bán hàng	650	200	300	150
1-Lương nhân viên bán hàng	210	70	90	50
2-Quảng cáo của cửa hàng	35	10	20	5
3-Tiền thuê cửa hàng	120	40	60	20
4-Khấu hao thiết bị bán hàng	110	30	50	30
5-Chi phí điện nước	40	10	20	10
6-Lương nhân viên giao hàng	40	10	20	10
7-Khấu hao thiết bị giao hàng	40	10	20	10
8-Chi phí quảng cáo chung	55	20	20	15
II. Chi phí QLDN	1.000	300	500	200
1-Lương quản lý doanh nghiệp	240	80	100	60
2-Chi phí quản lý cửa hàng	70	20	30	20
3-Chi phí phục vụ điện nước	60	20	30	10
4-Chi phí bảo hiểm hàng hoá	60	20	30	10
5-Chi phí khấu hao TSCĐ quản lý	70	20	40	10
6-Chi phí chung khác	500	140	270	90

b. Các thông tin bổ sung khác:

- Nếu cửa hàng số 3 ngừng hoạt động thì thiết bị bán hàng của cửa hàng này được chuyển cho cửa hàng số 1 và số 2.

- Tiền thuê nhà cửa hàng số 3 không phải bồi thường nếu doanh nghiệp ngừng hoạt động vì hợp đồng ký có thể chấm dứt bất kỳ lúc nào.

- Công ty có một đội chuyên làm nhiệm vụ giao hàng phục vụ toàn công ty. Nếu cửa hàng số 3 ngừng hoạt động thì một nhân viên giao hàng sẽ nghỉ việc, lương của anh ta 1 năm là 5 triệu đồng.

- Nếu cửa hàng số 3 ngừng hoạt động thì nhân viên được giao nhiệm vụ quản lý cửa hàng này sẽ chuyển sang làm nhiệm vụ khác ở công ty, một nhân viên văn phòng sẽ thôi việc, mức lương của anh ta là 5 triệu/ năm.

- Các nhân viên khác ở cửa hàng số 3 sẽ thôi việc nếu bị đóng cửa, tiền bồi thường cho mỗi nhân viên là: 1 triệu đồng (5 nhân viên)

- Doanh thu và chi phí dự kiến không biến động trong năm tới.

- Chi phí phục vụ điện nước, chi phí chung khác là định phí chung.

Dựa và các thông tin trên ta thấy các thông tin sau đây sẽ là thông tin không thích hợp cho việc ra quyết định:

- + Khấu hao thiết bị bán hàng
- + Khấu hao thiết bị giao hàng
- + Chi phí quảng cáo chung
- + Chi phí điện nước, chi phí chung khác thuộc chi phí quản lý
- + Khấu hao TSCĐ quản lý
- + Chi phí quản lý cửa hàng

Còn các thông tin thích hợp sẽ được xem xét và phân tích sự ảnh hưởng của chúng đến tổng lợi nhuận của toàn công ty.

Sự chênh lệch giữa 2 phương án như sau:

Chỉ tiêu	Tiếp tục KD cửa hàng số 3	Ngừng KD cửa hàng số 3	Chênh lệch ttục/ngừng
1. Doanh số	5.000	4.000	1.000
2. Giá vốn hàng bán	(3.000)	(2300)	(700)
3. Chi phí bán hàng	(445)	(360)	(85)
- Lương nhân viên bán hàng	(210)	(160)	(50)
- Bồi thường nhân viên bán hàng	(-)	(5)	5
- Quảng cáo cửa hàng	(35)	(30)	(5)
- Tiền thuê cửa hàng	(120)	(100)	(20)
- Chi phí điện, nước	(40)	(30)	(10)
- Lương nhân viên giao hàng	(40)	(35)	(5)
4. Chi phí quản lý doanh nghiệp	(300)	(285)	(15)
- Lương quản lý doanh nghiệp	(240)	(235)	(5)
- Chi phí bảo hiểm hàng hoá	(60)	(50)	(10)
5. Lợi nhuận thuần	1.255	1.055	+200

Kết quả tính toán ở bảng trên ta thấy, nếu tiếp tục kinh doanh cửa hàng số 3 thì sẽ làm tổng lợi nhuận của toàn công ty tăng lên 200 triệu đồng. Vậy nên tiếp tục kinh doanh cửa hàng số 3.

Tuy nhiên việc xem xét một quyết định có nên tiếp tục hay loại bỏ cho một bộ phận cá biệt có nhiều phương án khác nữa. Giả sử nếu cửa hàng số 3 đóng cửa thì có thể doanh số của cửa hàng số 1 và số 2 tăng lên, thì khi đó quyết định tiếp tục kinh doanh cửa hàng số 3 nữa hay không phải thu thập thêm thông tin.

5.2.2. Quyết định tự sản xuất hay mua ngoài

Khi xem xét quyết định tự sản xuất hay mua ngoài, các nhà quản trị thường quan tâm đến chất lượng của hàng hoá đã đảm bảo theo đúng tiêu chuẩn kỹ thuật hay không. Nếu đã đảm bảo thì các nhà quản trị mới quan tâm đến chi phí chênh lệch giữa tự sản xuất và mua ngoài.

Nguyên tắc để đi đến quyết định tự sản xuất hay mua ngoài là chi phí sản xuất phải nhỏ hơn chi phí mua ngoài thì lựa chọn phương án tự sản xuất và ngược lại.

Mặt khác, còn phải xem xét đến các chi phí cơ hội nếu không tự sản xuất thì bộ phận hiện đang sản xuất chi tiết, linh kiện đó sẽ như thế nào? Nó được sử dụng nữa hay không? Giả sử bộ phận đó sẽ được chuyển sang sản xuất mặt hàng khác, hoặc sử dụng cho thuê hoặc với mục đích khác thì lợi nhuận hằng năm nó mang lại cho doanh nghiệp là bao nhiêu? So sánh chi phí tiết kiệm được của tự sản xuất và mua ngoài, nếu lợi nhuận đó lớn hơn chi phí tiết kiệm được thì lại chọn phương án mua ngoài linh kiện, chi tiết hay vật liệu.

Ví dụ: Giả sử công ty ABC đang có một bộ phận sản xuất bao bì để đóng gói thành phẩm của công ty. Công suất của bộ phận sản xuất bao bì là 15.000 đơn vị/ năm. Tổng nhu cầu hiện tại về bao bì trong năm là 10.000 bao bì/ năm

Chi phí liên quan đến sản xuất bao bì trong năm như sau:

Đơn vị tính: 1.000 đ

Khoản mục	Tính trên 1 đơn vị	Tổng số
- Nguyên vật liệu trực tiếp	10	100.000
- Nhân công trực tiếp	5	50.000
- Biến phí sản xuất chung	2	20.000
- Tiền lương nhân viên quản lý phục vụ PX	2	20.000
- Chi phí khấu hao máy móc thiết bị	4	40.000
- Định phí quản lý chung phân bổ	2	20.000
Cộng chi phí	25	250.000

Có một nguồn cung cấp chào hàng bao bì của công ty với giá 23.000 đồng/bao bì, chất lượng tương đương công ty tự sản xuất, số lượng đảm bảo đáp ứng yêu cầu của công ty. Vậy trong trường hợp này công ty ABC có nên quyết định tự sản xuất hay mua ngoài

Các thông tin bổ sung:

- Dự kiến khối lượng tiêu thụ sản phẩm trong năm tới không có sự biến động.
- Tiền lương nhân viên phân xưởng là biến phí.
- Bộ phận sản xuất bao bì không sử dụng cho mục đích khác.

Ông trưởng phòng mua hàng đưa ra ý kiến là nên mua ngoài bao bì đóng gói vì mua ngoài sẽ tiết kiệm được 2.000 đồng/bao bì, trong cả năm sẽ tiết kiệm được tổng chi phí là:

$$10.000 \text{ bao bì} \times 2 = 20.000.000 \text{ đồng}$$

Trưởng phòng kế toán quản trị sau khi xem xét, phân tích các thông tin thích hợp và đã cho ý kiến: công ty nên tiếp tục tự sản xuất chứ không nên mua ngoài. Vậy theo bạn thì nên mua ngoài hay tự sản xuất ?

- Các thông tin sau là không thích hợp cho việc ra quyết định:
 - + Doanh thu bán hàng
 - + Chi phí khấu hao TSCĐ
 - + Chi phí chung (định phí) phân bổ
- Còn các thông tin thích hợp cho việc ra quyết định được phân tích ở bảng sau:

Đơn vị tính: 1.000 đ

Khoản mục	Tự sản xuất	Mua ngoài	Chênh lệch tự sx/mua ngoài
- Nguyên vật liệu trực tiếp	100.000	-	(100.000)
- Nhân công trực tiếp	50.000	-	(50.000)
- Biến phí sản xuất chung	20.000	-	(20.000)
- Tiền lương NV phân xưởng	20.000	-	(20.000)
- Chi phí mua ngoài	-	230.000	(230.000)
Cộng	190.000	230.000	40.000

Như vậy nếu tự sản xuất thì công ty sẽ tiết kiệm được 40 triệu đồng so với mua ngoài. Điều đó có thể đi đến quyết định là không mua ngoài mà vẫn tiếp tục tự sản xuất bao bì.

5.3. Quyết định nên bán ngay bán thành phẩm hay tiếp tục sản xuất

Quyết định này thường được lựa chọn ở các doanh nghiệp mà quy trình sản xuất, chế biến liên tục nhiều công đoạn. Tức là, quy trình sản xuất khởi đầu từ một loại nguyên vật liệu chung, qua quá trình chế biến nó cho nhiều bán thành phẩm khác nhau, các bán thành phẩm đó có thể tiêu thụ được ngay sau mỗi giai đoạn chế biến hoặc sẽ tiếp tục được chế biến theo quy trình riêng để ra thành phẩm rồi mới bán.

Phương án chung của cách phân tích các thông tin thích hợp trong tình huống này là:

- Xác định giá bán cho từng loại sản phẩm cộng sinh ở giai đoạn cuối cùng (thành phẩm).
- Xác định giá bán của bán thành phẩm tại điểm tách hoặc ở từng giai đoạn mà doanh nghiệp có ý định bán.
- Tính chênh lệch giá bán của thành phẩm và bán thành phẩm.
- Xác định chi phí của quá trình chế biến thêm (chi phí nguyên vật liệu, chi phí nhân công, biến phí sản xuất chung,...)

- Tính toán lãi lỗ tăng thêm do quá trình chế biến thêm và đưa ra quyết định.

Ví dụ: Một công ty chế biến thực phẩm. Công ty vừa mổ một lượng heo với số thịt heo là: 1 tấn. Giá bán ngay 1kg thịt heo tươi sống là 45.000 đ/1kg. Còn nếu tiếp tục chế biến thịt heo thành thực phẩm ăn sẵn chất lượng cao thì bán với giá 90.000 đ/1kg. Biết rằng 10 kg thịt heo tươi sống thì chế biến được 7kg thực phẩm ăn sẵn (do hao hụt trong quá trình chế biến thêm), chi phí cho chế biến thêm thành 1kg thực phẩm ăn sẵn như sau:

+ Nhân công trực tiếp	:	8.000 đ
+ Chi phí khác(biến phí)	:	<u>18.000 đ</u>
Cộng		26.000 đ

Quyết định bán ngay thịt heo tươi hay chế biến thành thực phẩm ăn sẵn rồi mới bán?

Quá trình tính toán được thực hiện như sau:

- Giá bán thành phẩm (thực phẩm ăn sẵn):
 $700 \text{ kg} \times 90.000 \text{ đ} = 63.000.000 \text{ đ}$
- Giá bán thịt heo tươi:
 $1.000 \text{ kg} \times 45.000 \text{ đ} = 45.000.000 \text{ đ}$
- Chênh lệch giá bán giữa 2 phương án = 18.000.000 đ
- Chi phí chế biến thêm:
 $700 \text{ kg} \times 26.000 \text{ đ} = 18.200.000 \text{ đ}$
 $18.000.000 \text{ đ} - 18.200.000 \text{ đ} = - 200.000 \text{ đ}$

Như vậy nếu chế biến thêm thì công ty sẽ bị lỗ thêm 200.000 đ. Do vậy nên quyết định bán ngay thịt heo tươi.

5.2.4. Các quyết định trong điều kiện sản xuất kinh doanh bị giới hạn

5.2.4.1. Trường hợp chỉ bị giới hạn bởi một hoặc hai nhân tố

Trong trường hợp này, doanh nghiệp thường phải tiến hành theo các bước sau để phân tích thông tin ra quyết định cho phù hợp:

- Xác định nhân tố giới hạn chủ yếu.
- Tính lãi trên biến phí đơn vị của nhân tố giới hạn chủ yếu của từng loại sản phẩm, dịch vụ cần sản xuất kinh doanh.
- Sắp xếp theo thứ tự khả năng sinh lời của từng loại sản phẩm hàng hoá dịch vụ (trường hợp bị giới hạn bởi hai nhân tố). Thứ tự ưu tiên được sắp xếp dựa vào phần đóng góp trên mỗi đơn vị của nhân tố giới hạn chủ yếu. Nếu sản phẩm nào có lãi trên biến phí đơn vị cao hơn sẽ được ưu tiên trước.
- Xác định tổng lãi trên biến phí loại sản phẩm hàng hoá dịch vụ trong điều kiện của nhân tố giới hạn chủ chốt.

Ví dụ: Giả sử công ty ABC sản xuất 3 sản phẩm A, B, C. Giá bán đơn vị của các sản phẩm lần lượt là: 100; 150; 120 (ĐVT: 1.000đ)

Biến phí đơn vị sản xuất lần lượt là: 40, 50, 50

Nhu cầu tiêu thụ lần lượt: 1.000 đơn vị, 500 đơn vị, 800 đơn vị. Trong khi đó công ty chỉ có tối đa 5.000 giờ máy cho mỗi kỳ. Biết rằng để sản xuất một đơn vị sản phẩm A, B, C cần số giờ máy chạy là: 2 giờ, 4 giờ, 2 giờ.

Giải:

Nếu đơn giản chỉ so sánh lãi trên biến phí đơn vị chưa tính đến nhân tố bị giới hạn thì quyết định là ưu tiên sản xuất sản phẩm B đến sản phẩm C sau đó là sản phẩm A. Bởi vì:

+ Lãi trên biến phí đơn vị của sản phẩm B là cao nhất: $150 - 50 = 100$

+ Lãi trên biến phí của sản phẩm C là: $120 - 50 = 70$

+ Lãi trên biến phí của sản phẩm A là: $100 - 40 = 60$

Và như vậy quyết định sản xuất cả 500 sản phẩm B, 800 sản phẩm C, và số giờ máy còn lại sẽ dùng để sản xuất sản phẩm A.

+ Số sản phẩm A sẽ được sản xuất :

$$\frac{5.000 \text{ giờ} - [(500 \text{ sp} \times 4 \text{ giờ}) + (800 \times 2 \text{ giờ})]}{2 \text{ giờ/SPA}} = 700 \text{ sản phẩm A}$$

Quyết định như vậy sẽ sai lầm. Kế toán tính lại trên cơ sở so sánh lãi trên biến phí đơn vị của nhân tố giới hạn chủ yếu của các loại sản phẩm sẽ sản xuất:

Nhân tố giới hạn ở đây gồm 2 nhân tố:

- Nhu cầu tiêu thụ của từng loại sản phẩm

Số giờ máy chạy để SX các loại SP chỉ tối đa là 5.000 giờ, trong khi đó nhu cầu là 5.600 giờ:

$$(1.000 \text{ sp A} \times 2 \text{ giờ} + 500 \text{ sp B} \times 4 \text{ giờ} + 800 \text{ sp C} \times 2 \text{ giờ}) = 5.600 \text{ giờ}$$

Trong đó xác định nhân tố giới hạn chủ yếu là số giờ máy chạy cho sản xuất sản phẩm. Kết quả tính toán sẽ được thể hiện qua bảng sau:

Chỉ tiêu	SPA	SPB	SPC
1- Đơn giá bán (1.000 đ)	100	150	120
2-Biến phí đơn vị	40	50	50
3-Lãi trên biến phí đơn vị	60	100	70
4-Số giờ máy cho một đơn vị sản phẩm	2	4	2
5-Lãi trên biến phí đơn vị trên 1 giờ máy	30	25	35
6-Thứ tự ưu tiên sản xuất	2	3	1
7-Số giờ máy chạy để SX có thể bố trí được	2.000	1.400	1.600
8-Số sản phẩm sản xuất	1.000	350	800
9-Tổng lãi trên biến phí	60.000	35.000	56.000

Như vậy tổng lãi trên biến phí theo cách tính này là:

$$60.000 + 35.000 + 56.000 = 151.000 \text{ VNĐ}$$

Còn theo cách tính đầu thì tổng lãi trên biến phí:

$$700 \text{ spA} \times 60 + 500 \text{ spB} \times 100 + 800 \text{ spC} \times 70 = 148.000 \text{ VNĐ}$$

Như vậy sẽ nhỏ hơn phương án trên là : 3.000 VNĐ

Điều đó thể hiện để ra quyết định cho một tình huống cụ thể trong trường hợp có nhân tố giới hạn thì không chỉ sử dụng thông tin lãi trên biến phí đơn vị của sản phẩm sản xuất mà phải so sánh lãi trên biến phí đơn vị của sản phẩm trên một nhân tố bị giới hạn.

5.2.4.2. Trường hợp có nhiều nhân tố giới hạn cùng lúc

Trong trường hợp này, doanh nghiệp cần thực hiện các bước sau:

- Xác định hàm mục tiêu và biểu diễn nó dưới dạng phương trình đại số tuyến tính. Hàm mục tiêu có thể biểu diễn ở dạng lợi nhuận tối đa hoặc chi phí tối thiểu.

- Xác định các điều kiện nhân tố giới hạn và biểu diễn chúng thành các phương trình đại số.

- Vẽ đồ thị của hệ phương trình đại số

- Xác định vùng sản xuất tối ưu bằng cách căn cứ vào vùng sản xuất tối ưu trên đồ thị hàm mục tiêu.

Ví dụ: Công ty Hải Vân tiến hành sản xuất 2 loại mặt hàng X và Y. Các thông tin như sau: (ĐVT: 1.000đ)

- Sản phẩm Y phải trải qua 3 công đoạn sản xuất mới hoàn thành
- Sản phẩm X trải qua 4 công đoạn sản xuất.
- Tổng thời gian máy chạy giới hạn cho cả 4 công đoạn là : 880 giờ /tháng

Trong đó:

- + Công đoạn 1 giới hạn tối đa 300 giờ
- + Công đoạn 2 giới hạn tối đa 250 giờ
- + Công đoạn 3 giới hạn tối đa 180 giờ
- + Công đoạn 4 giới hạn tối đa là 150 giờ

Yêu cầu thời gian máy chạy để sản xuất sản phẩm ở mỗi công đoạn như sau:

Công đoạn	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, Y lần lượt là: 100, 150
- Biến phí đơn vị sản phẩm X, Y lần lượt là: 60, 100
- Khối lượng tiêu thụ không hạn chế
- Công ty Hải Vân đang đứng trước sự lựa chọn cơ cấu sản xuất sản phẩm X và Y để đạt lợi nhuận cao nhất.

Giải:

Vận dụng phương pháp phương trình tuyến tính ta thực hiện các bước sau:

Bước 1: Xác định hàm mục tiêu:

- Gọi x, y là số sản phẩm X, Y cần sản xuất.
- Gọi f là hàm mục tiêu, sao cho đạt lợi nhuận tối đa.
- Lãi trên biến phí đơn vị:

$$+ \text{Sản phẩm X: } 100 - 60 = 40$$

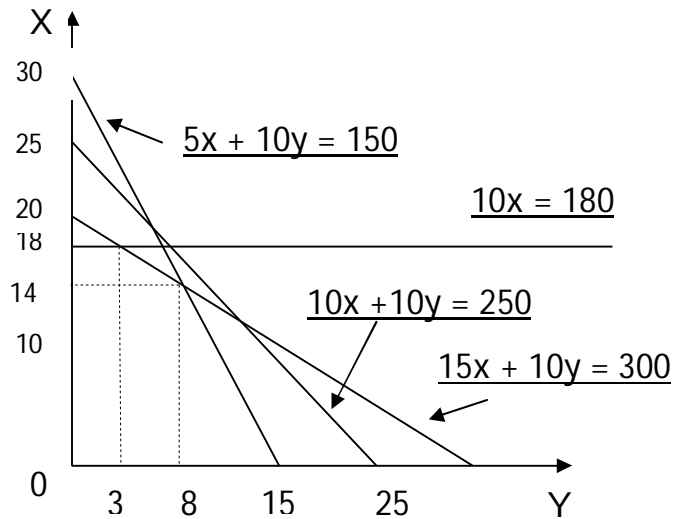
$$+ \text{Sản phẩm Y: } 150 - 100 = 50$$

Vậy hàm mục tiêu: $f = 40x + 50y \rightarrow \max$

Bước 2: Xác định các nhân tố bị giới hạn:

- Công đoạn 1 bị giới hạn tối đa là 300 giờ máy : $15x + 10y \leq 300$
- Công đoạn 2 bị giới hạn tối đa 250 giờ máy : $10x + 10y \leq 250$
- Công đoạn 3 bị giới hạn tối đa 180 giờ máy : $10x \leq 180$
- Công đoạn 4 bị giới hạn 150 giờ máy : $5x + 10y \leq 150$

Bước 3: Vẽ đồ thị các phương trình giới hạn



Bước 4: Xác định vùng sản xuất tối ưu trên đồ thị:

Vùng sản xuất tối ưu là vùng trên đồ thị bị giới hạn bởi các đường biểu diễn của 4 phương trình với trục tọa độ.

Nhưng cơ cấu sản xuất sản phẩm X và Y để đạt lợi nhuận tối ưu chỉ có thể rơi vào 1 trong 5 điểm có tọa độ tương ứng là: (0;0), (18;0), (18; 3), (14;8), (0; 15)

Bước 5: Xác định phương trình 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 5 điểm, đồng thời điểm đó phải thỏa mãn hàm mục tiêu:

$$f = 40x + 50y \rightarrow \max$$

Lần lượt thay tọa độ 5 điểm vào hàm mục tiêu, nếu điểm nào mang lại giá trị hàm mục tiêu lớn nhất thì đó là cơ cấu sản phẩm cần tìm.

Góc điểm	Số SP sản xuất		Hàm mục tiêu $f = 40x + 50y$
	SP X	SP Y	
1	0	0	0
2	18	0	720
3	18	3	870
4*	14*	8*	960*
5	0	15	750

Căn cứ vào kết quả trên ta thấy tại điểm (góc) 4 là góc có giá trị f lớn nhất. Vậy cơ cấu sản phẩm X là 14 sản phẩm và 8 sản phẩm Y thì mang lại lợi nhuận tối đa (960) cho doanh nghiệp.

Chương 6

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ ĐỐI VỚI VIỆC DỰ TOÁN SẢN XUẤT KINH DOANH

6.1. Hệ thống dự toán sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp

6.1.1. Ý nghĩa, tác dụng của dự toán sản xuất kinh doanh

Trong điều kiện kinh doanh theo cơ chế thị trường, các doanh nghiệp muốn tồn tại và phát triển ổn định cần phải có chiến lược kinh doanh hợp lý. Vì vậy cần phải có những dự kiến chi tiết, cụ thể cho từng thời kỳ. Điều đó có nghĩa là phải lập dự toán sản xuất kinh doanh

- Khái niệm dự toán

Dự toán là việc dự kiến trước các chỉ tiêu của quá trình sản xuất kinh doanh một cách chi tiết cho từng thời kỳ phù hợp với yêu cầu quản lý cụ thể của doanh nghiệp.

- Trong công tác quản trị dự toán sản xuất kinh doanh có ý nghĩa to lớn trên các mặt sau:

+ Cung cấp cho nhà quản lý doanh nghiệp toàn bộ thông tin về kế hoạch sản xuất, kinh doanh cho từng thời kỳ và cả quá trình sản xuất. Giúp họ dự định trong tương lai cần thực hiện những biện pháp nào để đạt được mục tiêu đề ra.

+ Là cơ sở để đánh giá tính hình thực hiện các chỉ tiêu đã dự kiến, từ đó thấy được những mặt mạnh cần phát huy và mặt yếu cần khắc phục

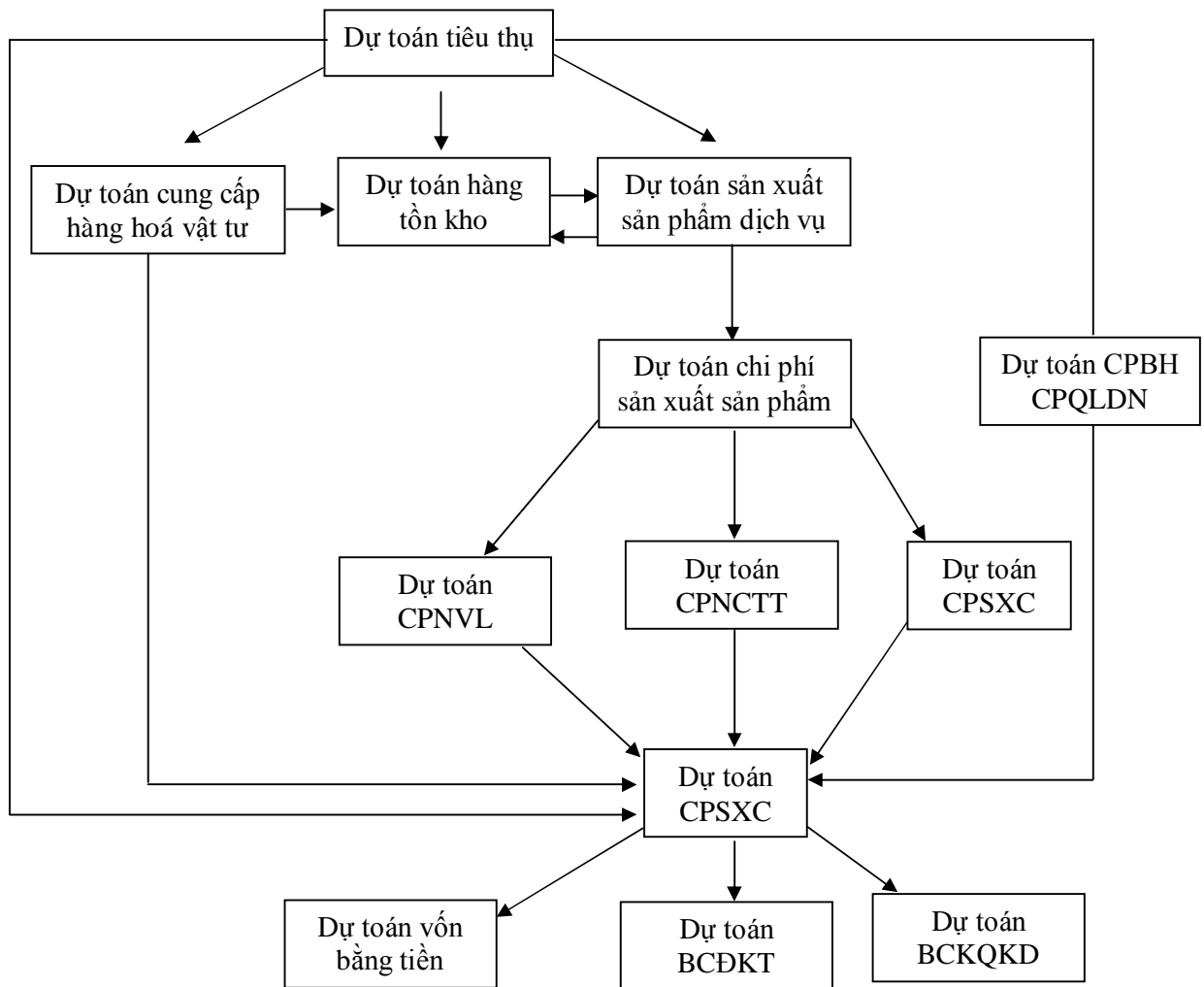
+ Là căn cứ để khai thác các khả năng tiềm tàng về nguồn lực tài chính nhằm phát huy nội lực và tăng cường sức cạnh tranh.

6.1.2. Hệ thống dự toán sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp

6.1.2.1. Hệ thống dự toán sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp

Quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp gồm các quá trình có mối quan hệ mật thiết với nhau như quá trình cung cấp, quá trình sản xuất và quá trình tiêu thụ. Tương ứng với các quá trình này, hệ thống các dữ liệu dự toán có mối quan hệ mật thiết với nhau bao gồm:

- Dự toán vốn bằng tiền
- Dự toán cung cấp hàng hoá vật tư
- Dự toán hàng tồn kho
- Dự toán sản xuất sản phẩm dịch vụ
- Dự toán chi phí sản xuất dịch vụ
- Dự toán tiêu thụ sản phẩm hàng hoá dịch vụ
- Dự toán chi phí bán hàng
- Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp

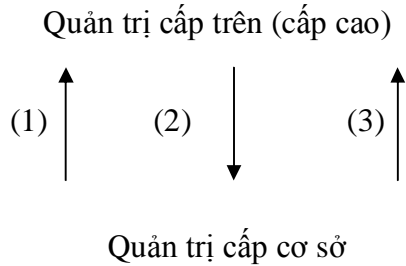


Trong các dự toán nói trên thì dự toán tiêu thụ sản phẩm hàng hoá dịch vụ là dự toán quan trọng nhất và có tính chất quyết định đối với các dự toán khác.

Sau khi dự toán về tiêu thụ sản phẩm được lập, nó quyết định đối với dự toán số sản phẩm cần thiết sản xuất để cung cấp cho việc tiêu thụ (đối với doanh nghiệp sản xuất) và quyết định dự toán mua hàng (đối với doanh nghiệp thương mại). Từ đó ta tiếp tục lập dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung (đối với doanh nghiệp sản xuất); hoặc dự toán chi phí mua hàng (đối với doanh nghiệp thương mại). Đồng thời, từ dự toán tiêu thụ ta có thể dự toán chi phí bán hàng, dự toán hàng tồn kho, dự toán tiền mặt dự toán kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh.

6.1.2.2. Trình tự lập dự toán sản xuất kinh doanh

Trình tự lập dự toán sản xuất kinh doanh được thể hiện theo sơ đồ sau đây:



Chú thích:

- (1) Đơn vị cơ sở trình dự toán lần một
- (2) Đơn vị cấp trên góp ý kiến và gửi lại cơ sở
- (3) Đơn vị cơ sở hoàn thiện dự toán gửi cấp trên phê duyệt

Theo trình tự này, quá trình lập dự toán gắn liền với quản trị sản xuất kinh doanh của cơ sở, tạo điều kiện phát huy tính chủ động, sáng tạo của cơ sở và tính khả thi của dự toán đã lập. Mặt khác, nâng cao vai trò trách nhiệm và tăng cường kiểm tra, kiểm soát của đơn vị cấp trên.

6.2. Xây dựng định mức chi phí kinh doanh

6.2.1. Phân biệt định mức và dự toán chi phí

- Định mức chi phí là việc xác định số tiền tối thiểu cần thiết để hoàn thành một đơn vị sản phẩm, dịch vụ hay công việc

- Dự toán chi phí là việc xác định tổng số tiền tối thiểu để hoàn thành toàn bộ khối lượng sản phẩm, công việc, dịch vụ.

=> Như vậy, xét về nội dung và phạm vi nghiên cứu, dự toán và định mức chi phí giống và khác nhau như sau:

- Về nội dung

Định mức chi phí và dự toán chi phí đều là việc xác định số tiền tối thiểu để hoàn thành một khối lượng sản phẩm, hay công việc, dịch vụ

- Về phạm vi

+ Định mức chi phí chỉ tính cho một đơn vị sản phẩm công việc còn dự toán chi phí được tính cho toàn bộ khối lượng sản phẩm, công việc.

+ Định mức chi phí là căn cứ để lập dự toán chi phí. Vì vậy, định mức chi phí không hợp lý, không sát với thực tế thì dự toán chi phí được lập trên cơ sở đó sẽ không có tính khả thi cao.

6.2.2. Yêu cầu cơ bản xác định định mức chi phí

- Phải căn cứ vào các tài liệu lịch sử để xem xét tình hình thực tế của kỳ trước về tình hình hiện vật và giá trị liên quan đến đơn vị sản phẩm, công việc, dịch vụ.

- Phải phù hợp với công việc đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của đơn vị như đặc điểm tổ chức sản xuất kinh doanh, đặc điểm quy trình công nghệ, đặc điểm quản lý,... Vì các doanh nghiệp khác nhau sẽ có đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh khác nhau. Việc sử dụng các yếu tố đầu vào cũng khác nhau cho nên mọi doanh nghiệp khác nhau sẽ có định mức chi phí khác nhau.

- Phải đảm bảo tính khách quan trong việc xây dựng định mức chi phí. Việc xây dựng định mức chi phí căn cứ vào định giá phân tích về tình hình thực hiện chi phí của các kỳ trước và những dự kiến thay đổi trong kỳ tới.

Vì vậy, yêu cầu đặt ra là những phân tích đánh giá phải đảm bảo tính trung thực, khách quan, tránh việc xây dựng định mức chi phí quá cao hoặc quá thấp làm mất đi ý nghĩa chi phí.

6.2.3. Các hình thức định mức chi phí

- Định mức lý tưởng là định mức được xây dựng trong điều kiện sản xuất kinh doanh tiên tiến, các yếu tố của quá trình sản xuất là hoàn hảo. Định mức lý tưởng không có tính thực tế nên chỉ có tính tham khảo và là mục tiêu hướng tới.

- Định mức thực tế là định mức được xây dựng phù hợp với các điều kiện khả năng sản xuất kinh doanh bình thường của đơn vị. Đây là cơ sở để lập dự toán chi phí.

6.2.4. Xây dựng các định mức chi phí

- Đối với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:

Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp cần xem xét hai yếu tố là:

+ Số lượng nguyên vật liệu tiêu hao cho một đơn vị sản phẩm.

+ Đơn giá vốn thực tế của nguyên vật liệu đó.

$$\begin{array}{l} \text{Định mức số lượng} \\ \text{NVL tiêu hao cho 1 đơn} \\ \text{vị sp} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng NVL tiêu} \\ \text{hao cho 1 đơn vị sp} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Số lượng NVL hao} \\ \text{hụt định mức} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{Định mức chi phí NVL} \\ \text{tiêu hao cho 1 đơn vị sp} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định mức số lượng} \\ \text{NVL tiêu hao cho 1} \\ \text{đơn vị sp} \end{array} * \begin{array}{l} \text{Định mức đơn giá} \\ \text{NVL tiêu hao} \end{array}$$

Ví dụ: Doanh nghiệp X dự kiến sản xuất sản phẩm A. Số nguyên vật liệu chính dự kiến để sản xuất 1 đơn vị sản phẩm A là 3kg. Hao hụt trong quá trình sử dụng bình quân theo định mức là 2%. Vậy định mức số lượng nguyên vật chính tiêu hao tính cho 1 đơn vị sản phẩm A là:

$$3 \text{ kg} + 3 \text{ kg} * 2\% = 3,06 \text{ kg}$$

Với giá mua 1 kg vật liệu là: 6.200 đ, ta có định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp tiêu hao cho 1 đơn vị sản phẩm A là:

$$3,06 * 6.200 = 18.972 \text{ đ}$$

- Đối với chi phí nhân công trực tiếp:

$$\begin{array}{l} \text{Định mức CPNCT} \\ \text{tiêu hao cho 1 đơn} \\ \text{vị sp} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định mức số lượng thời} \\ \text{gian lao động trực tiếp} \\ \text{cho 1 đơn vị sp} \end{array} * \begin{array}{l} \text{Định mức đơn giá} \\ \text{giờ công lao động} \\ \text{trực tiếp} \end{array}$$

Ví dụ: Thời gian cơ bản để sản xuất 1 đơn vị sản phẩm A là 4 giờ. Thời gian bảo dưỡng máy móc thiết bị là 0,2 giờ. Thời gian nghỉ ngơi của công nhân là 0,2 giờ. Đơn giá tiền lương cơ bản của 1 giờ công định mức là 3.000đ, phụ cấp lương là 300đ, các khoản trích BHXH, BHYT, BHTN tính vào chi phí là 660đ.

Định mức chi phí nhân công được xác định như sau:

- Định mức thời gian lao động:

+ Thời gian cơ bản	: 4 giờ
+ Thời gian bảo dưỡng máy móc	: 0,2 giờ
+ Thời gian nghỉ	: 0,2 giờ
Cộng	: 4,4 giờ

- Định mức đơn giá của 1 giờ công:

+ Lương cơ bản	: 3.000 đ
+ Phụ cấp	: 300 đ
+ BHXH, BHYT, BHTN	: 660 đ
Cộng:	3.960 đ

- Định mức chi phí nhân công trực tiếp của 1 đơn vị sản phẩm là:

$$4,4 \text{ giờ} * 3.960 \text{ đ/giờ} = 17.424 \text{ đ}$$

Trong trường hợp định mức chi phí nhân công trực tiếp ở những đơn vị khoán lương sản phẩm:

$$\begin{array}{l} \text{Định mức chi phí} \\ \text{nhân công trực tiếp} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Khối lượng sản} \\ \text{phẩm hoàn thành} \end{array} * \begin{array}{l} \text{Đơn giá chi phí nhân} \\ \text{công cho 1 đ/v sp} \end{array}$$

Định mức số lượng thời gian lao động trực tiếp tính cho một đơn vị sản phẩm có thể được thực hiện bằng một trong 2 phương pháp sau đây:

+ Bấm giờ để định thời gian cần thiết hoàn thành 1 đơn vị sản phẩm
+ Chia công việc hoàn thành theo từng thao tác kỹ thuật xác định thời gian của từng thao tác kỹ thuật để hoàn thành sản phẩm và tổng hợp lại nhằm xác định thời gian hoàn thành 1 sản phẩm

- Đối với chi phí sản xuất chung

Trước hết, cần xác định mức tổng số chi phí sản xuất chung, sau đó xác định mức chi phí sản xuất chung cho 1 đơn vị sản phẩm thuộc sản phẩm nào đó.

Chi phí sản xuất chung gồm định phí và biến phí nên khi định mức chi phí sản xuất chung cũng có thể định mức theo từng loại nhằm đánh giá tình hình thực hiện các dự toán chi phí sau này.

Trong quá trình định mức, cần lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ hợp lý để phân bổ định mức chi phí chung cho từng đối tượng chịu chi phí (có thể phân bổ theo khối lượng sản phẩm sản xuất, tổng số giờ công lao động trực tiếp, tổng giờ máy hoặc phân bổ theo chi phí trực tiếp...)

Phương pháp xác định định mức biến phí và định mức định phí thuộc chi phí chung đều giống nhau và theo công thức sau:

$$\text{Định mức chi phí chung cho 1 đơn vị} = \text{Định mức chi phí SXC phân bổ} * \text{Đơn vị tiêu chuẩn phân bổ cho một đơn vị sản phẩm}$$

Ví dụ: Vãn doanh nghiệp X nói trên sản xuất 2 loại sản phẩm A và B, có tài liệu như sau: (ĐVT: 1.000đ)

1. Tổng chi phí sản xuất chung thực hiện kỳ trước: 6.000.000, trong đó:

- Biến phí: 1.500.000
- Định phí: 4.500.000

2. Sản lượng sản phẩm kỳ trước:

- Sản phẩm A: 100.000 SP
- Sản phẩm B: 150.000 SP

3. Dự kiến kế hoạch sản xuất kỳ này:

- Sản phẩm A: 150.000 SP (tăng 50%)
- Sản phẩm B: 225.000 SP (tăng 50%)

4. Tiêu chuẩn phân bổ chi phí sản xuất chung là giờ công định mức:

- Sản phẩm A: 4,4 giờ/ 1 SP
- Sản phẩm B: 2 giờ/1 SP

Căn cứ vào tài liệu trên kế toán xây dựng định mức chi phí sản xuất chung như sau:

- Tổng chi phí sản xuất chung dự kiến:

$$\begin{aligned} &+ \text{Biến phí} : 1.500.000 + 1.500.000 \times 50\% = 2.250.000 \\ &+ \text{Định phí} : \underline{\underline{4.500.000}} \end{aligned}$$

Cộng:	6.750.000
- Tổng giờ công lao động trực tiếp:	
+ Sản phẩm A: 4,4 giờ x 150.000 sp	= 660.000 giờ
+ Sản phẩm B: 2 giờ x 225.000 SP	= 450.000 giờ
Cộng	1.110.000 giờ
- Dự kiến đơn giá chi phí sản xuất chung phân bổ:	

$$\text{Biến phí} = \frac{2.250.000}{1.110.000 \text{ giờ}} = 2.027,03 \text{ đ/giờ}$$

$$\text{Định phí} = \frac{4.500.000}{1.110.000 \text{ giờ}} = 4.054,06 \text{ đ/giờ}$$

- Định mức chi phí sản xuất chung của sản phẩm A:
 - + Biến phí: 2.027,03 đ/ giờ x 4,4 giờ/ SP = 8.918,93 đ/1SP
 - + Định phí: 4.054,06 đ/giờ x 4,4 giờ/SP = 17.837,86 đ/SP
- Vậy định mức chi phí sản xuất chung của sản phẩm A là :
- $$8.918,93 \text{ đ/1SP} + 17.837,86 \text{ đ/SP} = 26.756,79 \text{ đ/1SP}$$

Bảng tổng hợp định mức chi phí SX SP A

Khoản mục	Định mức số lượng	Định mức đơn giá	Định mức chi phí
1. Chi phí NVL trực tiếp	3,06 kg	6.200 đ/kg	18.972 đ/sp
2. Chi phí NCTT	4,4 giờ	3.960 đ/giờ	17.424 đ/sp
3. Chi phí sản xuất chung	4,4 giờ	6.081,09 đ/giờ	26.756,79 đ/sp
4. Định mức CPSX/1SP			62.756,79 đ/sp

6.3. Lập dự toán sản xuất kinh doanh

6.3.1. Dự toán tiêu thụ

Trong khâu lập dự toán thì dự toán tiêu thụ là quan trọng nhất, nó quyết định và làm cơ sở để lập các dự toán khác

Lập dự toán tiêu thụ cần chú ý đến 2 yếu tố:

- Khối lượng sản phẩm hàng hoá dự kiến tiêu thụ.
- Đơn giá bán của sản phẩm hàng hoá dự kiến sẽ tiêu thụ.

Khi lập dự toán tiêu thụ cần dựa vào các tài liệu, số liệu lịch sử, đặc biệt là số liệu thực hiện của kỳ trước. Đồng thời, cần khảo sát, nghiên cứu thị trường về nhu cầu, thị hiếu, sức mạnh nhằm dự kiến khối lượng sản phẩm hàng hoá tiêu thụ, định giá bán của sản phẩm hàng hoá.

Lập dự toán tiêu thụ thường được thực hiện cho cả niên độ kế toán và chia ra theo các quý trong niên độ kế toán đó.

Khối lượng tiêu thụ dự kiến hàng quý không giống nhau, thường phụ thuộc vào tính thời vụ của sản xuất và nhu cầu tiêu dùng ở những mùa khác nhau trong năm.

Ví dụ: Tại doanh nghiệp X, căn cứ vào tình hình thực hiện tiêu thụ sản phẩm năm trước, nghiên cứu nhu cầu tiêu dùng năm kế hoạch và lập dự toán tiêu thụ sản phẩm A như sau: (ĐVT: 1.000đ)

DỰ TOÁN TIÊU THỤ SẢN PHẨM

Chỉ tiêu	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
1.Số lượng sp dự kiến tiêu thụ	35.000	40.000	40.000	35.000	150.000
2.Đơn giá bán dự kiến	100	100	110	110	105
3.Doanh thu dự kiến	3.500.000	4.000.000	4.400.000	3.850.000	17.750.000

Căn cứ vào đây, doanh nghiệp lập dự kiến số tiền thu được qua các quý để làm cơ sở cho việc lập dự toán vốn bằng tiền. Để dự kiến lịch thu tiền bán hàng, ngoài việc căn cứ vào doanh thu bán hàng trong năm kế hoạch còn phải xét đến tiền bán hàng phải thu của kỳ trước chuyển sang và tiền bán hàng kỳ kế hoạch chuyển sang thu ở kỳ sau.

Như vậy, để dự kiến kế hoạch thu tiền bán hàng được chính xác, cần phải căn cứ vào phương thức thanh toán, thời hạn thanh toán dự kiến đã được ghi trên hợp đồng bán hàng và số tiền còn phải thu ở năm trước chuyển sang.

Ví dụ: Theo hợp đồng ký kết, doanh nghiệp X thỏa thuận với khách hàng sẽ thu tiền hàng như sau: thu ngay 65% tiền bán hàng trong quý, 35% còn lại khách hàng thanh toán vào quý sau. (ĐVT: 1.000đ)

SỐ TIỀN DỰ KIẾN THU ĐƯỢC QUA CÁC QUÝ

Chỉ tiêu	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
1.Số phải thu năm trước chuyển sang	2.000.000				2.000.000
2.Số dự kiến thu quý I năm nay	2.275.000	1.225.000			3.500.000
3.Số dự kiến thu quý II năm nay		2.600.000	1.400.000		4.000.000
4.Số dự kiến thu quý III năm nay			2.860.000	1.540.000	4.400.000
5.Số dự kiến thu quý IV năm nay				2.502.500	2.502.500
Tổng cộng	4.275.000	3.825.000	4.260.000	4.042.500	16.402.500

6.3.2. Dự toán sản lượng sản xuất

Sau khi dự toán tiêu thụ đã được lập xong, các yêu cầu sản xuất cho kỳ kế hoạch tới có thể được quyết định và tập hợp thành dự toán sản lượng sản xuất. Dự toán

sản lượng sản xuất là việc dự kiến số sản phẩm cần phải sản xuất hoàn thành để đáp ứng nhu cầu tiêu thụ sản phẩm. Lập dự toán sản xuất cần phải căn cứ số lượng số lượng sản phẩm tiêu thụ, sản phẩm tồn kho đầu kỳ và tồn kho cuối kỳ theo dự kiến

Chỉ tiêu	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
1. Khối lượng sp dự kiến tiêu thụ	35.000	40.000	40.000	35.000	150.000
2. Tồn kho cuối kỳ (sp)	12.000	13.000	15.000	15.000	15.000
3. Tồn kho đầu kỳ (sp)	15.000	12.000	13.000	15.000	15.000
4. Sản lượng sản phẩm cần sx	32.000	41.000	42.000	35.000	150.000

$$\begin{aligned} \text{Sản lượng sản phẩm dự kiến sản xuất} &= \text{Sản lượng sản phẩm tiêu thụ trong kỳ} + \text{Số lượng sản phẩm dự kiến tồn kho cuối kỳ} - \text{Số lượng sản phẩm dự kiến tồn kho đầu kỳ} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Sản lượng sản phẩm sản xuất dự kiến} &= \text{Sản lượng sản phẩm tiêu thụ dự kiến} + \text{Chênh lệch số lượng tồn kho đầu kỳ và cuối kỳ} \end{aligned}$$

DỰ TOÁN SẢN XUẤT

Ngoài ra người ta cũng có thể lập dự toán sản xuất sản phẩm căn cứ vào tổng số giờ công sử dụng cho sản xuất và năng suất lao động một giờ công thì dự toán sản xuất được tính theo công thức sau:

$$\text{Số lượng sp sản xuất} = \frac{\text{Tổng số giờ sản xuất dự kiến}}{\text{Số giờ công để hoàn thành sp}}$$

6.3.3. Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp dự kiến phát sinh được xác định theo công thức dưới đây:

$$\begin{aligned} \text{Chi phí NVLTT} &= \text{Số lượng sản phẩm cần sản xuất trong kỳ} \times \text{Số lượng NVL tiêu hao cho 1 đơn vị sản phẩm} \times \text{Đơn giá NVL xuất dùng} \end{aligned}$$

Ví dụ: Căn cứ vào dự toán sản xuất kế toán lập dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp cho sản phẩm A như sau: (ĐVT: 1.000đ)

DỰ TOÁN CHI PHÍ NVL TRỰC TIẾP

Chỉ tiêu	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
1. Khối lượng SP SX (sp)	32.000	41.000	42.000	35.000	150.000
2. NVL tiêu hao cho 1 SP (kg)	3,06	3,06	3,06	3,06	3,06
3. Nhu cầu NVL cho SX (kg)	97.920	125.460	128.520	107.100	459.000
4. Yêu cầu tồn kho vật liệu cuối kỳ	10.000	12.000	15.000	18.000	18.000
5. Tổng cộng nhu cầu vật liệu(kg)	107.920	137.460	143.520	125.100	477.000
6. Tồn kho vật liệu đầu kỳ(kg)	12.000	10.000	8.000	7.000	12.000
7. Lượng vật liệu cần mua trong kỳ (kg)	95.920	127.460	135.520	118.100	465.000
8. Đơn giá NVL	6.2	6.2	6.2	6.2	6.2
9. Chi phí NVL trực tiếp	107.104	777.852	796.824	664.020	284.580

6.3.4. Dự toán chi phí nhân công trực tiếp

Căn cứ để lập dự toán chi phí nhân công trực tiếp là khối lượng sản phẩm cần sản xuất, định mức thời gian sản xuất một đơn vị sản phẩm và đơn giá giờ công trực tiếp sản xuất.

$$\text{Chi phí nhân công trực tiếp} = \text{Khối lượng SP cần SX} \times \text{Định mức thời gian SX} \times \text{Đơn giá giờ công trực tiếp}$$

Trong trường hợp doanh nghiệp sản xuất nhiều loại sản phẩm khác nhau, phải lập dự toán chi phí nhân công trực tiếp riêng cho từng loại sản phẩm, sau đó tổng hợp lại để dự toán cho toàn doanh nghiệp.

Căn cứ vào dự toán sản lượng sản xuất kế toán lập dự toán chi phí nhân công trực tiếp như sau: (ĐVT: 1.000đ)

DỰ TOÁN CHI PHÍ NHÂN CÔNG TRỰC TIẾP

Chỉ tiêu	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
1. Khối lượng SP SX (sp)	32.000	41.000	42.000	35.000	150.000
2. Thời gian trực tiếp SX 1 SP (giờ)	4,4	4,4	4,4	4,4	4,4
3. Tổng thời gian lao động TT (giờ)	140.800	180.400	184.800	154.000	660.000
4. Đơn giá giờ công (đ/giờ)	3.960	3.960	3.960	3.960	3.960
5. Chi phí NCTT	557.568	714.384	731.808	609.840	2.613.600

6.3.5. Dự toán chi phí sản xuất chung

$$\text{Tổng chi phí chung} = \text{Tổng thời gian lao động trực tiếp} \times \text{Đơn giá chi phí SX}$$

Hoặc:

$$\text{Tổng chi phí chung} = \frac{\text{Khối lượng sản phẩm sản xuất hoàn thành}}{\text{Định mức CPSXC của 1 đơn vị sản phẩm}}$$

Ví dụ: Căn cứ vào các tài liệu trên, doanh nghiệp X lập dự toán chi phí sản xuất chung cho sản phẩm A như sau: (ĐVT: 1.000đ)

DỰ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT CHUNG

Chỉ tiêu	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
1.Thời gian l/dộng TT(giờ)	140.800	180.400	184.800	154.000	660.000
2.Đơn giá BP SXC (đ/giờ)	2.027,03	2.027,03	2.027,03	2.027,03	2.027,03
3.Tổng BP SXC	285.405,8	365.676,2	374.595,1	312.162,6	1.337.839,8
4.Định phí SXC	668.919	668.919	668.919	668.919	2.675.676
5.Tổng chi phí SXC	954.324,8	1.034.595,2	1.043.514,1	981.081,6	2.006.758,8

6.3.6. Dự toán thành phẩm tồn kho cuối kỳ

$$\frac{\text{Lượng thành phẩm tồn kho cuối kỳ dự kiến}}{\text{Lượng thành phẩm dự kiến tiêu thụ}} = \text{Tỷ lệ tồn kho cuối kỳ dự kiến}$$

Hoặc:

$$\text{Trị giá thành phẩm tồn kho cuối kỳ} = \frac{\text{Lượng thành phẩm tồn kho cuối kỳ}}{\text{Giá thành sản xuất đơn vị sản phẩm}}$$

Ví dụ: Theo tài liệu của doanh nghiệp X, giả sử tỷ lệ tồn kho thành phẩm A cuối quý IV năm trước dự kiến là 20%, cuối quý I, II, III, IV năm kế hoạch lần lượt là 25%, 30%, 35%, 20% trên lượng thành phẩm tiêu thụ trong kỳ.

DỰ TOÁN THÀNH PHẨM TỒN KHO CUỐI KỲ

Chỉ tiêu	Quý			
	I	II	III	IV
1.Khối lượng SP tiêu thụ (sp)	35.000	40.000	40.000	35.000
2.Dự kiến tồn kho cuối kỳ(sp)	8.750	12.000	14.000	7.000
3.Giá thành SX đơn vị (đ)	62.756,79	62.756,79	62.756,79	62.756,79
4.Trị giá TP tồn kho (1.000đ)	549.121,9	753.081,5	878.595	439.297,5

6.3.7. Dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp

$$\text{Tổng BPPH (BPQLDN)} = \frac{\text{Số lượng sản phẩm tiêu thụ}}{\text{Đơn giá biến phí tiêu thụ}}$$

Hoặc:

$$\text{Tổng BPPH} = \text{Doanh thu} \times \text{Tỷ suất biến phí}$$

Đối với chi phí quản lý doanh nghiệp, việc lập dự toán cũng thực hiện giống như dự toán chi phí bán hàng. Tuy nhiên, trong doanh nghiệp sản xuất, chi phí quản lý doanh nghiệp liên quan đến nhiều khâu quản lý khác như quản lý quá trình cung cấp vật tư, nguyên vật liệu, quản lý quá trình sản xuất, quá trình bán hàng,... Do đó, khi dự toán cần căn cứ vào tổng giờ công lao động trực tiếp của công nhân sản xuất và đơn giá chi phí quản lý tính theo giờ công.

Mặc dù vậy, trong nhiều trường hợp người ta vẫn có thể dự toán căn cứ vào khối lượng sản phẩm sản xuất hoàn thành hay doanh thu bán hàng và tỷ suất chi phí quản lý doanh nghiệp.

Ví dụ: Giả sử doanh nghiệp X ước tính biến phí bán hàng của 1 đơn vị sản phẩm quý I và quý II là 4.500 đ (hay 4,5% vì giá bán 1 sản phẩm là 100.000đ), quý III và quý IV là 4.950đ (Do giá bán quý III và quý IV tăng 10%) và tổng định phí là 960.000.000 đồng.

DỰ TOÁN CHI PHÍ BÁN HÀNG

Chỉ tiêu	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
1.Số lượng SP tiêu thụ(sp)	35.000	40.000	40.000	35.000	150.000
2.Đơn giá bán SP(1.000đ)	100	100	110	110	105
3.Doanh thu bán hàng(1.000đ)	3.500.000	4.000.000	4.400.000	3.850.000	15.750.000
4.Đơn giá biến phí(đ/sp)	4.500	4.500	4.950	4.950	4.725
5.Tổng biến phí bán hàng(1.000 đ)	157.500	180.000	198.000	173.250	708.750
6.Định phí bán hàng(1.000đ)	240.000	240.000	240.000	240.000	960.000
7.Tổng chi phí bán hàng theo dự toán(1.000đ)	397.500	420.000	438.000	413.250	1.668.750
Trong đó khấu hao	20.000	20.000	20.000	20.000	80.000

Đối với chi phí quản lý doanh nghiệp, việc lập dự toán cũng giống như dự toán chi phí bán hàng hoặc căn cứ vào tổng giờ công lao động trực tiếp của công nhân sản xuất và đơn giá chi phí quản lý tính theo giờ công

Ví dụ: Giả sử doanh nghiệp X căn cứ vào tổng thời gian lao động trực tiếp và đơn giá biến phí, tổng định phí quản lý để lập dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp. Đơn giá biến phí quản lý cho 1 giờ công trực tiếp là 500đ, tổng định phí quản lý doanh nghiệp cả năm dự kiến là 1.000.000.000đ

DỰ TOÁN CHI PHÍ QLDN

Chỉ tiêu	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	

Bài giảng: Kế toán quản trị

3.8. Dự toán tiền	1. Thời gian LĐ trực tiếp (giờ)	140.800	180.400	184.800	154.000	660.000
	2. Đơn giá biến phí QLDN (1.000 đ)	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5
	3. Biến phí QLDN (1.000 đ)	70.400	90.200	92.400	77.000	330.000
	4. Định phí QLDN (1.000đ)	250.000	250.000	250.000	250.000	1.000.000
	5. Chi phí QLDN (1.000 đ)	320.400	340.200	342.400	327.000	1.330.000
Là	Trong đó: KH TSCĐ (1.000 đ)	25.000	25.000	25.000	25.000	100.000

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 thường được thực hiện từng tháng, quý.

Cơ sở để lập dự toán tiền là các dự toán khác có liên quan đến thu chi tiền theo từng khoản thu chi trong tháng, quý.

Phương pháp lập dự toán tiền:

- Dự kiến tồn quỹ tiền mặt và tiền gửi ngân hàng
- Dự kiến tổng số tiền thu trong kỳ
- Dự kiến tổng số tiền chi trong kỳ
- Cân đối thu chi dựa trên cơ sở tiền đầu kỳ và tiền thu trong kỳ, xác định nhu cầu tiền chi trong kỳ và tồn cuối kỳ để xem xét.

+ Nếu thu > chi thì ưu tiên các khoản trả nợ tiền vay, trả nợ người bán, nộp thuế,...

+ Nếu thu < chi thì phải lên kế hoạch đi vay để đảm bảo đủ vốn kinh doanh.

Ví dụ: Giả sử tiền tồn quỹ mức đầu kỳ là 1.200.000.000đ, các số liệu về thu và chi được dự kiến như sau:

BẢNG DỰ TOÁN TIỀN

Đơn vị tính: 1.000đ

Chỉ tiêu	Quý			
	I	II	III	IV
1. Tiền tồn đầu kỳ	1.200.000	4.004.375,167	3.864.579,964	4.420.393,92
2. Tiền thu trong kỳ	5.575.000	5.275.000	8.760.000	5.242.000
+ Tiền thu bán hàng	4.275.000	3.825.000	4.260.000	4.042.000
+ Tiền thu các khoản phải thu KH	1.300.000	1.450.000	4.500.000	1.200.000
3. Các khoản chi trong kỳ	1.770.624,824	1.914.795,212	8.114.186,044	1.982.331,620
+ Mua NVL	90.000	120.000	250.000	200.000
+ Trả lương và các khoản khác	40.000	50.000	70.000	66.000
+ Chi phí SXC	924.324,824	1.004.595,212	7.033.786,044	951.081,620
+ Chi phí bán hàng	395.900	400.000	418.000	393.250
+ Chi phí QLDN	320.400	340.200	342.400	327.000
4. Cân đối thu chi (1+2-3)	5.004.375,176	7.364.579,964	4.510.393,92	7.680.062,3
5. Vay	-	-	-	-
6. Trả nợ tiền vay	1.000.000	3.500.000	90.000	4.500.000

7. Tiền tồn cuối kỳ(4+5-6)	4.004.375,167	3.864.579,964	4.420.393,92	3.180.062,3
-----------------------------------	----------------------	----------------------	---------------------	--------------------

3.9. Dự toán Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

Là 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.

Dựa vào dự toán báo cáo kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh, doanh nghiệp có thể so sánh giữa thực tế với dự toán nhằm phát hiện ra những tồn tại, những khả năng tiềm tàng chưa được khai thác trong quá trình kinh doanh nhằm đưa ra những biện pháp tích cực phát huy thế mạnh và tìm nguyên nhân khắc phục những tồn tại.

Dự toán báo cáo lãi lỗ theo phương pháp tính giá toàn bộ		Dự toán báo cáo lãi lỗ theo phương pháp tính giá trực tiếp	
Chỉ tiêu	Số tiền	Chỉ tiêu	Số tiền
Doanh thu	xxx	Doanh thu	xxx
Giá vốn hàng bán	xxx	Biến phí sản xuất hàng bán	xxx
Lợi nhuận gộp	xxx	Biến phí bán hàng & QLDN	xxx
Chi phí bán hàng & QLDN	xxx	Lãi trên biến phí	xxx
Lợi nhuận thuần từ HĐKD	xxx	Định phí sản xuất chung	xxx
		Định phí bán hàng & QLDN	xxx
		Lợi nhuận thuần từ HĐKD	xxx

3.10. Dự toán Bảng cân đối kế toán

Là việc dự toán một cách khái quát tình hình tài sản và nguồn hình thành tài sản của doanh nghiệp tại thời điểm cuối kỳ kế toán.

Dự toán Bảng cân đối kế toán giúp nhà quản lý có cái 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 phân đầu thực hiện tốt dự toán.

Cơ sở chủ yếu để lập dự toán Bảng cân đối kế toán là Bảng cân đối kế toán thực tế của năm trước.

TÀI SẢN	Số tiền	NGUỒN VỐN	Số tiền
A. Tài sản ngắn hạn		A. Nợ phải trả	
1. Tiền		1. Nợ ngắn hạn	
2. Đầu tư tài chính ngắn hạn		2. Nợ dài hạn	
3. Nợ phải thu ngắn hạn			
4. Hàng tồn kho			

5. Tài sản ngắn hạn khác B. Tài sản dài hạn 1.Nợ phải thu dài hạn 2.Tài sản cố định 3.Bất động sản đầu tư 4.Đầu tư tài chính dài hạn 5.Tài sản dài hạn khác		B.Vốn chủ sở hữu 1.Vốn chủ sở hữu 2.Nguồn kinh phí và quỹ khác	
--	--	---	--

MUC LUC

LỜI NÓI ĐẦU	1
CHƯƠNG I	3
KHÁI QUÁT VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ.....	3
1.1. Bản chất và mục đích của kế toán quản trị	3
1.1.1. Khái niệm kế toán quản trị	3
1.1.2. Nội dung của kế toán quản trị	4
1.1.3. Mục tiêu và nhiệm vụ của kế toán quản trị	5
1.1.3.1. Mục tiêu	5
1.1.3.2. Nhiệm vụ	5
1.1.4. Vai trò của kế toán quản trị.....	5
1.1.5. Phân biệt kế toán quản trị và kế toán tài chính.....	7
1.1.5.1. Điểm giống nhau.....	7
1.1.5.2. Điểm khác nhau	7
1.2. Đối tượng của kế toán quản trị	8
1.3. Phương pháp kế toán quản trị.....	8
1.3.1. Các phương pháp kế toán.....	8
1.3.2. Các phương pháp kỹ thuật	9
CHƯƠNG II.....	11
KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ GIÁ THÀNH SẢN PHẨM	11
2.1. Phân loại chi phí	11
2.1.1. Theo yếu tố đầu vào của quá trình sản xuất kinh doanh	11
2.1.1.1. Chi phí ban đầu.....	11
2.1.1.2. Chi phí luân chuyển nội bộ.....	13
2.1.2. Theo mối quan hệ của chi phí với các khoản mục trên báo cáo tài chính	13
2.1.2.1. Chi phí sản phẩm	13
2.1.2.2. Chi phí thời kỳ.....	13
2.1.3. Theo mối quan hệ với quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm	14
2.1.3.1. Chi phí cơ bản.....	14
2.1.3.2. Chi phí chung	15
2.1.4. Theo khả năng quy nạp chi phí vào các đối tượng kế toán chi phí	15
2.1.4.1. Chi phí trực tiếp	15
2.1.4.2. Chi phí gián tiếp.....	15
2.1.5. Theo mối quan hệ của chi phí với khối lượng hoạt động.....	15
2.1.5.1. Chi phí khả biến (Biến phí)	15
2.1.5.2. Chi phí bất biến (Định phí)	16
2.1.5.3. Chi phí hỗn hợp.....	16
2.1.6. Các nhận diện khác về chi phí.....	18
2.1.6.1. Các chi phí trong việc lựa chọn phương án.....	18
2.1.6.2. Phân loại chi phí theo thẩm quyền ra quyết định	18
2.2. Các loại giá thành trong kế toán quản trị	18
2.2.1. Theo nội dung, phạm vi tính toán chi phí giá thành.....	18
2.2.1.1. Giá thành sản xuất toàn bộ	18
2.2.1.2. Giá thành sản xuất theo biến phí.....	19
2.2.1.3. Giá thành sản xuất có phân bổ hợp lý chi phí cố định	20
2.2.1.4. Giá thành toàn bộ của sản phẩm tiêu thụ	20
2.2.2. Phân theo thời điểm và cơ sở số liệu tính giá thành	20
2.3. Đối tượng kế toán tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành	21

2.3.1. Đối tượng kế toán tập hợp chi phí	21
2.3.2. Đối tượng tính giá thành	21
2.3.3. Mối quan hệ giữa đối tượng kế toán tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành.....	22
2.4. Phương pháp tập hợp chi phí sản xuất	22
2.4.1. Phương pháp tập hợp trực tiếp	22
2.4.2. Phương pháp phân bổ gián tiếp.....	22
2.5. Kế toán tập hợp chi phí sản xuất.....	22
2.5.1. Kế toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.....	22
2.5.2. Kế toán chi phí nhân công trực tiếp	24
2.5.3. Kế toán chi phí sản xuất chung.....	26
2.6. Phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang.....	27
2.6.1. Theo chi phí vật liệu chính trực tiếp hoặc theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	27
2.6.2. Theo khối lượng sản phẩm hoàn thành tương đương	28
2.6.3. Đánh giá sản phẩm dở dang theo chi phí sản xuất định mức	30
2.6.4. Đánh giá sản phẩm dở dang trong doanh nghiệp sản xuất nông nghiệp và xây dựng cơ bản	30
2.6.4.2. Đánh giá sản phẩm dở dang trong xây dựng cơ bản	31
2.7. Các phương pháp xác định chi phí và giá thành sản phẩm	31
2.7.1. Tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành theo phương pháp toàn bộ	31
2.7.1.1. Tổ chức kế toán chi phí và tính giá thành sản xuất theo công việc	32
2.7.1.2. Tổ chức kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo quá trình sản xuất	34
7.2 Tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành theo phương pháp trực tiếp.....	39
Chương 3	41
KẾ TOÁN QUẢN TRỊ DOANH THU VÀ KẾT QUẢ KINH DOANH.....	41
3.1. Định giá sản phẩm trong doanh nghiệp.....	41
3.1.1. Phương pháp định giá sản phẩm thông thường	41
3.1.1.1. Định giá bán sản phẩm dựa vào giá thành sản xuất sản phẩm.....	42
3.1.1.2. Theo biến phí trong giá thành toàn bộ của sản phẩm tiêu thụ	44
3.1.2. Xác định giá chuyển giao nội bộ.....	45
3.1.2.1. Xác định giá chuyển giao nội bộ theo biến phí sản xuất.....	45
3.1.2.2. Xác định giá chuyển giao nội bộ theo giá thị trường.....	46
3.1.4. Định giá bán sản phẩm theo chi phí nguyên vật liệu và chi phí nhân công	46
3.1.5. Xác định giá bán sản phẩm mới.....	47
3.2. Kế toán quản trị doanh thu.....	47
3.2.1. Các loại doanh thu trong doanh nghiệp.....	47
3.2.2. Tổ chức kế toán quản trị doanh thu	48
3.3. Kế toán chi tiết kết quả kinh doanh.....	49
3.3.1. Phương pháp xác định kết quả kinh doanh	49
3.3.2. Tổ chức kế toán quản trị kết quả kinh doanh	50
Chương 4	52
MỐI QUAN HỆ CHI PHÍ - KHỐI LƯỢNG - LỢI NHUẬN	52
4.1. Các khái niệm cơ bản	52
4.1.1. Lãi trên biến phí.....	52
4.1.2. Tỷ suất lãi trên biến phí.....	53
4.1.3. Kết cấu chi phí	56
4.1.4. Đòn bẩy kinh doanh.....	58
4.1.5. Điểm hoà vốn	59

4.1.5.1. Xác định sản lượng hoà vốn	59
4.1.5.2. Xác định doanh thu hoà vốn	60
4.1.5.3. Công suất hoà vốn.....	60
4.1.5.4. Thời gian hoà vốn	61
4.1.5.5. Phạm vi (vùng) an toàn	61
4.2. Một số ứng dụng mối quan hệ “Chi phí - Khối lượng - Lợi nhuận” trong quá trình ra quyết định.....	62
4.2.1. Thay đổi định phí	62
4.2.2. Thay đổi biến phí và doanh thu	63
4.2.3. Thay đổi định phí, giá bán và doanh thu	63
4.2.4. Thay đổi định phí, biến phí và doanh thu.....	63
4.2.5. Thay đổi kết cấu giá bán	64
4.3. Ứng dụng phân tích điểm hoà vốn trong việc ra quyết định.....	64
4.3.1. Dự định số lãi phải đạt được và xác định số lượng tiêu thụ	64
3.2. Quyết định khung giá bán sản phẩm	65
4.3.3. Quyết định nhận hay từ chối đơn đặt hàng	66
4.3.4. Quyết định tiếp tục sản xuất hay đình chỉ sản xuất	67
4.3.5. Các quyết định thúc đẩy	68
4.4. Những hạn chế khi phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận.....	68
Chương 5.....	70
KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHO VIỆC RA QUYẾT ĐỊNH.....	70
5.1. Thông tin thích hợp cho việc ra quyết định ngắn hạn	70
5.1.1. Thông tin thích hợp cho việc ra quyết định.....	70
5.1.2. Mục đích của việc phân biệt thông tin thích hợp và thông tin không thích hợp	72
5.2. Ứng dụng thông tin thích hợp cho việc ra quyết định ngắn hạn	72
5.2.1. Quyết định tiếp tục hay loại bỏ hoạt động kinh doanh một bộ phận.....	72
5.2.2. Quyết định tự sản xuất hay mua ngoài	74
5.3. Quyết định nên bán ngay bán thành phẩm hay tiếp tục sản xuất	76
5.2.4. Các quyết định trong điều kiện sản xuất kinh doanh bị giới hạn.....	77
5.2.4.1. Trường hợp chỉ bị giới hạn bởi một hoặc hai nhân tố.....	77
5.2.4.2. Trường hợp có nhiều nhân tố giới hạn cùng lúc	79
Chương 6.....	82
KẾ TOÁN QUẢN TRỊ ĐỐI VỚI VIỆC DỰ TOÁN.....	82
SẢN XUẤT KINH DOANH	82
6.1. Hệ thống dự toán sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp	82
6.1.1. Ý nghĩa, tác dụng của dự toán sản xuất kinh doanh.....	82
6.1.2. Hệ thống dự toán sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.....	82
6.1.2.1. Hệ thống dự toán sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.....	82
6.1.2.2. Trình tự lập dự toán sản xuất kinh doanh	84
6.2. Xây dựng định mức chi phí kinh doanh.....	84
6.2.1. Phân biệt định mức và dự toán chi phí	84
6.2.2. Yêu cầu cơ bản xác định định mức chi phí	85
6.2.3. Các hình thức định mức chi phí.....	85
6.2.4. Xây dựng các định mức chi phí	85
6.3. Lập dự toán sản xuất kinh doanh.....	88
6.3.1. Dự toán tiêu thụ	88
6.3.2. Dự toán sản lượng sản xuất	89
6.3.3. Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	90

6.3.4. Dự toán chi phí nhân công trực tiếp	91
6.3.6. Dự toán thành phẩm tồn kho cuối kỳ	92
6.3.7. Dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp	92
3.8. Dự toán tiền	94
3.9. Dự toán Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh	95
3.10. Dự toán Bảng cân đối kế toán	95