

## BÀI 1: TỔNG QUAN VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ



### Giới thiệu

Bài 1 sẽ giúp cho học viên có được các thông tin cơ bản nhất để có cái nhìn tổng quan về các loại kế toán, vai trò của kế toán quản trị, các yêu cầu của thông tin kế toán quản trị cũng như nội dung của công tác này.

### Nội dung

- Nội dung của kế toán quản trị.
- So sánh kế toán quản trị và kế toán tài chính.
- Yêu cầu thông tin đối với nhà quản trị.

### Thời lượng học

- 6 tiết

### Mục tiêu

Sau khi học xong bài này, học viên sẽ:

- Hiểu được kế toán quản trị là gì?
- Nắm được mục tiêu, vai trò và nội dung của kế toán quản trị.
- Phân biệt được kế toán quản trị và kế toán tài chính.
- Nắm được yêu cầu thông tin đối với nhà quản trị.

**TÌNH HUỐNG KHỞI ĐỘNG BÀI**

**Tình huống**

Công ty thương mại Hưng Thịnh chuyên kinh doanh ba loại sản phẩm A, B và C. Báo cáo kết quả kinh doanh năm 200X có một số số liệu sau: (đơn vị tính: đồng)

Doanh thu	12.000.000
Giá vốn hàng bán	7.000.000
Chi phí bán hàng	2.400.000
Chi phí quản lý doanh nghiệp	1.100.000
Lợi nhuận chưa phân phối	1.500.000

Chủ doanh nghiệp mong muốn biết được tỷ suất lợi nhuận mà doanh nghiệp đạt được trong kỳ kế toán 200X để từ đó có thể ra quyết định hướng tới phát triển sản phẩm có lợi nhuận cao hơn.

**Câu hỏi**

- Hãy xác định mức lợi nhuận gộp (giá trị tuyệt đối và giá trị tương đối). Liệu các thông tin trên có đủ để cho nhà quản lý ra quyết định của mình không?
- Để có thể lựa chọn phát triển hoặc loại bỏ một sản phẩm trong ba sản phẩm trên, nhà quản trị cần thông tin gì? Liệu thông tin kế toán tài chính có thể trả lời được câu hỏi trên không?

## 1.1. Khái niệm và đối tượng, mục tiêu của kế toán quản trị

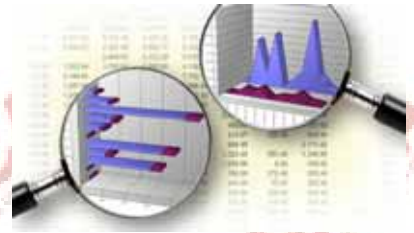
### 1.1.1. Khái niệm

#### 1.1.1.1. Khái niệm

Kế toán quản trị là một bộ phận trong hệ thống thông tin kế toán của một tổ chức. Các nhà quản lý dựa vào thông tin kế toán quản trị để tiến hành hoạch định và kiểm soát hoạt động của tổ chức.

Theo Luật Kế toán Việt Nam, kế toán quản trị được định nghĩa là “việc thu thập, xử lý, kiểm tra, 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” (Luật Kế toán, Khoản 3, Điều 4).

Như vậy, kế toán quản trị là một lĩnh vực kế toán được thiết kế để thoả mãn nhu cầu thông tin của các nhà quản trị và các cá nhân khác làm việc trong một tổ chức.



#### 1.1.1.2. Bản chất của kế toán quản trị

**Tình huống 1:** Giả sử các sản phẩm của doanh nghiệp Hưng Thịnh được tiêu thụ trong kỳ 200X như sau:

Sản phẩm	Doanh thu	Giá vốn hàng bán
A	7.200.000	4.900.000
B	3.000.000	1.100.000
C	1.800.000	1.000.000
<b>Cộng</b>	<b>12.000.000</b>	<b>7.000.000</b>

**Câu hỏi 1:** Hãy xác định lợi nhuận gộp của từng loại sản phẩm (giá trị tuyệt đối và giá trị tương đối) và phân tích kết quả đạt được.

**Lợi nhuận gộp trên từng sản phẩm là:**

Sản phẩm	Doanh thu	Giá vốn hàng bán	Lợi nhuận gộp	%
A	7.200.000	4.900.000	2.300.000	31,9%
B	3.000.000	1.100.000	1.900.000	63,3%
C	1.800.000	1.000.000	800.000	44,4%
<b>Cộng</b>	<b>12.000.000</b>	<b>7.000.000</b>	<b>5.000.000</b>	<b>41,67%</b>

Nhìn vào kết quả trên đây, chúng ta nhận thấy mức lợi nhuận gộp trung bình là 41,67% nhưng chỉ có sản phẩm B và C là đạt được trên mức này còn sản phẩm A không đạt được mức này.

**Tình huống 2:** Với kết quả của tình huống 1, giả sử nhà quản lý mong muốn biết được kết quả kinh doanh của từng loại sản phẩm.

**Câu hỏi 2:** Dựa trên các số liệu bổ sung sau đây, hãy cho biết lợi nhuận kinh doanh mà từng loại sản phẩm đóng góp vào lợi nhuận chưa phân phối của doanh nghiệp.

Chi phí bán hàng được phân bổ cho 3 sản phẩm theo tỷ lệ 60% cho A, 20% cho B và 20% cho C. Chi phí quản lý doanh nghiệp được phân bổ cho ba sản phẩm theo tỷ lệ 40% cho A, 30% cho B và 30% cho C.

**Trả lời:**

Tiêu chí	A	B	C
Doanh thu bán hàng	7.200.000	3.000.000	1.800.000
Giá vốn hàng bán	4.900.000	1.100.000	1.000.000
Lợi nhuận gộp	2.300.000	1.900.000	800.000
Chi phí bán hàng	660.000	220.000	220.000
Chi phí quản lý doanh nghiệp	600.000	450.000	450.000
Lợi nhuận chưa phân phối	1.040.000	1.230.000	130.000
% tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu	0,14	0,41	0,07

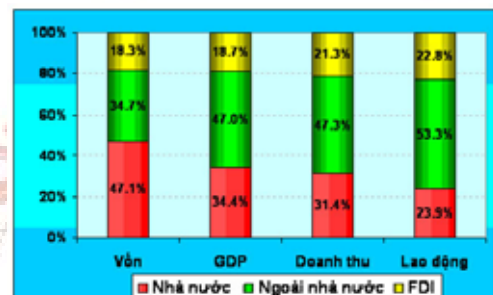
Qua bảng trên chúng ta nhận thấy: Sản phẩm B là sản phẩm mang lại nhiều lợi nhuận cho doanh nghiệp nhất với 1.230.000 đồng với tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu đạt 41% (tức là 1 đồng doanh thu đã mang lại 0,41 đồng lợi nhuận), trong khi đó sản phẩm A chỉ mang lại 0,14 đồng còn sản phẩm C chỉ mang lại có 0,07 đồng.

Vì vậy doanh nghiệp có thể xem xét và phát triển sản phẩm B, còn sản phẩm C thì nên xem xét và có thể thu hẹp sản xuất.

**Câu hỏi 3:** Hãy giải thích tại sao kế toán tài chính không cung cấp đủ thông tin cho nhà quản lý để xác định được lợi nhuận cho từng sản phẩm.

Qua các tình huống trên, chúng ta nhận thấy, một trong những chức năng của kế toán quản trị là đo lường. Kế toán quản trị cho phép doanh nghiệp đo lường được các khoản chi phí cũng như kết quả hoạt động của từng đối tượng cụ thể:

- Về phạm vi: Kế toán quản trị gồm các thông tin tài chính như giá phí, thông tin về các hoạt động kinh doanh như tỷ lệ sản phẩm hỏng v.v...
- Về mục đích: Kế toán quản trị giúp cho tổ chức đạt mục tiêu chiến lược nhưng đó không phải là mục tiêu lập báo cáo tài chính hay báo cáo thuế.
- Về thuộc tính: Kế toán quản trị gồm ba thuộc tính: Kỹ thuật, hành vi ứng xử và văn hóa.
  - Thuộc tính kỹ thuật: Làm gia tăng sự hiểu biết các hiện tượng được đo lường và cung cấp các thông tin thích hợp cho quyết định chiến lược.
  - Thuộc tính hành vi ứng xử: Khuyến khích các hành động nhất quán với mục tiêu của tổ chức.
  - Thuộc tính văn hóa: Hỗ trợ hay tạo ra giá trị văn hóa, lòng tin và giá trị đạo đức trong tổ chức và xã hội.



Một hệ thống kế toán quản trị tốt là một hệ thống đo lường tốt, hướng vào quy trình sản xuất và có tác động tích cực đến hành vi của các cá nhân trong tổ chức cùng hướng vào thực hiện mục tiêu chiến lược của tổ chức.

Vậy thế nào là một hệ thống đo lường tốt? Hệ thống đo lường tốt phải có hai đặc điểm chính sau:

- Thông tin đưa ra phải thích hợp và có tác động làm thay đổi hay cải thiện các quyết định theo hướng tích cực. Nếu nhà quản lý không biết hay không đưa ra được quyết định đúng thì thông tin được đưa ra không còn thích hợp. Ví dụ: Hệ thống kế toán quản trị tiếp tục thu thập và báo cáo các thông tin về sử dụng lao động trong phân xưởng sản xuất ngay cả khi quá trình sản xuất này đã được tự động hóa, làm cho chi phí nhân công chiếm tỷ lệ nhỏ trong tổng chi phí. Vì vậy, thông tin này sẽ không được sử dụng.
- Tập trung vào đo lường kết quả theo từng trung tâm trách nhiệm trong tổ chức. Ngày nay, nhà quản lý hiểu rằng kết quả ngày mai phụ thuộc vào tổ chức thực hiện công việc sản xuất sản phẩm hay dịch vụ ngay trong hôm nay. Do quá trình sản xuất hay dịch vụ được diễn ra theo chiều ngang, nghĩa là diễn ra trong các bộ phận của tổ chức và hệ thống đo lường thông qua hệ thống trách nhiệm của tổ chức.
- Hệ thống kế toán quản trị hướng vào quy trình sản xuất chủ yếu là hướng vào việc đo lường tính toán kết quả của quy trình sản xuất, theo từng bộ phận tham gia trong quy trình nhằm thỏa mãn nhu cầu khách hàng.

Với hệ thống kế toán hướng vào quy trình sản xuất sẽ giúp nhà quản trị doanh nghiệp trên các khía cạnh sau:

- Thứ nhất là hiểu được mối quan hệ nhân quả. Ví dụ, hoạt động nào làm phát sinh chi phí; tại sao các hoạt động này không sinh lợi.
- Thứ hai là nhận diện những hoạt động không làm tăng thêm giá trị, ví dụ như nhận diện những công việc thừa hay những hoạt động không đáp ứng yêu cầu của khách hàng từ đó có thể tổ chức lại quá trình sản xuất cho hợp lý.
- Thứ ba là hiểu được mối quan hệ giữa các sự kiện trong chuỗi các sự kiện, ví dụ thông tin kế toán quản trị có thể chỉ ra ảnh hưởng của nhà cung cấp hay nhà phân phối đến giá trị sản phẩm hay dịch vụ mà khách hàng phải trả.
- Thứ tư là tách biệt các tác động bên trong và bên ngoài tổ chức, ví dụ kế toán quản trị có thể chỉ ra bộ phận nào của quá trình sản xuất cản trở khả năng sản xuất và đưa đến sự bất mãn cho khách hàng.



Hệ thống kế toán quản trị có tác động đến hành vi của các cá nhân trong tổ chức là do cách thức đo lường của kế toán quản trị có thể làm ảnh hưởng đến cách cư xử của con người trong tổ chức, biểu hiện ở chỗ:

- Làm thay đổi nhận thức: Cái mà được đo lường, tính toán, thường được nổi bật và người ta thấy rõ vật đó hơn. Vì vậy thông thường các quyết định sẽ được đưa ra sau khi đã có sự đo lường, tính toán cụ thể. Ví dụ như các tính toán về chi phí cho việc bảo vệ môi trường sẽ làm cho nhà quản trị nghiêng về phía quyết định mua thiết bị không thải khí hại môi trường dù giá cả có đắt hơn.
- Khuyến khích các hành vi đúng đắn: Khi một khoản được tính toán thì đó là dấu hiệu của mong muốn thay đổi thái độ và hành vi, ví dụ khi tính toán tỷ lệ việc giao

hàng đúng hạn là dấu hiệu của sự mong muốn giao hàng đúng hạn nhiều hơn và sau khi tính toán được tỷ lệ này sẽ dẫn đến hành vi lựa chọn nhà cung cấp có uy tín về thời hạn giao hàng.

- Thay đổi thái độ và sự kỳ vọng: Việc tính toán là cơ sở cho sự đánh giá có khuynh hướng làm thay đổi thái độ và sự kỳ vọng của mỗi cá nhân. Ví dụ thiết lập định mức thời gian cho một công việc chính là thiết lập mục tiêu cho sự kỳ vọng đạt được mục tiêu thời gian. Khi đạt được định mức, người ta sẽ nhớ lại những cố gắng, những kỳ vọng đã qua và lại cố gắng để đạt thành tích cao hơn, nhưng nếu như không đạt được định mức thì thành tích có thể thấp hơn trong kỳ tới.
- Thay đổi quan điểm: Người ta thường có khuynh hướng giải thích nguyên nhân của sự thành công gắn với quyết định và hành động của họ, nhưng lại giải thích nguyên nhân của sự thất bại lại gắn với các yếu tố khách quan nằm ngoài sự kiểm soát của họ. Do vậy, người ta có thể thay đổi quan điểm bởi sự tính toán của kế toán quản trị và dẫn đến sự thay đổi về hành vi.



Tất cả những biểu hiện trên cho thấy: Các tính toán của kế toán quản trị đã tạo ra các biến số tác động về tâm lý – xã hội và kết quả của nó là làm thay đổi hành vi của con người trong tổ chức. Những hành vi của cá nhân trong tổ chức sẽ tạo ra giá trị văn hóa của một tổ chức. Giá trị văn hóa của tổ chức bao gồm: Lòng tin và giá trị đạo đức, quan điểm phân phối lợi ích kinh tế, và biểu tượng của tổ chức. Đây chính là những biến số văn hoá bị tác động bởi việc tính toán của kế toán quản trị.

### 1.1.2. **Đối tượng của kế toán quản trị**

#### 1.1.2.1. **Phản ánh chi tiết đối tượng của kế toán nói chung theo yêu cầu của quản trị doanh nghiệp**

Một tổ chức có thể được xác định như là một nhóm người liên kết với nhau để thực hiện một mục tiêu chung nào đó. Một ngân hàng thực hiện các dịch vụ tài chính là một tổ chức, một trường đại học thực hiện nhiệm vụ giáo dục đào tạo cũng là một tổ chức... Một tổ chức phải được hiểu là những con người trong tổ chức chứ không phải là của cải vật chất (tài sản) của tổ chức.

Một tổ chức có những mục tiêu gì? Câu trả lời thật không đơn giản. Tuy nhiên, đó lại là cơ sở để ra quyết định về chiến lược và sách lược của tổ chức.

Mục tiêu hoạt động của các tổ chức rất đa dạng và khác nhau. Trong mỗi một giai đoạn phát triển khác nhau, một tổ chức có thể xác định một hoặc một số mục tiêu nhất định. Dưới đây là một số mục tiêu thường gặp của các tổ chức:

- Tối đa hóa lợi nhuận hoặc đạt được mức lợi nhuận mong muốn.
- Giảm thiểu chi phí.
- Tối đa hóa thị phần hoặc đạt được một mức thị phần nào đó.
- Nâng cao chất lượng sản phẩm, dẫn đầu chất lượng sản phẩm.
- Duy trì được sự tồn tại của doanh nghiệp.
- Tăng trưởng.

- Tối đa giá trị tài sản.
- Đạt được sự ổn định trong nội bộ.
- Trách nhiệm đối với môi trường
- Cung cấp các dịch vụ công cộng với chi phí tối thiểu.

### 1.1.2.2. Phản ánh hoạt động của doanh nghiệp

Những người chủ sở hữu và các nhà quản lý của tổ chức chịu trách nhiệm trong việc xác định mục tiêu hoạt động của tổ chức. Ví dụ: Mục tiêu của Công ty máy tính IBM do ban giám đốc (được các cổ đông của công ty bầu ra) của công ty thiết lập.

Cho dù mục tiêu hoạt động của một tổ chức là gì thì công việc của các nhà quản lý là phải đảm bảo các mục tiêu được thực hiện. Trong quá trình theo đuổi mục tiêu của tổ chức, các nhà quản lý thực hiện bốn hoạt động (chức năng) cơ bản:

- Lập kế hoạch.
- Tổ chức và điều hành hoạt động.
- Kiểm soát hoạt động.
- Ra quyết định.

#### Lập kế hoạch

Trong việc lập kế hoạch, nhà quản lý vạch ra những bước phải làm để đưa hoạt động của doanh nghiệp hướng về các mục tiêu đã được xác định. Những kế hoạch này có thể dài hạn hay ngắn hạn. Khi các kế hoạch được thực hiện, chúng sẽ giúp cho việc liên kết tất cả các lực lượng của tất cả các bộ phận trong doanh nghiệp hướng về các mục tiêu đã định.

#### Tổ chức và điều hành

Trong việc tổ chức, nhà quản lý sẽ quyết định cách liên kết tốt nhất giữa tổ chức, con người với các nguồn lực lại với nhau sao cho kế hoạch được thực hiện có hiệu quả nhất.

Trong việc điều hành, các nhà quản lý giám sát hoạt động hàng ngày và giữ cho cả tổ chức hoạt động trôi chảy.

#### Kiểm soát

Sau khi đã lập kế hoạch và tổ chức thực hiện, nhà quản lý phải kiểm tra và đánh giá việc thực hiện kế hoạch.

Để thực hiện chức năng kiểm tra, các nhà quản lý sử dụng các bước công việc cần thiết để đảm bảo cho từng bộ phận và cả tổ chức đi theo đúng kế hoạch đã vạch ra.

Trong quá trình kiểm soát, nhà quản lý sẽ so sánh hoạt động thực tiễn với kế hoạch đã thiết lập. So sánh này sẽ chỉ ra ở khâu nào công việc thực hiện chưa đạt yêu cầu, và cần sự hiệu chỉnh để hoàn thành nhiệm vụ và mục tiêu đã thiết lập.

#### Ra quyết định

Ra quyết định là việc thực hiện những lựa chọn hợp lý trong số các phương án khác nhau. Ra quyết định không phải là một chức năng riêng biệt, nó là một chức năng quan trọng, xuyên suốt các khâu trong quá trình quản lý một tổ chức, từ khâu lập kế hoạch, tổ chức thực hiện cho đến kiểm tra đánh giá. Chức năng ra quyết định được vận dụng liên tục trong suốt quá trình hoạt động của doanh nghiệp.



Tất cả các quyết định đều có nền tảng từ thông tin. Do vậy, một yêu cầu đặt ra cho công tác kế toán, đặc biệt là kế toán quản trị là phải đáp ứng nhu cầu thông tin nhanh, chính xác cho nhà quản lý nhằm hoàn thành tốt việc ra quyết định.



**Sơ đồ 1.1: Chức năng của kế toán quản trị**

Bốn chức năng này như là nan hoa cho bánh xe của doanh nghiệp luôn quay đều được xung quanh trục “ra quyết định”.

### 1.1.3. Mục tiêu của kế toán quản trị

Để thực hiện các công việc trong quá trình quản lý hoạt động của tổ chức, các nhà quản lý cần thông tin. Thông tin mà các nhà quản lý cần có để thực hiện công việc được cung cấp từ nhiều nguồn khác nhau: Các nhà kinh tế, các chuyên gia tài chính, các chuyên viên tiếp thị, sản xuất và các nhân viên kế toán quản trị của tổ chức.

Hệ thống thông tin kế toán quản trị trong tổ chức có nhiệm vụ cung cấp thông tin cho các nhà quản lý để thực hiện các hoạt động quản lý. Kế toán quản trị có bốn mục tiêu chủ yếu như sau:



#### 1.1.3.1. Cung cấp thông tin cho nhà quản lý để lập kế hoạch và ra quyết định

Kế toán quản trị giúp cung cấp các thông tin và tham mưu cho nhà quản lý trong việc lập kế hoạch và ra quyết định thông qua các phân tích bằng các số liệu đã được đo lường tính toán. Ví dụ với các thông tin về lượng nguyên liệu trực tiếp được sử dụng để tạo ra sản phẩm, kế toán quản trị sẽ cung cấp các thông tin liên quan đến lượng phế liệu, phế phẩm. Căn cứ vào các thông tin này, nhà quản trị có thể xem xét và lên kế hoạch cần thiết liên quan đến việc cắt giảm chi phí nguyên vật liệu.

#### 1.1.3.2. Trợ giúp nhà quản lý trong việc điều hành và kiểm soát hoạt động của tổ chức

Kế toán quản trị còn giúp nhà quản trị trong việc điều hành và kiểm soát hoạt động của tổ chức thông qua việc phản ánh các thay đổi về kỹ thuật, chất lượng cũng như các thông tin về chi phí (dưới các hình thức khác nhau như chi phí cố định, chi phí biến đổi, chi phí trực tiếp, chi phí gián tiếp...).



### 1.1.3.3. Thúc đẩy các nhà quản lý đạt được các mục tiêu của tổ chức

Với việc phân tích các loại chi phí cho phép xác định được các nguyên nhân ảnh hưởng trực tiếp và gián tiếp tới kết quả kinh doanh của từng loại chi phí, bao gồm cả nguyên nhân ngoại sinh và nguyên nhân nội sinh, cho phép nhà quản lý kiểm soát được hoạt động của đơn vị và từ đó đạt được mục tiêu của tổ chức.

### 1.1.3.4. Đo lường hiệu quả hoạt động của tổ chức

Như trong tình huống 2, kế toán tài chính không thể trả lời chính xác được câu hỏi, sản phẩm nào, hoặc dịch vụ nào mang lại lợi nhuận cao nhất cho doanh nghiệp, kết quả kinh doanh của từng sản phẩm. Tuy nhiên, kế toán quản trị lại trả lời được câu hỏi này thông qua việc quản lý chi phí, xác định được các chi phí liên quan đến việc sản xuất ra sản phẩm, quy mô sản xuất và việc kiểm soát các loại chi phí trong doanh nghiệp.



## 1.2. Nội dung của kế toán quản trị

### 1.2.1. Kế toán chi phí và giá thành sản phẩm

Kế toán quản trị tiến hành phân loại chi phí. Trước hết là việc phân loại các chi phí mà kế toán tài chính và kế toán quản trị cùng phản ánh, tiếp đến là các loại chi phí mà chỉ có ở kế toán quản trị, không có trong kế toán tài chính và ngược lại (Bao gồm chi phí trực tiếp, chi phí gián tiếp, chi phí cố định và chi phí biến đổi cũng như là các khoản chi phí theo hoạt động khác).

Từ việc xác định chi phí, kế toán quản trị tiến hành xác định giá thành sản phẩm. Giá thành này có thể là giá thành của sản phẩm cuối cùng nhưng cũng có thể là giá thành của sản phẩm qua từng công đoạn (giá của bán thành phẩm), cũng có thể là giá thành của sản phẩm đối với trường hợp doanh nghiệp tạo ra một sản phẩm duy nhất, cũng có thể là giá thành sản phẩm cho việc sản xuất hàng loạt của doanh nghiệp.

**Ví dụ:** Trong quá trình sản xuất xe đạp của công ty xe đạp Thống Nhất, có các chi phí sau: vành xe, lốp xe, lương trả cho công nhân lắp ráp vào bánh xe, khấu hao nhà xưởng, ốc lắp vào vành, đĩa xe, lương của các quản đốc của nhà máy, tay lái, lương cho nhân viên bảo dưỡng.



Khi đó kế toán quản trị sẽ phân loại các chi phí này thành chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, hoặc chi phí sản xuất chung (chi phí gián tiếp).

Sau khi đã phân loại, kế toán sẽ xác định giá trị của từng loại chi phí, tổng hợp lại và xác định giá thành đơn vị của chiếc xe đạp thành phẩm, giả sử tại thời điểm tính giá còn những chiếc xe đạp chưa hoàn thành (còn đang sản xuất dở dang) thì kế toán cũng sẽ xác định giá thành của chúng để chuyển sang kỳ kế toán tiếp theo tiếp tục sản xuất.

### 1.2.2. Phân tích mối quan hệ chi phí - sản lượng - lợi nhuận (CVP)

Trong nội dung này của kế toán quản trị, kế toán sẽ xác định được sản lượng hòa vốn, doanh thu hòa vốn, thời gian hòa vốn. Kế toán sẽ xác định được sản lượng bán hoặc

doanh thu để đạt được mức lợi nhuận mong muốn từ đó sử dụng đồ thị trong phân tích hoà vốn.

Đồng thời kế toán cũng vận dụng việc phân tích CVP để xác định ảnh hưởng của sự thay đổi của định phí, biến phí, giá bán, và sản lượng đến lợi nhuận của doanh nghiệp. Sau khi doanh nghiệp đã xác định được giá thành sản phẩm, doanh nghiệp cần định vị giá bán của sản phẩm, điểm hòa vốn để lập kế hoạch triển khai.

### 1.2.3. Lập dự toán ngân sách

Xây dựng dự toán là một công việc quan trọng trong việc lập kế hoạch đối với tất cả các hoạt động kinh tế. Điều này cần thiết với mọi tổ chức từ doanh nghiệp đến cơ quan nhà nước, và ngay cả với các cá nhân. Chúng ta phải lập kế hoạch về ngân sách cho việc chi tiêu hàng ngày và đặc biệt là cho việc mua sắm các tài sản có giá trị lớn. Tất cả các doanh nghiệp phải lập kế hoạch tài chính để thực thi các hoạt động hàng ngày, cũng như các hoạt động trong tương lai dài hạn.



Trong nội dung này của kế toán, kế toán quản trị cần liệt kê và giải thích được các mục đích của việc lập dự toán, và tiến hành soạn thảo được các dự toán như dự toán tiêu thụ, dự toán sản xuất, dự toán nguyên nhiên vật liệu trực tiếp, dự toán lao động trực tiếp, dự toán vốn bằng tiền và dự báo kết quả kinh doanh chi tiết.

### 1.2.4. Kiểm soát chi phí bằng chi phí tiêu chuẩn (chi phí định mức)

Hệ thống chi phí tiêu chuẩn (standard cost systems) được các nhân viên kế toán quản trị sử dụng để trợ giúp cho các nhà quản lý trong việc kiểm soát chi phí của tổ chức. Hệ thống này có ba thành phần: Chi phí tiêu chuẩn, chi phí thực tế, và biến động giữa chi phí thực tế và chi phí tiêu chuẩn.

Chi phí tiêu chuẩn hay còn gọi là chi phí định mức (standard cost) là sự ước lượng chi phí để sản xuất một đơn vị sản phẩm. Chi phí tiêu chuẩn được thiết lập cho từng khoản mục chi phí sản xuất (nguyên liệu trực tiếp, lao động trực tiếp, và sản xuất chung) dựa trên lượng tiêu chuẩn (ví dụ như số giờ lao động, số lượng nguyên liệu,... cần để sản xuất một đơn vị sản phẩm) và giá tiêu chuẩn của mỗi nhân tố đầu vào (ví dụ: Giá ước tính cho 1kg nguyên liệu, mức lương ước tính cho 1 giờ lao động, v.v...). Ví dụ: Một sản phẩm A cần 0,5 kg nguyên liệu trực tiếp để sản xuất và giá mua 1 kg nguyên liệu là \$4. Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là \$2/sản phẩm (0,5 x 4). Dựa vào chi phí tiêu chuẩn, nhân viên kế toán quản trị sẽ xác định dự toán chi phí sản xuất (dựa trên mức hoạt động dự kiến) và sử dụng nó làm “chuẩn mực” để đối chiếu với chi phí thực tế.

### 1.2.5. Sử dụng thông tin kế toán quản trị để ra quyết định về giá bán

Quyết định về giá bán sản phẩm hoặc dịch vụ là một trong những quyết định quan trọng nhất và khó khăn mà nhà quản lý phải thực hiện (Hilton, 2009). Lý do là vì việc xác định giá sản phẩm không phải chỉ là một quyết định của quá trình tiếp thị hoặc một quyết định có tính chất tài chính, đúng hơn, đó là một quyết định có liên quan đến tất cả các lĩnh vực hoạt động của công ty, và vì vậy nó ảnh hưởng đến toàn công ty.

Vì mức giá tính cho một sản phẩm có ảnh hưởng lớn đến việc quyết định khối lượng khách hàng sẽ mua sản phẩm đó và do vậy ảnh hưởng đến thu nhập và thị phần của công ty. Nếu doanh thu không bù đắp được tất cả các chi phí của công ty thì trong tương lai công ty sẽ không thể tồn tại. Điều này là đúng sự thật cho dù các chi phí được kiểm soát chặt chẽ và người quản lý có sáng tạo trong công việc thực hiện các nhiệm vụ của mình như thế nào đi nữa.

### 1.2.6. Sử dụng thông tin kế toán quản trị để ra quyết định ngắn hạn

Ra quyết định là một trong những chức năng cơ bản của nhà quản lý. Các nhà quản lý phải thường xuyên đương đầu với những quyết định như: Sản xuất cái gì? Sản xuất như thế nào? Nên tự làm hay mua các bộ phận, các linh kiện, phụ tùng? Định giá sản phẩm ra sao? Sử dụng các kênh phân phối nào? Có nên chấp nhận các đơn đặt hàng đặc biệt hay không? Để thành công trong việc ra quyết định, các nhà quản lý phải dựa vào các nhân viên kế toán quản trị để cung cấp cho họ các thông tin thích hợp cho từng tình huống ra quyết định. Vai trò của thông tin kế toán quản trị đối với các quyết định khác nhau của nhà quản lý là khác nhau.



### 1.3. So sánh kế toán quản trị và kế toán tài chính

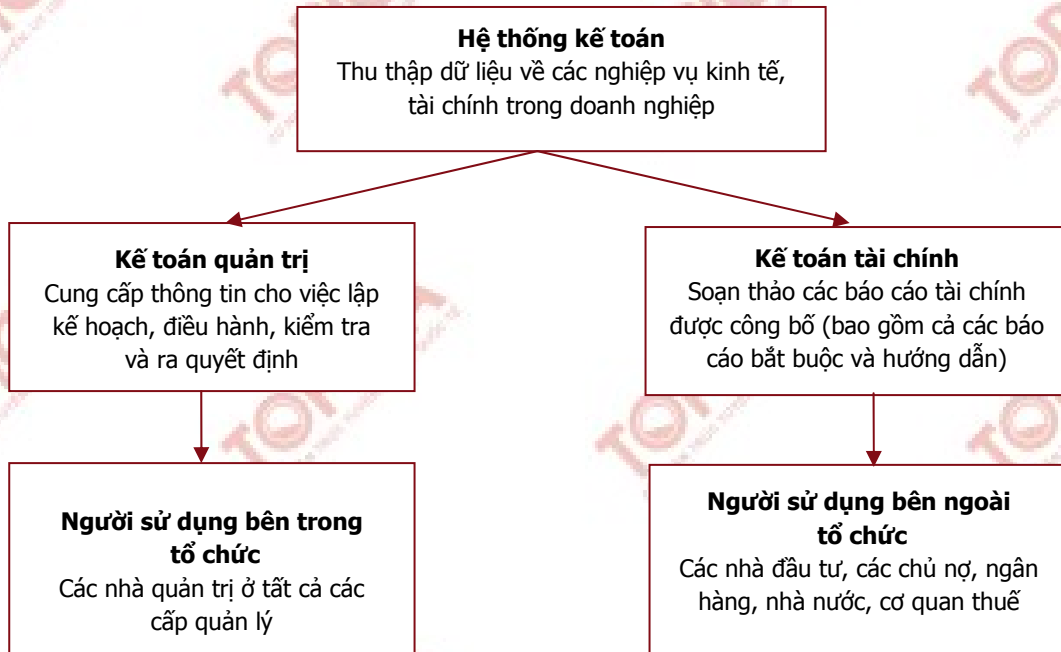
Như đã trình bày trong những phần trên, trọng tâm của kế toán quản trị là cung cấp thông tin phục vụ cho các nhà quản lý của tổ chức. Trong khi đó, mục tiêu của kế toán tài chính (financial accounting) là nhằm đáp ứng nhu cầu thông tin cho các đối tượng bên ngoài tổ chức. Báo cáo tài chính hàng năm của Công ty VINAMILK cho các cổ đông của công ty là một ví dụ điển hình về sản phẩm của hệ thống kế toán tài chính. Những người sử dụng thông tin kế toán tài chính bao gồm các nhà đầu tư hiện tại và tiềm năng, các chủ nợ, các cơ quan Nhà nước, các nhà phân tích đầu tư, khách hàng.

#### 1.3.1. Những điểm giống nhau

Tuy vậy, hệ thống kế toán quản trị và kế toán tài chính cũng có nhiều điểm giống nhau bởi vì cả hai hệ thống này đều dựa vào dữ liệu thu thập được từ hệ thống kế toán cơ bản của tổ chức. Hệ thống này bao gồm thủ tục, nhân sự, và hệ thống máy tính để thu thập và lưu trữ các dữ liệu tài chính của tổ chức.

- Cả hai loại kế toán đều có mối quan hệ chặt chẽ với thông tin kế toán, đều nhằm vào việc phản ánh kết quả hoạt động của doanh nghiệp, đều quan tâm đến doanh thu, chi phí và sự vận động của tài sản, tiền vốn.
- Cả hai loại kế toán đều có mối quan hệ chặt chẽ về số liệu thông tin. Các số liệu của kế toán tài chính và kế toán quản trị đều được xuất phát từ chứng từ gốc. Một bên phản ánh thông tin tổng quát, một bên phản ánh thông tin chi tiết.
- Cả hai loại kế toán đều có mối quan hệ trách nhiệm của nhà quản lý.

Sơ đồ 1.2 mô tả mối quan hệ giữa hệ thống kế toán cơ bản của tổ chức với các hệ thống kế toán chi phí, kế toán quản trị, và kế toán tài chính. Mặc dù, giữa hệ thống kế toán quản trị và hệ thống kế toán tài chính có nhiều điểm chung, nhưng giữa chúng cũng có sự khác biệt rất lớn.



Sơ đồ 1.2: Môi quan hệ giữa các hệ thống kế toán trong một tổ chức

### 1.3.2. Khác nhau

#### Mục đích

- Mục đích của Kế toán quản trị là cung cấp thông tin phục vụ điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh.
- Mục đích của Kế toán tài chính là cung cấp thông tin phục vụ cho việc lập các báo cáo tài chính.

#### Nguyên tắc trình bày và cung cấp thông tin

- Kế toán quản trị không có tính bắt buộc, các nhà quản lý được toàn quyền quyết định và điều chỉnh phù hợp với nhu cầu và khả năng quản lý của doanh nghiệp.
- Kế toán tài chính phải tôn trọng các nguyên tắc kế toán được thừa nhận và được sử dụng phổ biến, nói cách khác kế toán tài chính phải đảm bảo tính tuân thủ theo các nguyên tắc và chuẩn mực kế toán nhất định để mọi người có cách hiểu giống nhau về thông tin kế toán đặc biệt là báo cáo tài chính trong kế toán tài chính phải tuân thủ các quy định của pháp luật hiện hành, đặc biệt là những yêu cầu quản lý tài chính và các yêu cầu của xã hội thông qua việc công bố những số liệu mang tính bắt buộc.

#### Tính pháp lý của kế toán

- Kế toán quản trị không có tính bắt buộc nên không có tính pháp lý.
- Kế toán tài chính có tính bắt buộc theo luật định nên có tính pháp lý.

Kế toán tài chính có tính bắt buộc theo luật định có nghĩa là sổ sách báo cáo của kế toán tài chính ở mọi doanh nghiệp đều phải bắt buộc thống nhất, nếu không đúng hoặc không hạch toán đúng chế độ thì báo cáo đó sẽ không được chấp nhận (tham khảo thêm về Luật Kế toán Việt Nam, 2003).

### Đặc điểm của thông tin

- Kế toán quản trị nhấn mạnh đến sự thích hợp và tính linh hoạt của số liệu, thông tin được tổng hợp phân tích theo nhiều góc độ khác nhau. Thông tin ít chú trọng đến sự chính xác mà mang tính chất phản ánh xu hướng biến động, có tính dự báo vì vậy thông tin kế toán quản trị phục vụ cho việc đánh giá và xây dựng các kế hoạch kinh doanh, thông tin được theo dõi dưới hình thái giá trị và hình thái hiện vật.



**Ví dụ:** Kế toán vật tư ngoài việc theo dõi giá trị của vật tư còn phải theo dõi số lượng vật tư.

- Kế toán tài chính phản ánh thông tin xảy ra trong quá khứ đòi hỏi có tính khách quan và có thể kiểm tra được. Thông tin chỉ được theo dõi dưới hình thái giá trị.

### Đối tượng sử dụng thông tin

- Đối tượng sử dụng thông tin về kế toán quản trị là các nhà quản lý doanh nghiệp ở các cấp độ khác nhau như trưởng phòng kinh doanh, quản đốc phân xưởng, giám đốc tài chính, giám đốc nhân sự, giám đốc, tổng giám đốc....
- Đối tượng sử dụng thông tin về kế toán tài chính là các nhà quản lý doanh nghiệp và các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp (Nhà đầu tư, ngân hàng, cơ quan thuế, cơ quan tài chính, cơ quan thống kê...).

### Phạm vi của thông tin

- Phạm vi thông tin của kế toán quản trị liên quan đến việc quản lý trên từng bộ phận (phân xưởng, phòng ban) cho đến từng cá nhân có liên quan.
- Phạm vi thông tin của kế toán tài chính liên quan đến việc quản lý tài chính trên quy mô toàn doanh nghiệp.

### Kỳ báo cáo

- Kế toán quản trị có kỳ lập báo cáo nhiều hơn: Năm, quý, tháng, tuần, ngày.
- Kế toán tài chính có kỳ lập báo cáo là: Năm, quý.

Tiêu thức phân biệt	Kế toán quản trị	Kế toán tài chính
Đặc điểm của thông tin	- Hướng về tương lai. - Linh hoạt. - Thích hợp. - Biểu hiện bằng giá trị, hiện vật và sức lao động.	- Phản ánh quá khứ. - Chính xác. - Tuân thủ nguyên tắc kế toán. - Biểu hiện dưới hình thức giá trị.
Tính pháp lý	Không mang tính pháp lý.	Tính pháp lý cao.
Thước đo sử dụng	Cả giá trị và hiện vật, thời gian	Chủ yếu là thước đo giá trị.
Các nguyên tắc sử dụng trong việc lập báo cáo	Doanh nghiệp tự xây dựng, tự triển khai, có tính linh hoạt, không mang tính pháp lệnh.	Phải tuân thủ các nguyên tắc kế toán chung đã được thừa nhận, mang tính bắt buộc.
Đối tượng sử dụng thông tin	Các thành phần bên trong công ty: Giám đốc, quản lý, hội đồng quản trị, các giám sát viên, quản đốc.	Các thành phần bên ngoài doanh nghiệp như các tổ chức tín dụng; đối thủ cạnh tranh; nhà cung cấp vật tư, hàng hóa, người đầu tư tài chính; người lao động v.v...

Tiêu thức phân biệt	Kế toán quản trị	Kế toán tài chính
Các báo cáo kế toán chủ yếu	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Các báo cáo cung cấp, dự trữ vật tư, hàng hóa...</li> <li>- Các báo cáo về quá trình sản xuất (Tiến độ, chi phí, kết quả).</li> <li>- Các báo cáo về bán hàng (Chi phí giá vốn, doanh thu)...</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bảng cân đối kế toán.</li> <li>- Báo cáo kết quả kinh doanh.</li> <li>- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.</li> <li>- Bản giải trình các báo cáo tài chính.</li> </ul>
Kỳ báo cáo	Ngày, tuần, tháng, quý, năm	Quý, năm
Phạm vi thông tin	Gắn với các bộ phận trực thuộc doanh nghiệp.	Toàn doanh nghiệp.
Trọng tâm thông tin	Kịp thời, thích hợp, linh động, ít chú ý đến độ chính xác.	Chính xác, khách quan, tổng thể.

**TÓM LƯỢC CUỐI BÀI**

Trong bài này học viên cần hiểu được khái niệm về kế toán quản trị, nội dung của công tác kế toán quản trị, những điểm giống và khác nhau giữa kế toán quản trị với kế toán tài chính, để từ đó sẽ đi sâu nghiên cứu từng nội dung cụ thể của kế toán quản trị.

Thông qua ví dụ về công ty Hưng Thịnh sẽ giúp các bạn hiểu được điều này.

## CÂU HỎI ÔN TẬP

1. Hãy liệt kê một số mục tiêu (có thể) của các tổ chức sau đây: Trường đại học kinh tế, công ty sản xuất, cục thuế, bệnh viện.
2. Liệt kê và định nghĩa các công việc trong quá trình quản lý hoạt động của tổ chức.
3. Lấy ví dụ minh họa cho từng công việc/chức năng của nhà quản lý, xét trong trường hợp của Nhà máy xe đạp Thống Nhất.
4. Hãy liệt kê và cho ví dụ về các mục tiêu của kế toán quản trị.
5. Kế toán quản trị có đóng vai trò quan trọng trong một tổ chức phi lợi nhuận không? Giải thích.
6. Trình bày những điểm khác biệt giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính.
7. Hệ thống thông tin kế toán quản trị đóng vai trò quan trọng trong một tổ chức. Theo bạn, ngoài thông tin được cung cấp bởi kế toán quản trị, các nhà quản lý cần những thông tin nào cho công việc quản lý và những thông tin này được cung cấp bởi ai?

## BÀI TẬP THỰC HÀNH

Reel Tape là một công ty lớn được thành lập trong những năm 1960, đây là một trong những công ty đầu tiên kinh doanh trong lĩnh vực băng từ. Chúng có rất ít đối thủ cạnh tranh ở vùng Coast West và chúng có một vùng đất khá đẹp. Khi cassette bắt đầu xuất hiện, Reel Tape đã tung ra loại sản phẩm tuy không phải là sản phẩm quen thuộc nhưng họ vẫn giữ phong cách kinh doanh theo cách cũ. Nhưng thị trường đã thay đổi. Reel Tape có thêm những đối thủ cạnh tranh từ châu Âu, Nhật và các nhà sản xuất từ miền viễn tây. Các đối thủ đã có giá bán thấp hơn giá thành của công ty. Họ cũng đã cải thiện chất lượng sản phẩm, giao hàng đúng hạn, giới thiệu sản phẩm mới chẳng hạn như băng từ bằng chromium mà khi đó Reel Tape chưa sản xuất ra chúng. Khi Reel Tape nhận ra, đã là quá trễ. Reel Tape phát hiện ra rằng đã mất quá nhiều khách hàng. Nhiều khách hàng đã rời bỏ họ, vì sao như vậy?

Ban giám đốc của Reel Tape cho rằng có rất nhiều lý do, nhưng vấn đề quan trọng nhất là thiếu vắng hệ thống kế toán quản trị tốt. Họ nghĩ rằng hệ thống kế toán cần thiết chỉ là kế toán thuế và kế toán tài chính. Reel Tape bắt đầu nghiên cứu cẩn thận về vấn đề mà họ gặp phải, họ phát hiện ra rằng hệ thống kế toán của công ty đã không cung cấp những thông tin về nhiều câu hỏi mà những nhà quản trị cần biết. Chẳng hạn như:

- Cái gì làm cho tỷ lệ hàng bán bị trả lại cao?
- Cái gì gây ra vấn đề chất lượng sản phẩm không tốt?
- Những thông tin về giao hàng kịp thời ở đâu?
- Hồ sơ nào sẽ ghi nhận các đối thủ cạnh tranh?
- Cách phân khúc thị trường và các khách hàng tiềm năng nhất là gì?
- Loại cassette nào đưa đến lợi tức cao nhất?
- Chi phí cho việc giới thiệu sản phẩm mới sẽ là bao nhiêu?

*Shahid Ansari (California State University Northridge), Jan Bell (California State University Northridge), Thomas Klammer (University of North Texas), Carol Lawrence (University of Richmond) trình bày trong “Strategy and Management Accounting”*

**Câu hỏi:** Hãy cho biết một hệ thống kế toán quản trị tốt cần có các đặc điểm gì?



## BÀI 2: PHÂN LOẠI CHI PHÍ VÀ KẾ TOÁN GIÁ THÀNH



### Giới thiệu

- Bài 1 đã đề cập tổng quan về kế toán quản trị, phân biệt giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính. Qua bài 1 chúng ta cũng thấy được vai trò quan trọng của kế toán quản trị như một công cụ cung cấp thông tin cho nhà quản lý để ra các quyết định.
- Bài 2 sẽ đi sâu xem xét hoạt động đầu tiên của kế toán quản trị đó là phân loại chi phí và tính giá thành sản phẩm.

### Nội dung

- Khái niệm chi phí.
- Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động.
- Phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí, theo đối tượng chi phí, theo báo cáo tài chính và các cách phân loại khác.
- Kế toán tập hợp chi phí sản xuất.
- Tính giá thành sản phẩm, dịch vụ.

### Mục tiêu

Sau khi học xong bài này, học viên sẽ:

- Nắm được khái niệm chi phí.
- Phân biệt được các cách phân loại chi phí khác nhau, mục đích của các cách phân loại.
- Nắm được cách tập hợp chi phí sản xuất trong doanh nghiệp.
- Biết được cách tính toán giá thành sản phẩm và dịch vụ.

### Thời lượng học

- 15 tiết

**TÌNH HUỐNG KHỞI ĐỘNG BÀI****Tình huống**

Trong tháng 10 năm 200N Công ty Hưng Thịnh tiếp tục sản xuất sản phẩm áo sơ mi K và áo sơ mi Q. Để sản xuất công ty phải bỏ ra chi phí gồm: chi phí nhân công, chi phí nguyên vật liệu, máy móc, thiết bị, điện, nước,... Sản xuất ra đến đâu hàng được bán đến đó, với giá bán cố định là 185.000đ/sản phẩm K và 205.000đ/sản phẩm Q.

Do giá cả đầu vào tăng lên mà giá bán của công ty vẫn không thay đổi nên giám đốc ước tính lợi nhuận của tháng này sẽ sụt giảm khá nhiều, thậm chí có thể lỗ.

**Câu hỏi**

Với vị trí kế toán quản trị của công ty, giám đốc giao cho bạn xem xét đánh giá lại các khoản chi phí và tính giá thành sản phẩm sản xuất trong tháng, hạch toán để xác định kết quả sản xuất kinh doanh của tháng này. Bạn sẽ làm thế nào?

**2.1. Khái niệm chi phí**

Trong quá trình điều hành và quản lý hoạt động của doanh nghiệp, các nhà quản trị luôn luôn cần các thông tin về hoạt động sản xuất và kinh doanh của doanh nghiệp. Đứng trên quan điểm kế toán, các thông tin mà các nhà quản lý dựa vào để đưa ra các quyết định thường có liên quan đến các chi phí của doanh nghiệp.



Trong kế toán tài chính, các khoản chi phí này được đề cập theo công dụng của chi phí như chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp và trong phạm vi toàn bộ doanh nghiệp nên chúng không thể phản ánh được đúng bản chất của các khoản chi phí. Trong kế toán quản trị, chi phí được phân loại theo nhiều tiêu thức khác nhau tùy theo mục đích sử dụng của nhà quản lý. Việc hiểu và vận dụng từng loại chi phí cũng như cách ứng xử của chúng là chìa khóa của việc đưa ra các quyết định đúng đắn trong quá trình tổ chức, điều hành và quản lý hoạt động kinh doanh của các nhà quản lý.

Trong bài này, chúng ta sẽ tìm hiểu các khái niệm, thuật ngữ chi phí cũng như các phương pháp phân loại chi phí thông dụng.

**2.1.1. Đối tượng tập hợp chi phí**

Chi phí là biểu hiện bằng tiền của toàn bộ các hao phí về lao động sống và lao động vật hóa trong một thời kỳ nhất định mà doanh nghiệp bỏ ra có liên quan đến các hoạt động sản xuất kinh doanh của đơn vị. Nó có thể được hiểu “như là một nguồn lực hy sinh hoặc mất đi để đạt được một mục đích cụ thể” (Horngren et al., 2009). Nói ngắn gọn thì chi phí là hao phí nguồn lực tính bằng tiền để đổi lấy hàng hoá và dịch vụ cho doanh nghiệp. Như vậy, chi phí có thể được biểu hiện bằng tiền, có thể không.

Để trợ giúp cho việc ra quyết định, các nhà quản lý cần quan tâm đến đối tượng tập hợp chi phí cụ thể (ví dụ như chi phí cho một sản phẩm, một dịch vụ, một dự án, hoặc một chương trình là bao nhiêu). Chúng ta gọi “đối tượng này” là một đối tượng tập hợp chi phí.

**Bảng 2.1. Ví dụ về đối tượng tập hợp chi phí**

<b>Đối tượng tập hợp chi phí</b>	<b>Ví dụ</b>
Sản phẩm	Áo sơ mi mang nhãn hiệu TH 14 của công ty may Hưng Thịnh
Dịch vụ	Một chuyến bay từ Tp.HCM đến sân bay Charles de Gaulle (Pháp)
Dự án	Khu chung cư cao cấp USILK của Công ty Sông Đà – Thăng Long
Khách hàng	Một công ty ở Mỹ mua sản phẩm của Công ty lụa Khaisilk
Nhóm nhãn hiệu	Nhóm nhãn hiệu dầu gội Rejoice của Công ty Procter&Gamble Việt Nam
Hoạt động	Một cuộc kiểm tra chất lượng sản phẩm tại Công ty Honda Việt Nam
Bộ phận	Một phân xưởng sản xuất của Công ty VIFON
Chương trình	Một chương trình đào tạo quản trị kinh doanh của Chương trình TOPICA

### 2.1.2. Đơn vị chi phí

**Khái niệm:** Đơn vị chi phí là đơn vị thể hiện lượng chi phí đã tiêu hao. Đơn vị chi phí có thể là giờ công lao động trực tiếp, khối lượng nguyên vật liệu trực tiếp, giờ máy chạy....

#### Phân biệt đối tượng chịu chi phí và đơn vị chi phí

Đối tượng chịu chi phí là đối tượng được hình thành từ quá trình sản xuất kinh doanh và là đối tượng được sử dụng để tính giá ví dụ sản phẩm A, B, C, dịch vụ N, M.... Trong khi đó đơn vị chi phí là đơn vị dùng để đo lường chi phí như số kg nguyên vật liệu X, giờ công của phân xưởng sản xuất....

### 2.1.3. Trung tâm trách nhiệm

Trung tâm trách nhiệm là các trung tâm có một số quyền tự chủ trong việc sử dụng nguồn lực được cấp nhằm đạt được một mục đích cụ thể, đó chính là những bộ phận cơ sở của kế toán quản trị và kiểm soát xử lý.

Trung tâm trách nhiệm là một bộ phận (phân xưởng, dây chuyền sản xuất; một phòng, ban; một công ty hoặc toàn bộ công ty) trong một tổ chức mà người quản lý của bộ phận đó có quyền điều hành và có trách nhiệm đối với số chi phí, thu nhập phát sinh hoặc số vốn đầu tư sử dụng vào hoạt động kinh doanh.

*(Trích điểm 5 phần I – Quy định chung – Thông tư 53/2006/TT-BTC)*

Trong khái niệm này chúng ta cần lưu ý:

- Trung tâm trách nhiệm có một số quyền tự chủ.
- Sử dụng nguồn lực được cấp.
- Có mục đích cụ thể.

Nói cách khác đây chính là các bộ phận tiêu dùng nguồn lực ví dụ như trong hoạt động may mặc có các trung tâm trách nhiệm là bộ phận cắt may, bộ phận vắt sổ, bộ phận may, bộ phận thừa khuy, khuyết....

#### Có 4 loại trung tâm trách nhiệm, đó là:

- **Trung tâm chi phí:** Là một đơn vị/bộ phận của tổ chức trong đó nhà quản lý chỉ có quyền điều khiển, kiểm soát sự phát sinh của chi phí (ví dụ: một phân xưởng sản xuất trong một công ty là một trung tâm chi phí).
- **Trung tâm doanh thu:** Là một đơn vị/bộ phận của tổ chức trong đó nhà quản lý chỉ có chịu trách nhiệm về doanh thu phát sinh (ví dụ: Bộ phận bán hàng của một công ty là một trung tâm doanh thu).
- **Trung tâm lợi nhuận (trung tâm kinh doanh):** Là một đơn vị/bộ phận của tổ chức trong đó nhà quản lý chịu trách nhiệm về cả doanh thu và chi phí (ví dụ: một nhà hàng của một khách sạn là một trung tâm lợi nhuận).
- **Trung tâm đầu tư:** Là một đơn vị/bộ phận của tổ chức trong đó nhà quản lý chỉ có chịu trách nhiệm về lợi nhuận và vốn đầu tư sử dụng bởi đơn vị/bộ phận đó (ví dụ: Khu vực kinh doanh của một tổng công ty/tập đoàn).

Các trung tâm mà tại đó tiến hành thực hiện những nhiệm vụ cụ thể nhưng không có quyền tự chủ sử dụng các nguồn lực như các trung tâm trách nhiệm gọi là trung tâm thực hiện. Một trung tâm trách nhiệm có thể bao gồm một số trung tâm thực

hiện, nhưng không có điều ngược lại. Ví dụ, bộ phận mua hàng và cung ứng là trung tâm trách nhiệm, trong bộ phận này, phòng mua hàng là trung tâm trách nhiệm, bộ phận quản lý việc đặt hàng là trung tâm thực hiện.

## 2.2. Phân loại chi phí

### 2.2.1. Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động

Để trợ giúp các nhà quản lý trong việc vạch kế hoạch và kiểm soát chi phí, người ta có thể phân loại chi phí theo chức năng hoạt động của tổ chức. Theo đó, chi phí có thể được phân loại thành chi phí sản xuất (manufacturing costs) và chi phí ngoài sản xuất (non-manufacturing costs).

- **Chi phí sản xuất**

Chi phí sản xuất được phân loại thành ba khoản mục chi phí: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, và chi phí sản xuất chung.

- *Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (direct material costs):*

Là những chi phí nguyên vật liệu tiêu hao trong quá trình sản xuất để cấu tạo thành thực thể của sản phẩm. Chi phí này có thể tính trực tiếp cho từng loại sản phẩm. Ví dụ: Chi phí vải để may áo trong Công ty may Hưng Thịnh, chi phí thép để làm khung xe ô tô tại Công ty Toyota Việt Nam, chi phí bột mì để chế biến mì ăn liền tại Công ty VIFON.

- *Chi phí nhân công trực tiếp (direct labor costs):* Nhân công trực tiếp là những người trực tiếp sản xuất sản phẩm, lao động của họ gắn liền với việc sản xuất sản phẩm, sức lao động của họ hao phí trực tiếp cho sản phẩm được sản xuất. Chi phí nhân công trực tiếp bao gồm tiền lương, tiền công, phụ cấp và các khoản trích theo lương như bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế... Chi phí nhân công trực tiếp được tính trực tiếp vào từng loại sản phẩm được sản xuất ra, nó có thể được xác định rõ ràng và cụ thể cho từng loại sản phẩm.



- *Chi phí sản xuất chung (manufacturing overhead costs):*

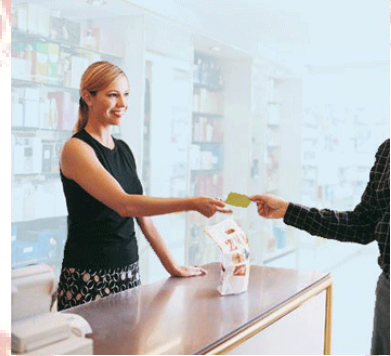
Các chi phí này bao gồm các chi phí có liên quan đến nhiều đối tượng kế toán tập hợp chi phí khác nhau nên không thể quy nạp trực tiếp cho từng đối tượng tập hợp chi phí được. Chi phí sản xuất chung bao gồm chi phí nguyên liệu gián tiếp, chi phí lao động gián tiếp, chi phí khấu hao tài sản cố định, các chi phí tiện ích như điện, nước, và các chi phí sản xuất khác. Đặc điểm của chi phí sản xuất chung là không thể tính trực tiếp vào sản phẩm, chúng sẽ được tính vào chi phí sản phẩm thông qua việc phân bổ chi phí. Chi phí sản xuất chung còn được gọi tên là chi phí chung của phân xưởng (factory overhead costs) hoặc chi phí sản xuất gián tiếp (indirect manufacturing costs).

Ngoài việc chia chi phí sản xuất thành 3 yếu tố chi phí cơ bản như trên, kế toán quản trị còn chia chi phí sản xuất thành 2 loại là (1) Chi phí ban đầu và (2) Chi phí chuyển đổi, trong đó:

- Chi phí ban đầu (prime cost): Bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp. Chi phí ban đầu cũng phản ánh mức chi phí riêng biệt, cụ thể cho từng đơn vị sản phẩm.
- Chi phí chuyển đổi (conversion cost): Bao gồm chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Chi phí này phản ánh chi phí phát sinh trong quá trình chuyển đổi nguyên liệu thành sản phẩm.

- **Chi phí ngoài sản xuất**

Khi tiến hành hoạt động kinh doanh, doanh nghiệp còn phải chịu các chi phí ở ngoài khâu sản xuất. Các chi phí này gọi là chi phí ngoài sản xuất, bao gồm: Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.



- *Chi phí bán hàng:*

Chi phí bán hàng là những chi phí phát sinh liên quan đến việc tiêu thụ sản phẩm, bao gồm toàn bộ chi phí cần thiết để thực hiện và đẩy mạnh quá trình lưu thông, phân phối hàng hóa và đảm bảo việc đưa hàng hóa đến tay người tiêu dùng. Chi phí bán hàng bao gồm các khoản chi phí như chi phí quảng cáo, khuyến mãi; chi phí tiền lương cho nhân viên bán hàng, chi phí khấu hao tài sản cố định, chi phí vật liệu, bao bì dùng cho việc bán hàng, hoa hồng bán hàng.

- *Chi phí quản lý:*

Chi phí quản lý doanh nghiệp là những chi phí phát sinh liên quan đến việc tổ chức, quản lý hành chính và các chi phí liên quan đến các hoạt động văn phòng của doanh nghiệp mà không thể xếp vào loại chi phí sản xuất hay chi phí bán hàng. Chi phí quản lý bao gồm chi phí hành chính và chi phí quản lý chung toàn doanh nghiệp như chi phí tiền lương cho cán bộ quản lý doanh nghiệp và nhân viên văn phòng, chi phí khấu hao tài sản cố định (văn phòng và thiết bị làm việc trong văn phòng), chi phí văn phòng phẩm, các chi phí dịch vụ mua ngoài, v.v... Tất cả mọi tổ chức (tổ chức kinh doanh hay không kinh doanh) đều có chi phí quản lý.

### 2.2.2. Phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí

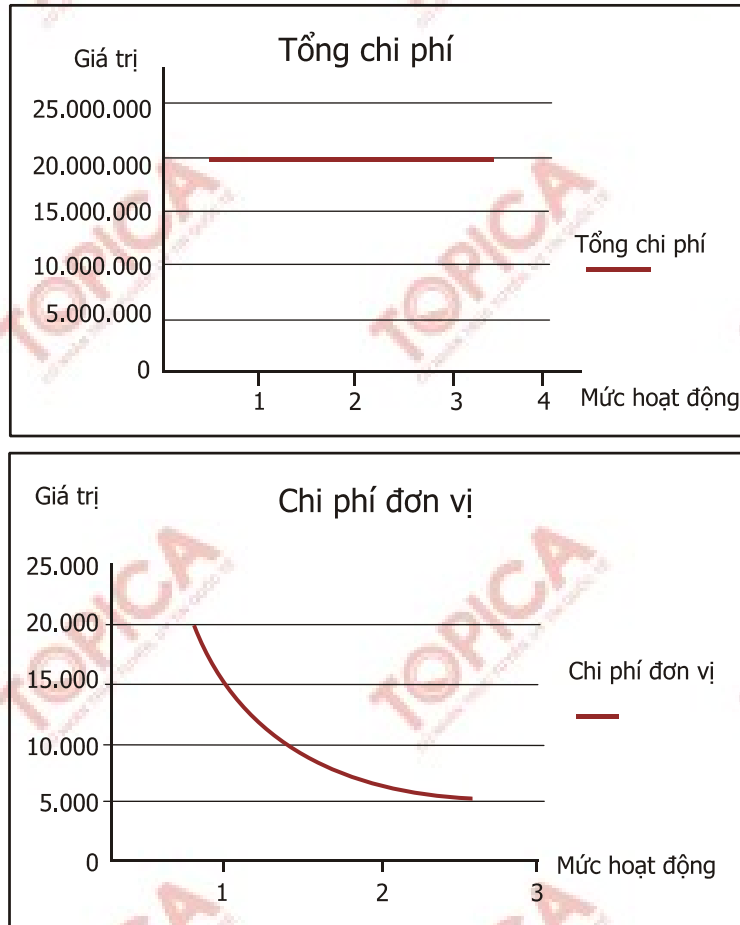
Dựa vào cách ứng xử của chi phí theo sự biến đổi của mức độ hoạt động, chi phí của tổ chức được phân loại thành chi phí biến đổi (variable costs), chi phí cố định (fixed costs) và chi phí hỗn hợp (mixed cost).

- **Chi phí cố định**

Chi phí cố định là chi phí không thay đổi theo sự thay đổi của mức hoạt động trong phạm vi nhất định.

Chi phí khấu hao tài sản cố định theo phương pháp khấu hao đường thẳng của xưởng cắt may áo tại Công ty may Hưng Thịnh trong một tháng là 20.000.000 đồng, đây là một chi phí cố định. Chi phí này không thay đổi theo sự thay đổi số lượng áo được cắt may hàng tháng. Chi phí cố định đơn vị (average fixed cost) sẽ giảm dần theo sự gia tăng mức độ hoạt động. Nếu Công ty cắt may 1.000 chiếc áo trong một tháng thì chi phí khấu hao TSCĐ tính cho một áo sẽ là 20.000 đồng

(20.000.000:1.000). Nhưng nếu số lượng áo tăng lên thành 2.000 áo trong một tháng thì chi phí khấu hao TSCĐ tính cho một áo giảm xuống còn 10.000 đồng (20.000.000:2.000).



**Hình 2.1: Ví dụ về chi phí cố định**

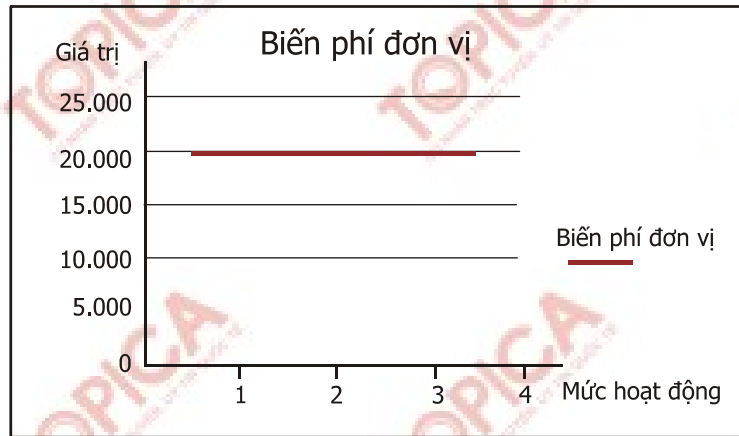
**Chi phí cố định bậc thang:** Chi phí cố định có giá trị không thay đổi theo mức độ hoạt động nhất định. Nó có thể thay đổi khi mức độ hoạt động này vượt quá mức giới hạn.

**Ví dụ:** Giả sử tuổi thọ kỹ thuật của một máy may là 120.000 giờ, do vậy với mức sản xuất trong giới hạn này thì giá trị phải khấu hao là không đổi. Tuy nhiên nếu doanh nghiệp cần mức sản xuất là 170.000 giờ thì một chiếc máy may là không đủ, doanh nghiệp cần phải trang bị thêm một máy may nữa mới đủ công suất. Khi đó chi phí khấu hao tài sản cố định của máy may sẽ tăng lên, không còn là chi phí khấu hao tài sản cố định của một máy nữa mà là chi phí khấu hao tài sản cố định của hai máy.

- **Chi phí biến đổi**

Chi phí biến đổi là chi phí thay đổi trên tổng số theo sự thay đổi của mức hoạt động của tổ chức (ví dụ như sản lượng, số giờ lao động, số giờ máy...).

Nếu Công ty may Hưng Thịnh sản xuất áo với với mức tiền công may là 20.000đồng/áo. Với tổng số 2000 áo thì tổng tiền công may này sẽ là 2000 áo × 20.000đ = 40.000.000 đồng. Nếu số lượng áo gia tăng thì chi phí tiền công may sẽ tăng lên tương ứng. Tuy nhiên, chi phí tiền công tính cho một đơn vị áo là không thay đổi và luôn là 20.000 đồng.



Hình 2.2: Ví dụ về chi phí biến đổi

- **Chi phí hỗn hợp**

Chi phí hỗn hợp là loại chi phí vừa mang yếu tố của chi phí biến đổi, vừa mang yếu tố của chi phí cố định.

**Ví dụ:** Tiền thuê bao điện thoại cố định 27.000đ hàng tháng, ngoài ra tiền điện thoại được tính trên thời lượng gọi thực tế. Khoản tiền thuê bao là chi phí cố định, phần còn lại là chi phí biến đổi. Vì vậy, tổng chi phí điện thoại là chi phí hỗn hợp.

Việc phân loại chi phí thành chi phí biến đổi, chi phí cố định và chi phí hỗn hợp tùy thuộc vào quan điểm nhìn nhận của từng nhà quản trị trong mục tiêu sử dụng cụ thể. Kế toán tài chính không phân chia chi phí theo tiêu thức này nhưng nó lại rất cần thiết cho kế toán quản trị, giúp nhà quản trị có cách nhìn nhận chi phí, sản lượng và lợi nhuận để có quyết định quản lý phù hợp về số lượng sản phẩm sản xuất và tiêu thụ, về giá bán sản phẩm trong từng giai đoạn cụ thể, về việc nhận đơn đặt hàng mới với giá thấp hơn giá đang bán...

### 2.2.3. Phân loại chi phí theo đối tượng chi phí

Theo phương pháp tập hợp chi phí cho một đối tượng chịu chi phí, các chi phí được phân loại thành chi phí trực tiếp (direct costs) và chi phí gián tiếp (indirect costs).

- **Chi phí trực tiếp**

Chi phí trực tiếp đối với một đối tượng chịu chi phí là loại chi phí liên quan trực tiếp đến đối tượng chịu chi phí và có thể tính trực tiếp cho đối tượng đó một cách hiệu quả/ít tốn kém (cost-effective).

**Ví dụ:** Để sản xuất ra áo sơ mi, Công ty may Hưng Thịnh sẽ phải sử dụng vải để cắt may. Chẳng hạn mỗi một áo sẽ cần 2 mét vải, giá mỗi mét vải là 35.000 đồng, vậy chi phí vải trực tiếp để tạo ra một áo sơ mi là  $2 \times 35.000$  đồng = 70.000 đồng.

- **Chi phí gián tiếp**

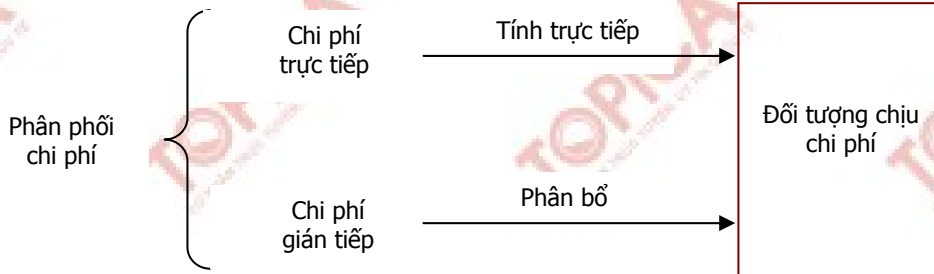
Chi phí gián tiếp đối với một đối tượng chịu chi phí là loại chi phí liên quan đến đối tượng chịu chi phí, nhưng không thể tính trực tiếp cho đối tượng chịu chi phí đó một cách hiệu quả. Nói đúng hơn, chi phí gián tiếp là chi phí liên quan đến nhiều đối tượng chịu chi phí. Do vậy, chi phí gián tiếp được phân phối cho các đối tượng chịu chi phí bằng các phương pháp phân bổ chi phí (cost allocation).

**Ví dụ:** Lấy một chiếc vợt tennis làm đối tượng chịu chi phí. Chi phí sợi carbon sử dụng để làm vợt là một chi phí trực tiếp. Lượng tiêu hao nguyên liệu dùng để sản



xuất vọt có thể tính trực tiếp cho từng chiếc vọt. Chi phí điện thấp sáng trong phân xưởng sản xuất vọt là một chi phí gián tiếp đối với từng chiếc vọt được sản xuất ra. Mặc dù chi phí điện thấp sáng trong phân xưởng có liên quan đến việc sản xuất vọt, nhưng thật khó và không hiệu quả khi kế toán tìm cách xác định chính xác chi phí thấp sáng được sử dụng cho từng chiếc vọt đơn lẻ.

Mối quan hệ giữa chi phí trực tiếp, chi phí gián tiếp và đối tượng chịu chi phí được thể hiện qua sơ đồ 2.1.



**Sơ đồ 2.1:** Mối quan hệ của chi phí trực tiếp, chi phí gián tiếp với đối tượng chịu chi phí

#### 2.2.4. Phân loại chi phí theo báo cáo tài chính

Sự khác biệt giữa chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ được trình bày và thể hiện rõ hơn khi chúng ta xem xét các báo cáo tài chính của các loại hình doanh nghiệp khác nhau: doanh nghiệp sản xuất, doanh nghiệp thương mại, và doanh nghiệp dịch vụ. Trong phần này, chúng ta sẽ xem xét các chi phí trên hai báo cáo tài chính rất quan trọng của doanh nghiệp đó là: Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và Bảng cân đối kế toán.

- **Trên Báo cáo kết quả kinh doanh**

Đối với doanh nghiệp sản xuất: Giá vốn hàng bán trên Báo cáo kết quả kinh doanh của doanh nghiệp sản xuất được tạo thành từ các chi phí sản xuất (bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung) vốn hóa trong sản phẩm hoàn thành nhập kho. Tại thời điểm sản phẩm được tiêu thụ, các chi phí sản phẩm này



được ghi nhận là giá vốn hàng bán, là một chi phí trên Báo cáo kết quả kinh doanh.

Đối với doanh nghiệp thương mại: Giá vốn hàng bán là chi phí mua hàng hoá (bao gồm giá mua và chi phí thu mua). Hàng hoá mua vào được ghi nhận là hàng tồn kho (là chi phí sản phẩm). Khi hàng hoá được tiêu thụ, chi phí này được ghi nhận là giá vốn hàng bán trên Báo cáo kết quả kinh doanh.

Đối với doanh nghiệp dịch vụ: Tất cả các chi phí của doanh nghiệp dịch vụ đều là chi phí thời kỳ và được ghi nhận là các chi phí trên Báo cáo kết quả kinh doanh.

- **Trên Bảng cân đối kế toán**

Đối với doanh nghiệp sản xuất: Hàng tồn kho của một doanh nghiệp sản xuất thường bao gồm nguyên vật liệu, sản phẩm dở dang, và thành phẩm. Chúng được gọi chung là chi phí hàng tồn kho (inventory costs), được ghi nhận trên Bảng cân đối kế toán khi kết thúc kỳ kế toán.

Đối với doanh nghiệp thương mại: Hàng tồn kho của một doanh nghiệp thương mại chủ yếu là hàng hoá mua vào lưu kho để bán. Hàng hoá tồn kho trong doanh

ngiệp thương mại là chi phí sản phẩm, được ghi nhận là tài sản trên Bảng cân đối kế toán khi hàng hoá chưa được tiêu thụ.

Đối với doanh nghiệp dịch vụ: Doanh nghiệp dịch vụ khác doanh nghiệp sản xuất và thương mại ở chỗ doanh nghiệp dịch vụ cung cấp các dịch vụ, là loại sản phẩm “vô hình” cho khách hàng. Vì vậy, các doanh nghiệp thường không có chi phí tồn kho vào cuối kỳ kế toán. Tất cả các chi phí của doanh nghiệp dịch vụ phát sinh trong kỳ đều được ghi nhận là chi phí trên Báo cáo kết quả kinh doanh.

### 2.2.5. Các cách phân loại khác

- **Chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được**

Đây là một phương pháp phân loại chi phí có thể hữu ích trong việc kiểm soát chi phí. Phương pháp phân loại này dựa trên khả năng kiểm soát chi phí đối với các nhà quản lý. Nếu một nhà quản lý có thể kiểm soát hoặc quyết định về một loại chi phí, thì chi phí ấy được gọi là chi phí kiểm soát được bởi nhà quản lý đó. Ngược lại, chi phí mà nhà quản lý không có khả năng kiểm soát hoặc gây ảnh hưởng lớn lên nó thì được phân loại là chi phí không kiểm soát được đối với nhà quản lý đó.



Chi phí nguyên vật liệu được sử dụng để sản xuất sản phẩm mì ăn liền trong Công ty VIFON là chi phí có thể kiểm soát được bởi nhà quản lý sản xuất của phân xưởng sản xuất mì ăn liền. Tuy nhiên, nhà quản lý sản xuất chỉ có thể kiểm soát được lượng tiêu hao nguyên vật liệu (nhà quản lý sản xuất có thể không kiểm soát được giá mua nguyên liệu). Chi phí khấu hao phân xưởng sản xuất mì ăn liền là một chi phí của phân xưởng, nhưng nhà quản lý phân xưởng không có khả năng kiểm soát được chi phí này.

- **Chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ**

Một điều quan trọng đối với cả kế toán tài chính và kế toán quản trị là việc xác định thời điểm ghi nhận các khoản chi tiêu trong việc mua sắm tài sản hoặc dịch vụ được ghi nhận là chi phí (expense). Thuật ngữ chi phí sản phẩm (product costs) và chi phí thời kỳ (period costs) được sử dụng để mô tả thời điểm ghi nhận các loại chi phí khác nhau.

- *Chi phí sản phẩm:*

Chi phí sản phẩm là những chi phí gắn liền với quá trình sản xuất sản phẩm hay hàng hóa được mua vào. Chi phí sản phẩm được ghi nhận là chi phí (gọi là giá vốn hàng bán) tại thời điểm sản phẩm hoặc dịch vụ được tiêu thụ. Khi sản phẩm, hàng hóa chưa tiêu thụ được thì những chi phí này nằm trong sản phẩm, hàng hóa tồn kho (gọi là chi phí tồn kho).

- *Chi phí thời kỳ:*

Tất cả các chi phí không phải là chi phí sản phẩm được xếp loại là chi phí thời kỳ. Những chi phí này được ghi nhận là chi phí trong kỳ chúng phát sinh và làm giảm lợi tức trong kỳ đó. Nói cách khác, những chi phí thời kỳ được xem là phí tổn và được khấu trừ ra khỏi tỷ suất lợi tức của thời kỳ mà chúng phát sinh. Chính vì thế, chúng được gọi là chi phí thời kỳ.

- **Chi phí chênh lệch**

Trong quá trình ra quyết định, nhà quản lý thường phải so sánh nhiều phương án khác nhau. Các nhà quản lý thường so sánh các chi phí phát sinh trong các phương án khác nhau để đi đến quyết định là chọn hay không chọn một phương án.

Có những khoản chi phí hiện diện trong phương án này nhưng lại không hiện diện hoặc chỉ hiện diện một phần trong phương án khác. Những chi phí này được gọi là chi phí chênh lệch (differential costs). Chi phí chênh lệch có hai loại là: Chi phí chênh lệch tăng (incremental costs), trường hợp chi phí trong phương án này lớn chi phí trong phương án kia; và chi phí chênh lệch giảm (decremental costs), trong trường hợp chi phí trong phương án này bé hơn chi phí trong phương án kia.

- **Chi phí cơ hội**

Trong hoạt động kinh doanh, bất kỳ một khoản mục chi phí nào phát sinh đều được phản ánh và theo dõi trên các sổ sách kế toán. Tuy nhiên, có một loại chi phí hoàn toàn không được phản ánh trên sổ sách kế toán nhưng lại rất quan trọng, cần được xem xét đến mỗi khi nhà quản lý lựa chọn các phương án kinh doanh, đầu tư, đó là chi phí cơ hội (opportunity costs). Chi phí cơ hội được định nghĩa là lợi ích (lợi nhuận) tiềm tàng bị mất đi khi chọn một phương án này thay vì chọn phương án khác.



**Ví dụ:** Giả sử một người có số vốn là 100 triệu đồng. Người này quyết định mở một cửa hàng bách hóa. Lợi nhuận hàng năm thu được từ cửa hàng là 20 triệu đồng. Nếu như người này không mở cửa hàng mà đem số tiền gửi vào ngân hàng thì anh ta sẽ thu được số tiền lãi là 15 triệu đồng/năm (tương đương lãi suất 15%/năm). Như vậy, số tiền 15 triệu đồng chính là chi phí cơ hội mà người này phải tính đến khi quyết định mở cửa hàng bách hóa để kinh doanh.

- **Chi phí chìm**

Chi phí chìm là những chi phí đã phát sinh do quyết định trong quá khứ. Doanh nghiệp phải chịu chi phí này cho dù bất kỳ phương án nào được chọn. Vì vậy, trong việc lựa chọn các phương án khác nhau, chi phí này không được đưa vào xem xét, nó không thích hợp cho việc ra quyết định.

**Ví dụ:** Một trạm thủy điện đã được dự kiến xây dựng với tổng chi phí là 200 tỷ đồng, trong đó đã chi 50 tỷ đồng. Giờ đây, chúng ta tìm được phương án xây dựng một trạm nhiệt điện có cùng công suất với trạm thủy điện, nhưng chi phí chỉ là 160 tỷ. Vậy, phải lựa chọn phương án nào với giả thiết rằng chi phí trong tương lai là giống nhau.

Trong trường hợp này, chi phí 50 tỷ đồng là chi phí chìm, do đó không được đưa vào xem xét khi ta quyết định xây dựng trạm nhiệt điện hay tiếp tục xây dựng trạm thủy điện. Như thế, nếu chọn phương án xây dựng trạm nhiệt điện thì chúng ta sẽ chi 160 tỷ đồng, còn phương án tiếp tục xây dựng trạm thủy điện thì chúng ta phải chi tiếp 150 tỷ. Vì vậy, phương án tiếp tục xây dựng trạm thủy điện sẽ được lựa chọn vì tổng chi phí là 200 tỷ bé hơn tổng chi phí khi chọn phương án xây dựng trạm nhiệt điện 210 tỷ đồng (cả 2 phương án đều gánh chịu 50 tỷ đã chi trong quá khứ).

### 2.3. Kế toán giá thành

#### 2.3.1. Đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành

Kế toán giá thành thường xác định chi phí theo hai giai đoạn cơ bản: tập hợp chi phí và phân bổ chi phí.

**Giai đoạn 1:** Tập hợp chi phí:

Việc thu thập số liệu chi phí theo một cách có tổ chức thông qua hệ thống kế toán. Ví dụ, chi phí được tập hợp theo cách phân loại chi phí theo khoản mục: chi phí nguyên liệu trực tiếp, chi phí lao động trực tiếp, chi phí sản xuất chung...

**Giai đoạn 2:** Phân phối chi phí:

Phân phối các chi phí tập hợp được cho các đối tượng chịu chi phí. Việc phân phối chi phí có thể bao gồm: Việc tính trực tiếp chi phí cho các đối tượng chịu chi phí (áp dụng cho các chi phí trực tiếp như chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp) hoặc phân bổ chi phí cho các đối tượng chịu chi phí (áp dụng cho các chi phí gián tiếp như chi phí sản xuất chung).

##### 2.3.1.1. Đối tượng tập hợp chi phí

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.

Giới hạn (hoặc phạm vi) để tập hợp chi phí sản xuất có thể là:

- Nơi phát sinh chi phí: phân xưởng, đội, trại sản xuất, bộ phận chức năng...
- Nơi gánh chịu chi phí: sản phẩm, công việc hoặc lao vụ do doanh nghiệp đang sản xuất, công trình, hạng mục công trình, đơn đặt hàng...

Như vậy, thực chất của việc xác định đối tượng tập hợp chi phí sản xuất và đối tượng tính giá thành là xác định nơi các chi phí đã phát sinh và các đối tượng gánh chịu chi phí.

##### 2.3.1.2. Đối tượng tính giá thành

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

Việc xác định đối tượng tính giá thành ở từng doanh nghiệp cụ thể cũng phải dựa vào rất nhiều nhân tố cụ thể:

- Đặc điểm tổ chức sản xuất và cơ cấu sản phẩm;
- Quy trình công nghệ sản xuất, chế tạo sản phẩm;
- Đặc điểm sử dụng sản phẩm, bán thành phẩm;
- Các yêu cầu quản lý, yêu cầu cung cấp thông tin cho việc ra các quyết định trong doanh nghiệp;
- Khả năng và trình độ quản lý, hạch toán...



**2.3.2. Các loại giá thành sản xuất**

**2.3.2.1. 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 bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

Dựa vào giá thành sản xuất toàn bộ, doanh nghiệp có thể xác định được kết quả sản xuất của sản phẩm là lỗ hay lãi. Do bản chất của nó, giá thành sản xuất toàn bộ thông thường đóng vai trò chủ yếu trong các quyết định mang tính chất chiến lược dài hạn: Quyết định ngừng sản xuất hoặc tiếp tục sản xuất một loại sản phẩm nào đó.

Vì vậy, chỉ tiêu giá thành sản xuất toàn bộ có ý nghĩa quan trọng trong quản trị doanh nghiệp. Tuy vậy, đối với doanh nghiệp sản xuất nhiều loại sản phẩm khác nhau, việc tính toán xác định giá thành sản xuất toàn bộ của từng loại sản phẩm một cách thường xuyên (ví dụ hàng tháng) là rất phức tạp và mang lại rất ít lợi ích nếu như doanh nghiệp không phải đứng trước sự lựa chọn mang tính chất quyết định nào.

Giá thành sản xuất toàn bộ được sử dụng để đánh giá giá trị sản phẩm hoàn thành, tồn kho và được trình bày trên Bảng cân đối kế toán. Đây còn là cơ sở để tính giá vốn của sản phẩm xuất bán trong kỳ.

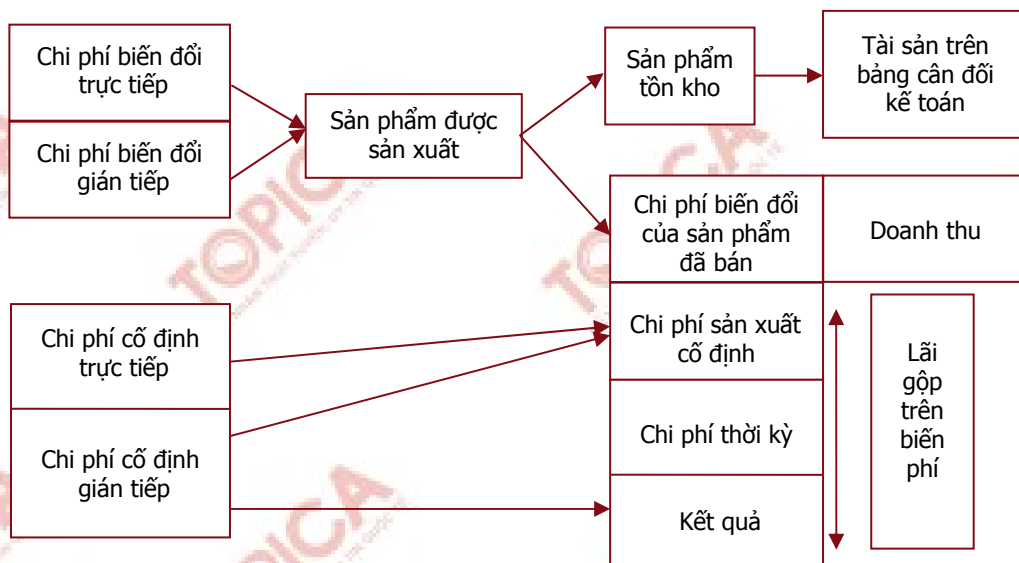
Trong giá thành toàn bộ của sản phẩm sản xuất, toàn bộ chi phí cố định được tính hết vào giá thành sản xuất nên phương pháp xác định giá thành sản xuất toàn bộ còn được gọi là phương pháp chi phí cố định toàn bộ (completed cost).

**2.3.2.2. Giá thành sản xuất dựa trên biến phí (partial cost method)**

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

Do giá thành sản xuất chỉ bao gồm chi phí biến đổi sản xuất nên gọi là giá thành sản xuất bộ phận. Trên cơ sở giá thành sản xuất bộ phận, doanh nghiệp sẽ xác định được lãi gộp trên biến phí (hay còn gọi là phần đóng góp) và cho phép mô hình hóa một cách đơn giản mối quan hệ giá thành, khối lượng và lợi nhuận.

**Sơ đồ 2.2: Giá thành sản xuất theo biến phí**



**2.3.2.3. Giá thành toàn bộ của sản phẩm tiêu thụ**

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

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

Hoặc

$$\begin{matrix} \text{Giá thành toàn} \\ \text{bộ của sản} \\ \text{phẩm tiêu thụ} \end{matrix} = \begin{matrix} \text{Giá thành} \\ \text{sản xuất theo} \\ \text{biến phí} \end{matrix} + \begin{matrix} \text{Định} \\ \text{phí sản} \\ \text{xuất} \end{matrix} + \begin{matrix} \text{Chi phí} \\ \text{bán} \\ \text{hàng} \end{matrix} + \begin{matrix} \text{Chi phí quản} \\ \text{lý doanh} \\ \text{nghiệp} \end{matrix}$$

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

**2.3.3. Các phương pháp tập hợp chi phí sản xuất**

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

**2.3.3.1. Phương pháp trực tiếp**

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

**Ví dụ:** Chi phí sản xuất một áo sơ mi sẽ là:

- Chi phí vải: 2 mét × 35.000đ = 70.000 đồng
- Tiền công cắt may: 2h × 50.000 đ = 100.000 đồng
- Các khoản chi phí chỉ, khuy áo .... 10.000 đồng

**Tổng chi phí:** 180.000 đồng

**2.3.3.2. Phương pháp phân bổ gián tiếp**

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

$$C_i = \frac{\text{Tổng chi phí sản xuất đã tập hợp để phân bổ}}{\text{Tổng các tiêu thức dùng phân bổ}} \times \begin{matrix} \text{Số tiêu thức phân bổ} \\ \text{của đối tượng } i \end{matrix}$$

**Ví dụ:** Giả sử hai sản phẩm áo sơ mi K và Q của công ty Hưng Thịnh đều được cắt và may bởi cùng hệ thống máy, chi phí khấu hao tài sản cố định của hệ thống máy may này trong tháng là 10 triệu. Như vậy cần phải phân bổ chi phí khấu hao này cho cả hai sản phẩm K và Q theo tiêu thức phù hợp.

### 2.3.4. Kế toán tập hợp chi phí sản xuất

#### 2.3.4.1. Kế toán nguyên vật liệu trực tiếp

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

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



Trường hợp cần phải phân bổ gián tiếp, tiêu thức cần phân bổ thường dùng là:

- Đối với nguyên vật liệu chính, bán thành phẩm có thể chọn 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 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:

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

(1) Căn cứ vào số liệu tập hợp từ các phiếu xuất kho nguyên vật liệu chính, giá trị thực tế của nguyên vật liệu chính sử dụng trực tiếp sản xuất đã tập hợp trực tiếp là:

• Sản phẩm A:	33.350.000đ
• Sản phẩm B:	11.400.000đ
Cộng:	44.750.000đ

(2) Doanh nghiệp mua vật liệu phụ từ bên ngoài, giá mua theo hóa đơn (chưa có thuế GTGT) là 8.800.000đ (chưa thanh toán tiền cho người bán) đem vào sử dụng trực tiếp sản xuất hai loại 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 500.000đ.
- Bộ phận sản xuất sản phẩm B có thu hồi phế liệu nhập kho là 250.000đ.

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

**Yêu cầu:** Kế toán tập hợp chi phí và định khoản các nghiệp vụ trên.

#### Giải:

Căn cứ số liệu trên ta có:

(1) Nợ TK 621	44.750.000
Chi tiết sp A	33.350.000
Chi tiết sp B	11.400.000
Có TK 152	44.750.000

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

Xuất dùng cho sản phẩm A	33.350.000	Xuất dùng cho sản phẩm B	11.400.000
- Vật liệu thừa nhập kho	500.000	- Phế liệu thu hồi	250.000
<b>= Chi phí thực tế</b>	<b>32.850.000đ</b>	<b>= Chi phí thực tế</b>	<b>11.150.000đ</b>

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

Hệ số phân bổ =  $8.800.000 / (32.850.000 + 11.150.000) = 0,2$

Phân bổ cho:

Sản phẩm A: =  $32.850.000 \times 0,2 = 6.570.000$

Sản phẩm B: =  $11.150.000 \times 0,2 = 2.230.000$

**Cộng** **8.800.000**

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 dùng cho các đối tượng:

Nợ TK 154 52.800.000

Chi tiết sp A 39.420.000 (32.850.000 + 6.570.000)

Chi tiết sp B 13.380.000 (11.150.000 + 2.230.000)

Có TK 621 52.800.000

#### 2.3.4.2. 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 (như tiền lương phụ, các khoản phụ cấp, hoặc tiền lương theo thời gian của công nhân sản xuất thực hiện nhiều công tác khác nhau trong ngày...) thì được tập hợp chung, sau đó chọn tiêu thức phân bổ hợp lý cho các đối tượng chịu chi phí liên quan.



Tiêu chuẩn để 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 như bảo hiểm y tế, bảo hiểm xã hội và kinh phí công đoàn được tính cho từng đối tượng căn cứ tỷ lệ trích theo quy định hiện hành và số chi phí tiền lương đã tập hợp (cả trực tiếp và gián tiếp của từng đối tượng).

**Ví dụ:** Ở doanh nghiệp sản xuất X, trong tháng sản xuất 2 loại sản phẩm A và B. Có các tài liệu liên quan đến chi phí nhân công trực tiếp như sau:

(1) Căn cứ số liệu tập hợp từ bảng thanh toán tiền lương của công nhân trực tiếp sản xuất, tiền lương và phụ cấp phải trả cho công nhân sản xuất sản phẩm A: 6.000.000đ, cho công nhân sản xuất sản phẩm B: 3.800.000đ, tiền lương nghỉ phép của công nhân sản xuất sản phẩm B là 2.000.000đ.

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

(3) Trích bảo hiểm y tế (3%), bảo hiểm xã hội (16%), kinh phí công đoàn (1%) theo luật định.

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

**Yêu cầu:** Định khoản các nghiệp vụ trên.

**Giải:**

(1) Nợ TK 622	9.800.000
Chi tiết sp A	6.000.000
Chi tiết sp B	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 sản xuất theo kế hoạch

Nợ TK 622	354.000	(= 11.800.000 × 3%)
Chi tiết sp A	180.000	
Chi tiết sp B	174.000	
Có TK 334	354.000	

(3) Trích BHYT, BHXH, KPCĐ (giả sử đều tính theo tiền lương thực tế phải trả)

• BHXH:	$11.800.000 \times 16\% = 1.888.000$
• BHYT:	$11.800.000 \times 3\% = 354.000$
• KPCĐ:	$11.800.000 \times 1\% = 118.000$
<b>Cộng</b>	<b>2.360.000</b>

Trong đó:

Sp A:	$6.000.000 \times 20\% = 1.200.000$
Sp B:	$5.800.000 \times 20\% = 1.160.000$
<b>Cộng</b>	<b>2.360.000</b>

Kế toán ghi:

Nợ TK 622	2.360.000
Chi tiết sp A	1.200.000
Chi tiết sp B	1.160.000
Có TK 338	2.360.000

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

• Chi phí nhân công trực tiếp sản phẩm A:	
◦ Tiền lương trực tiếp	6.000.000
◦ Trích tiền lương nghỉ phép	180.000
◦ Trích theo lương	1.200.000
<b>Cộng:</b>	<b>7.380.000</b>
• Chi phí nhân công trực tiếp sản phẩm B:	
◦ Tiền lương trực tiếp	3.800.000
◦ Trích tiền lương nghỉ phép	174.000
◦ Trích theo lương	1.160.000
<b>Cộng:</b>	<b>5.134.000</b>
Kế toán ghi:	
Nợ TK 154	12.514.000
Chi tiết sp A	7.380.000
Chi tiết sp B	5.134.000
Có TK 622	12.514.000

**2.3.4.3. Kế toán chi phí sản xuất chung**

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

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

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

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

- Chi phí nhân công trực tiếp.
- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.
- Tổng chi phí sản xuất cơ bản.
- Dự toán.



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

**Ví dụ:** Trong kỳ kế toán, ở doanh nghiệp X sản xuất 2 loại sản phẩm A và B đã tập hợp được chi phí sản xuất chung trên tài khoản 627 như sau:

• Chi phí nhân viên, cán bộ quản lý (bao gồm cả tiền lương và khoản trích theo lương) TK 6271:	3.750.000
• Chi phí vật liệu quản lý TK 6272:	1.000.000

• Chi phí công cụ, dụng cụ quản lý TK 6273:	500.000
• Chi phí khấu hao TSCĐ TK 6274:	10.000.000
• Chi phí điện, nước và dịch vụ mua ngoài TK 6277:	1.930.000
• Chi phí khác bằng tiền:	1.594.000
<b>Cộng</b>	<b>18.594.000</b>

Nếu phân bổ chi phí sản xuất chung cho sản phẩm A và B theo chi phí nhân công trực tiếp thì ta có kết quả sau:

Hệ số phân bổ chi phí sản xuất chung =  $18.594.000 / 12.396.000 = 1,5$

• Mức phân bổ chi phí sản xuất chung:	
Cho sản phẩm A	$7.320.000 \times 1,5 = 10.980.000$
Cho sản phẩm B	$5.076.000 \times 1,5 = 7.614.000$
• Kế toán ghi:	
Nợ TK 154	18.594.000
Chi tiết sp A	10.980.000
Chi tiết sp B	7.614.000
Có TK 627	18.594.000

### 2.3.5. Đánh giá sản phẩm dở dang

#### 2.3.5.1. Đánh giá sản phẩm dở dang theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

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

$$\text{Giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ} = \frac{\text{Chi phí đầu kỳ} + \text{chi phí trong kỳ}}{\text{Số lượng sản phẩm hoàn thành} + \text{Số lượng sản phẩm dở dang}} \times \text{Số lượng sản phẩm dở dang}$$

**Ví dụ:** Doanh nghiệp X sản xuất sản phẩm A, có tài liệu sau (đơn vị tính 1.000 đồng).

Sản phẩm dở dang (SPDD) đầu kỳ tính theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: 10.000

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

• CPSX trong kỳ tập hợp cho toàn doanh nghiệp gồm:	
◦ Nguyên vật liệu trực tiếp:	190.000
Trong đó vật liệu chính:	172.000
◦ Nhân công trực tiếp:	14.400
◦ Chi phí sản xuất chung:	10.800

- Kết quả sản xuất: Hoàn thành 150.000 sản phẩm A, còn lại 50.000 SPDD.  
Nếu tính SPDD cuối kỳ theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp ta được:

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

Nếu tính SPDD theo chi phí nguyên vật liệu chính trực tiếp thì:

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

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

### 2.3.5.2. Đánh giá sản phẩm dở dang theo mức độ hoàn thành tương đương

Theo phương pháp này, sản phẩm dở dang cuối kỳ phải chịu toàn bộ các khoản mục chi phí theo mức độ hoàn thành của chúng. Do vậy, khi kiểm kê sản phẩm dở dang cần phải xác định được mức độ hoàn thành của chúng để quy đổi ra sản phẩm hoàn thành tương đương và xác định chi phí dở dang.

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

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

$$\begin{array}{l} \text{Khoản mục chi} \\ \text{phí nguyên vật} \\ \text{liệu trực tiếp} \end{array} = \frac{\text{Chi phí đầu kỳ} + \text{chi phí trong kỳ}}{\text{Số lượng sản phẩm} \\ \text{hoàn thành} \quad + \quad \text{Số lượng sản} \\ \text{phẩm dở dang}} \times \begin{array}{l} \text{Số lượng} \\ \text{sản phẩm} \\ \text{dở dang} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{Khoản mục chi} \\ \text{phí nhân công} \\ \text{trực tiếp, chi phí} \\ \text{sản xuất chung} \end{array} = \frac{\text{Chi phí đầu kỳ} + \text{chi phí trong kỳ}}{\text{Số lượng sản phẩm} \\ \text{hoàn thành} \quad + \quad \text{Số lượng sản} \\ \text{phẩm quy đổi}} \times \begin{array}{l} \text{Số lượng} \\ \text{sản phẩm} \\ \text{quy đổi} \end{array}$$

Trong đó: Số lượng sản phẩm quy đổi = số lượng SPDD × Mức độ hoàn thành

**Ví dụ:** Doanh nghiệp X sản xuất sản phẩm A, có tài liệu sau (đơn vị tính: 1.000 đồng)

- SPDD đầu kỳ gồm:

Nguyên vật liệu trực tiếp	15.000
Nhân công trực tiếp	4.050
Chi phí sản xuất chung	2.000

- Chi phí sản xuất trong kỳ tập hợp chung cho cả doanh nghiệp

Nguyên vật liệu trực tiếp	135.000
Nhân công trực tiếp	20.250
Chi phí sản xuất chung	11.500

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

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

$$\begin{aligned} \text{Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp} &= \frac{15.000 + 135.000}{120 + 30} \times 30 = 30.000 \\ \text{Chi phí nhân công trực tiếp} &= \frac{4.050 + 20.250}{120 + (30 \times 50\%)} \times 15 = 2.700 \\ \text{Chi phí sản xuất chung} &= \frac{2.000 + 11.500}{120 + (30 \times 50\%)} \times 15 = 1.500 \\ \text{Cộng} &= \mathbf{34.200} \end{aligned}$$

Trong thực tế, do việc xác định mức độ hoàn thành của SPDD đòi hỏi tốn nhiều thời gian, đặc biệt ở các doanh nghiệp có quy trình công nghệ phức tạp kiểu liên tục, sản phẩm hoàn thành phải qua nhiều giai đoạn chế biến liên tục, nên có thể quy định mức độ hoàn thành của SPDD là 50%. Do vậy còn có phương pháp với tên gọi “Đánh giá SPDD cuối kỳ theo mức độ hoàn thành 50%”.

### 2.3.5.3. Đánh giá sản phẩm dở dang theo chi phí định mức

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

Theo phương pháp này căn cứ vào khối lượng SPDD và mức độ hoàn thành của chúng cũng như yêu cầu quản lý chi phí của doanh nghiệp để tính chi phí cho SPDD cuối kỳ. Chi phí tính cho SPDD để đơn giản có thể chỉ tính phần chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, cũng có thể tính theo cả 3 khoản mục chi phí.

**Ví dụ:** Doanh nghiệp X sản xuất sản phẩm A phải qua 2 giai đoạn chế biến liên tục có các tài liệu sau (đơn vị tính: 1.000 đồng)

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

Khoản mục chi phí	Giai đoạn 1	Giai đoạn 2
Chi phí NVL trực tiếp (hoặc bán thành phẩm)	1.200	1.500
Chi phí nhân công trực tiếp	200	200
CPSX chung	100	100
Cộng	1.500	1.800

Kết quả sản xuất:

- Giai đoạn 1: Hoàn thành 6 bán thành phẩm chuyển sang giai đoạn 2 để tiếp tục chế biến, còn lại 10 SPDD với mức độ hoàn thành 40%.
- Giai đoạn 2: Hoàn thành 50 sản phẩm A, còn lại 10 SPDD với mức độ hoàn thành 60%.

Nếu chỉ tính cho SPDD cuối kỳ phân chi phí nguyên vật liệu trực tiếp thì SPDD cuối kỳ ở từng giai đoạn như sau:

- Giai đoạn 1:  $10 \times 1.200 = 12.000$
- Giai đoạn 2:

Vì giai đoạn 2 nhận bán thành phẩm của giai đoạn 1 để tiếp tục chế biến, nên chi phí về bán thành phẩm giai đoạn 1 tính cho cả sản phẩm hoàn thành và SPDD của giai đoạn 2 là như nhau. Từng khoản mục của bán thành phẩm giai đoạn 1 tính cho SPDD cuối kỳ giai đoạn 2 là:

Nguyên vật liệu trực tiếp:  $10 \times 1.200 = 12.000$

Nhân công trực tiếp:  $10 \times 200 = 2.000$

CPSX chung:  $10 \times 100 = 1.000$

**Cộng 15.000**

Nếu tính theo cả 3 khoản mục chi phí thì chi phí tính cho SPDD cuối kỳ của từng giai đoạn sẽ là:

- Giai đoạn 1: Nguyên vật liệu trực tiếp  $10 \times 1.200 = 12.000$

Nhân công trực tiếp  $(40\% \times 10) \times 200 = 800$

CPSX chung  $(40\% \times 10) \times 100 = 400$

- Giai đoạn 2: Nguyên vật liệu trực tiếp  $10 \times 1.200 = 12.000$

Nhân công trực tiếp  $10 \times 200 + (60\% \times 10) \times 200 = 3.200$

CPSX chung  $10 \times 100 + (60\% \times 10) \times 100 = 1.600$

**Cộng 16.800**

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

### 2.3.6. Tính giá thành sản phẩm, dịch vụ

Như đã trình bày, giá thành sản phẩm bao gồm giá thành sản xuất sản phẩm và giá thành toàn bộ (giá thành đầy đủ hay giá thành tiêu thụ sản phẩm). Phần này chúng ta chỉ đề cập tới việc tính giá thành sản xuất của sản phẩm theo từng phương pháp xác định chi phí.

#### 2.3.6.1. Kế toán theo quy trình

Trong thực tế có nhiều doanh nghiệp xác định, tập hợp chi phí cho toàn bộ quy trình công nghệ, nhưng đối tượng tính giá thành lại không giống nhau do vậy phải căn cứ vào chi phí đã tập hợp chung cho quy trình công nghệ mà vận dụng các phương pháp kỹ thuật tính toán khác nhau để tính giá thành sản phẩm.



- Trường hợp quy trình công nghệ sản xuất gián đơn khép kín, sản xuất nhiều, chu kỳ sản xuất ngắn, kỳ tính giá thành phù hợp với kỳ báo cáo là hàng tháng.

Trong trường hợp này ta áp dụng phương pháp tính giá thành trực tiếp dựa vào số chi phí sản xuất đã tập được riêng theo từng khoản mục chi phí cũng như kết quả đánh giá sản phẩm làm dở để tính ra tổng giá thành và giá thành đơn vị sản phẩm.

**Ví dụ:** Một doanh nghiệp sản xuất sản phẩm A với quy trình công nghệ gián đơn khép kín, chu kỳ sản xuất ngắn, sản xuất khối lượng lớn, xen kẽ liên tục. Trong tháng 9/N có các tài liệu như sau:

- SPDD đầu tháng 9:
 

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:	10.000
Chi phí nhân công trực tiếp:	5.000
Chi phí sản xuất chung:	6.000
- Chi phí sản xuất trong tháng 9 của cả qui trình công nghệ:
 

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:	190.000
Chi phí nhân công trực tiếp:	83.000
Chi phí sản xuất chung:	90.800
- Kết quả sản xuất: cuối tháng hoàn thành nhập kho 800 sản phẩm A, còn lại 200 SPDD với mức độ hoàn thành 40%.

Trình tự tính giá thành sản phẩm A theo khoản mục như sau:

### 1. Đánh giá SPDD cuối tháng 9

$$\begin{aligned}
 \text{Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp} &= \frac{10.000 + 190.000}{800 + 200} \times 200 = 40.000 \\
 \text{Chi phí nhân công trực tiếp} &= \frac{5.000 + 83.000}{800 + (200 \times 40\%)} \times 80 = 8.000 \\
 \text{Chi phí sản xuất chung} &= \frac{6.000 + 90.800}{800 + 80} \times 80 = 8.800 \\
 \text{Cộng} &= 56.800
 \end{aligned}$$

### 2. Lập bảng tính giá thành sản phẩm A

**Bảng 2.2: Bảng tính giá thành sản phẩm A**

Tháng 9/N, số lượng 800 sản phẩm

Khoản mục	SPDD đầu kỳ	CPSX trong kỳ	SPDD cuối kỳ	Tổng giá thành	Giá thành đơn vị
Chi phí NVL trực tiếp	10.000	190.000	40.000	160.000	200
Chi phí nhân công trực tiếp	5.000	83.000	8.000	80.000	100
CPSX chung	6.000	90.800	8.800	88.000	110
<b>Cộng</b>	<b>21.000</b>	<b>363.800</b>	<b>56.800</b>	<b>328.000</b>	<b>410</b>

Như vậy, giá thành thực tế một đơn vị sản phẩm A tháng 9/N là 410 theo khoản mục tương ứng. Tất nhiên từng khoản mục chi phí này có thể được chi tiết hơn nữa ví dụ như chi phí sản xuất chung có thể tách thành chi phí cố định, chi phí biến đổi, chi phí sản xuất chung để định giá bán sản phẩm và xác định kết quả tiêu thụ cho phù hợp với yêu cầu quản lý, chiến lược định giá tiêu thụ của doanh nghiệp.

- *Trường hợp trong cùng một quy trình công nghệ ngoài sản phẩm chính còn thu được sản phẩm phụ.*

Với yêu cầu quản lý vĩ mô, việc phân chia sản phẩm chính hay phụ của một quy trình công nghệ là không nhất thiết, nhưng với yêu cầu quản trị doanh nghiệp thì cần phải phân biệt và xác định riêng giá thành của sản phẩm chính và sản phẩm phụ để có thể xác định giá bán cho phù hợp đối với sản phẩm chính. Ngoài ra trong quá trình sản xuất có thể có sản phẩm hỏng, hoặc có lao vụ dịch vụ của các phân xưởng, bộ phận sản xuất phụ cung cấp phục vụ cho sản xuất chính cũng cần được loại ra khỏi tổng chi phí khi tính giá thành sản phẩm chính.

Trong trường hợp này, để tính giá thành sản phẩm chính, ta căn cứ vào tổng số chi phí đã tập hợp cho toàn bộ quy trình công nghệ trừ đi phần chi phí, tính cho sản phẩm phụ hoặc phần chi phí thiệt hại về sản phẩm hỏng hay chi phí luân chuyển nội bộ phục vụ lẫn nhau, cách tính như sau:

$$\begin{array}{rcccl} \text{Tổng giá thành} & = & \text{Chi phí} & + & \text{Tổng} & - & \text{Chi phí} & - & \text{Giá trị sản} \\ \text{sản phẩm chính} & & \text{sản xuất} & & \text{CPSX} & & \text{sản xuất} & & \text{phẩm phụ} \\ & & \text{dở dang} & & \text{trong kỳ} & & \text{dở dang} & & \\ & & \text{đầu kỳ} & & & & \text{cuối kỳ} & & \end{array}$$

Chi phí cần loại trừ về sản phẩm phụ có thể tính theo giá kế hoạch chi phí thiệt hại về sản phẩm hỏng và chi phí phục vụ lẫn nhau có thể tính theo chi phí định mức hoặc giá kế hoạch cho đơn giản. Đối với sản phẩm hỏng nếu có khoản bồi thường vật chất cũng cần loại ra.

Và các khoản chi phí loại trừ có thể tính cho khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp để giảm bớt khối lượng tính toán.

**Ví dụ:** Một nhà máy sản xuất đường, trong tháng 9/200N có các tài liệu sau (đơn vị tính: 1.000 đồng):

- Giá trị SPDD đầu tháng tính theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: 30.000
- Chi phí sản xuất trong tháng của toàn bộ quy trình công nghệ, gồm:

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: 558.000

Chi phí nhân công trực tiếp: 14.000

Chi phí sản xuất chung: 28.000

**Cộng: 600.000**

- Giá trị SPDD cuối tháng đã xác định được là: 40.500
- Kết quả sản xuất: nhập kho 140 tấn đường thành phẩm, thu được 2 tấn rỉ đường, giá kế hoạch 1 tấn rỉ là 750.

Để đơn giản, chi phí tính cho 2 tấn rỉ đường là 1.500 được trừ luôn vào khoản chi phí nguyên vật liệu trực tiếp. Ta có kết quả tính giá thành như sau:



**Bảng 2.3: Bảng tính giá thành đường**

Tháng 9/N, số lượng 140 tấn

Khoản mục	SPDD đầu kỳ	CPSX trong kỳ	SPDD cuối kỳ	Chi phí sản phẩm phụ	Tổng giá thành	Giá thành đơn vị
Chi phí NVL trực tiếp	30.000	558.000	40.500	1.500	556.000	3.900
Chi phí nhân công trực tiếp	-	14.000	-	-	14.000	100
CPSX chung	-	2.800	-	-	28.000	200
<b>Cộng</b>	<b>30.000</b>	<b>600.000</b>	<b>40.500</b>	<b>1.500</b>	<b>598.000</b>	<b>4.200</b>

Phần chi phí cho sản phẩm phụ 1.500 cũng có thể tách riêng cho từng khoản mục, sẽ có số liệu chính xác hơn nhưng vì chi phí này chỉ chiếm một tỷ lệ rất nhỏ nên sẽ không hiệu quả nếu tính toán quá chi tiết cụ thể.

- Trường hợp trong cùng một quy trình công nghệ với cùng một loại nguyên vật liệu lại thu được nhiều loại sản phẩm khác nhau.

Với trường hợp này chi phí sản xuất cũng tập hợp cho cả quy trình công nghệ, nhưng đối tượng tính giá thành lại là từng loại sản phẩm cụ thể trong số các sản phẩm liên tục thu được.

Trình tự tính giá thành như sau:

- Căn cứ vào đặc điểm kinh tế kỹ thuật của các loại sản phẩm để xác định hệ số giá thành cho từng loại sản phẩm.
- Quy đổi sản lượng thực tế từng loại sản phẩm theo hệ số giá thành để làm tiêu chuẩn phân bổ.

**Ví dụ:**

Một doanh nghiệp sản xuất trong cùng một quy trình công nghệ đồng thời thu được 2 loại sản phẩm khác nhau sản phẩm A và sản phẩm B, trong tháng 9/200N có các tài liệu sau (đơn vị tính: 1.000 đồng).

- Hệ số giá thành quy định cho sản phẩm A là 1,0
- Hệ số giá thành quy định cho sản phẩm B là 1,2
- Chi phí về SPDD đầu kỳ là 75.000 trong đó:
  - Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: 50.000
  - Chi phí nhân công trực tiếp: 10.000
  - Chi phí sản xuất chung: 15.000
- Chi phí sản xuất tập hợp cho cả quy trình công nghệ là: 589.000, trong đó:
  - Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: 450.000
  - Chi phí nhân công trực tiếp: 59.000
  - Chi phí sản xuất chung: 80.000
- Chi phí về SPDD cuối kỳ đánh giá được là 31.000, trong đó:
  - Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: 20.000

Chi phí nhân công trực tiếp: 6.000

Chi phí sản xuất chung: 5.000

- Kết quả sản xuất: Cuối tháng hoàn thành 120 sản phẩm A và 150 sản phẩm B

Ta tính giá thành từng loại sản phẩm theo trình tự sau:

1. Tính tổng sản lượng quy đổi là tiêu chuẩn phân bổ.

Sản phẩm A:  $120 \times 1 = 120$

Sản phẩm B:  $150 \times 1,2 = 180$

**Cộng** **300**

Hệ số phân bổ từng loại sản phẩm:

Sản phẩm A:  $120/300 = 0,4$

Sản phẩm B:  $180/300 = 0,6$

2. Tính giá thành sản phẩm A:

**Bảng 2.4: Bảng tính giá thành sản phẩm A**

Tháng 9/200N, số lượng: 120 sản phẩm

Khoản mục	SPDD đầu kỳ	CPSX trong kỳ	SPDD cuối kỳ	Tổng giá thành	Sản phẩm A		
					Hệ số	Tổng chi phí	Giá thành đơn vị
Chi phí NVL trực tiếp	50.000	450.000	20.000	480.000		192.000	1.600
Chi phí nhân công trực tiếp	10.000	59.000	6.000	63.000	0,4	25.200	210
CPSX chung	15.000	80.000	5.000	90.000		36.000	300
<b>Cộng</b>	<b>75.000</b>	<b>589.000</b>	<b>31.000</b>	<b>633.000</b>		<b>253.200</b>	<b>2.110</b>

3. Tính giá thành sản phẩm B

**Bảng 2.5: Bảng tính giá thành sản phẩm B**

Tháng 9/200N, số lượng: 150 sản phẩm

Khoản mục	SPDD đầu kỳ	CPSX trong kỳ	SPDD cuối kỳ	Tổng giá thành	Sản phẩm B		
					Hệ số	Tổng chi phí	Giá thành đơn vị
Chi phí NVL trực tiếp	50.000	450.000	20.000	480.000		288.000	1.920
Chi phí nhân công trực tiếp	10.000	59.000	6.000	63.000	0,6	37.800	252
CPSX chung	15.000	80.000	5.000	90.000		54.000	360
<b>Cộng</b>	<b>75.000</b>	<b>589.000</b>	<b>31.000</b>	<b>633.000</b>		<b>379.800</b>	<b>2.532</b>

Giá thành đơn vị sản phẩm A là 2.110 và sản phẩm B là 2.532 chỉ là một sự ngẫu nhiên. Với cách tính toán giá thành sản phẩm từng loại như trên người ta gọi là phương pháp tính giá thành theo hệ số.

- Trường hợp trong cùng một quy trình công nghệ kết quả sản xuất thu được là nhóm sản phẩm cùng loại với các chủng loại, phẩm cấp, quy cách khác nhau.

Đối tượng tính giá thành sản phẩm trong trường hợp này là từng chủng loại, quy cách sản phẩm. Do vậy toàn bộ chi phí sản xuất tập hợp được cho quy trình công nghệ cần được phân bổ cho các quy cách, chủng loại, phẩm cấp sản phẩm khác nhau. Muốn tính được giá thành ta tiến hành theo trình tự sau:

- Chọn tiêu chuẩn phân bổ để tính tỷ lệ phân bổ giá thành thực tế cho từng quy cách, chủng loại trong nhóm sản phẩm. Tiêu chuẩn phân bổ có thể là giá thành kế hoạch, giá thành định mức (tính riêng theo từng khoản mục).

- Tính tổng tiêu chuẩn phân bổ:

$$\text{Tổng tiêu thức phân bổ} = \frac{\text{Tổng sản phẩm thực tế cho từng quy cách chủng loại}}{\text{Tiêu thức phân bổ i}}$$

- Tính tỷ lệ giá thành theo từng khoản mục:

$$\text{Tỷ lệ giá thành theo khoản mục} = \frac{\text{Sản phẩm dở dang đầu kỳ} + \text{Chi phí phát sinh trong kỳ} - \text{Sản phẩm dở dang cuối kỳ}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ}}$$

- Tính tổng giá thành theo từng quy cách, chủng loại sản phẩm (theo từng khoản mục) bằng cách lấy tiêu chuẩn phân bổ từng quy cách sản phẩm nhân với tỷ lệ giá thành.

Qua các nội dung tính toán trên ta thấy thực chất phương pháp tính theo tỷ lệ là biến tướng của phương pháp tính theo hệ số.

**Ví dụ:** Một doanh nghiệp sản xuất sản phẩm A với 2 quy cách khác nhau là A1 và A2 trong tháng 9/200N có các tài liệu như sau (đơn vị tính 1.000 đồng).

- Giá thành định mức từng đơn vị quy cách sản phẩm như sau:

Khoản mục	A1	A2
Chi phí NVL trực tiếp	500	800
Chi phí nhân công trực tiếp	100	150
Chi phí sản xuất chung	100	150
<b>Cộng</b>	<b>700</b>	<b>1.100</b>

- SPDD đầu tháng 9/200N gồm:

Chi phí NVL trực tiếp: 30.000

Chi phí nhân công trực tiếp: 5.000

Chi phí sản xuất chung: 4.500

- Chi phí sản xuất trong tháng 9/200N tập hợp cho cả quy trình công nghệ:

Chi phí NVL trực tiếp: 240.000

Chi phí nhân công trực tiếp: 39.000

Chi phí sản xuất chung: 29.250

- Chi phí về SPDD cuối tháng 9/200N đã đánh giá được như sau:  
Chi phí NVL trực tiếp: 17.000  
Chi phí nhân công trực tiếp: 8.250  
Chi phí sản xuất chung: 2.250
- Kết quả sản xuất chung trong tháng 9/200N: Hoàn thành nhập kho 100 sản phẩm A1 và 150 sản phẩm A2.

Ta sẽ tính giá thành từng qui cách sản phẩm như sau:

- Tính tổng tiêu thức phân bổ giá thành:

Khoản mục	Sản phẩm A1	Sản phẩm A2	Cộng
NVL trực tiếp	50.000	120.000	170.000
Nhân công trực tiếp	10.000	22.500	32.500
CPSX chung	10.000	22.500	22.500

- Tỷ lệ giá thành theo từng khoản mục như sau:

$$\text{Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp} = \frac{30.000 + 240.000 - 17.000}{170.000} = 1,3$$

$$\text{Chi phí nhân công trực tiếp} = \frac{5.000 + 39.000 - 8.250}{32.500} = 1,1$$

$$\text{Chi phí sản xuất chung} = \frac{4.500 + 29.250 - 2.250}{32.500} = 1,0$$

**Bảng 2.6: Bảng tính giá thành sản phẩm A1, sản phẩm A2**

Tháng 9/200N

Khoản mục	Tỷ lệ tính giá thành	Sản phẩm A1 (số lượng 100)			Sản phẩm A2 (số lượng: 150)		
		Tiêu thức phân bổ	Tổng giá thành	Giá thành đơn vị	Tiêu thức phân bổ	Tổng giá thành	Giá thành đơn vị
Chi phí NVL trực tiếp	1,3	50.000	65.000	650	120.000	156.000	1.040
Chi phí nhân công trực tiếp	1,1	10.000	11.000	110	22.500	24.750	165
CPSX chung	1,0	10.000	10.000	110	22.500	22.500	150
Cộng	-	-	86.000	870	-	203.200	1.355

**2.3.6.2. Kế toán theo công việc**

Phương pháp này áp dụng khi đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành là phù hợp nhau. Các chi phí sản xuất liên quan đến từng sản phẩm, công việc hay đơn đặt hàng có thể phát sinh ở nhiều địa điểm khác nhau nhưng phạm vi cần tập hợp chi phí lại là các sản phẩm, đơn đặt hàng. Và chính những sản phẩm, đơn đặt hàng đó cũng là đối tượng cần tính được giá thành.



Do vậy phạm vi áp dụng phương pháp này là các doanh nghiệp tổ chức sản xuất đơn chiếc hoặc hàng loạt nhỏ, vừa theo các đơn đặt hàng. Mặt hàng sản phẩm nhiều, khối lượng ít, chu kỳ sản xuất dài. Về kỳ tính giá thành phù hợp với khi kết thúc, hoàn thành đơn đặt hàng. Việc sản xuất và tiêu thụ sản phẩm trong trường hợp này coi như đã được dự định như trước theo hợp đồng đã ký kết giữa doanh nghiệp với khách hàng.

Tuy chu kỳ sản xuất dài, nhưng vẫn mở sổ để tập hợp chi phí sản xuất (sổ tính giá thành) riêng cho từng đơn đặt hàng theo từng tháng. Sau khi đơn đặt hàng hoàn thành tổng cộng chi phí các tháng của đơn đặt hàng đó ta sẽ được giá thành đơn đặt hàng hoàn thành.

Nếu đơn đặt hàng được sản xuất, chế tạo ở nhiều phân xưởng khác nhau thì phải tính toán xác định chi phí của từng phân xưởng liên quan đến đơn đặt hàng đó. Các chi phí trực tiếp liên quan đến đơn đặt hàng nào thì tính thẳng cho đơn đặt hàng đó, còn các chi phí liên quan đến nhiều đơn đặt hàng cần lựa chọn tiêu thức phân bổ phù hợp.

**Ví dụ:** Một doanh nghiệp sản xuất có 2 phân xưởng sản xuất tiến hành sản xuất 2 đơn đặt hàng: đơn đặt hàng A và đơn đặt hàng B bắt đầu từ 1/200N và đơn đặt hàng C bắt đầu từ tháng 2/200N.

Có các tài liệu như sau: Chi phí sản xuất trong tháng 1/200N tập hợp theo từng phân xưởng và đơn đặt hàng như sau:

**Bảng 2.7: Chi phí sản xuất tháng 1/200N**

*Đơn vị tính: 1.000 đồng*

Chi phí phân xưởng	Chi phí NVL trực tiếp	Chi phí nhân công trực tiếp	CPSX chung
Phân xưởng 1	500.000	100.000	130.000
Đơn đặt hàng A	150.000	40.000	
Đơn đặt hàng B	350.000	60.000	
Phân xưởng 2	800.000	150.000	225.000
Đơn đặt hàng A	300.000	50.000	
Đơn đặt hàng B	500.000	100.000	

**Bảng 2.8: Chi phí sản xuất tháng 2/200N**

Đơn vị tính: 1.000 đồng

Chi phí phân xưởng	Chi phí NVL trực tiếp	Chi phí nhân công trực tiếp	CPSX chung
Phân xưởng 1	800.000	100.000	150.000
Đơn đặt hàng B	350.000	45.000	
Đơn đặt hàng C	450.000	55.000	
Phân xưởng 2	700.000	125.000	200.000
Đơn đặt hàng B	300.000	55.000	
Đơn đặt hàng C	400.000	70.000	

Kết quả sản xuất: tháng 1 đã hoàn thành 5 sản phẩm của đơn đặt hàng A giao ngay cho khách hàng, đơn đặt hàng B vẫn chưa hoàn thành.

Tháng 2 đã hoàn thành 10 sản phẩm của đơn đặt hàng B, giao cho khách hàng, đơn đặt hàng C vẫn chưa hoàn thành.

Với phương pháp tính giá thành theo đơn đặt hàng (công việc) khi bắt đầu sản xuất ta phải lập cho mỗi đơn đặt hàng một sổ tính giá thành như sau:

**Bảng 2.9: Sổ tính giá thành đơn đặt hàng A**

Ngày sản xuất: 1/200N, hoàn thành 31/1/200N

Đơn vị tính: 1.000 đồng

Tháng	Chi phí phân xưởng	Chi phí NVL trực tiếp	Chi phí nhân công trực tiếp	CPSX chung	Cộng
1	Phân xưởng 1	150.000	40.000	52.000	242.000
	Phân xưởng 2	300.000	50.000	75.000	245.000
	Tổng giá thành	450.000	90.000	127.000	667.000
	Giá thành đơn vị	90.000	18.000	25.400	133.400

**Bảng 2.10: Sổ tính giá thành đơn đặt hàng B**

Ngày sản xuất: 1/200N, hoàn thành 28/2/200N

Đơn vị tính: 1.000 đồng

Tháng	Chi phí phân xưởng	Chi phí NVL trực tiếp	Chi phí nhân công trực tiếp	CPSX chung	Cộng
1	Phân xưởng 1	350.000	60.000	78.000	488.000
	Phân xưởng 2	500.000	100.000	150.000	750.000
	Cộng tháng 1	850.000	160.000	228.000	1.238.000
2	Phân xưởng 1	350.000	45.000	67.500	462.500
	Phân xưởng 2	300.000	55.000	88.000	443.000
	Cộng tháng 2	650.000	100.000	155.500	905.500
	Tổng giá thành	1.500.000	260.000	383.500	2.143.500
	Giá thành đơn vị	150.000	26.000	38.350	214.350

Trong các số tính giá thành trên ta thấy số chi phí sản xuất chung của từng phân xưởng phân bổ cho các đơn đặt hàng theo chi phí nhân công trực tiếp, cụ thể:

- Tháng 1: Phân xưởng 1 tổng chi phí sản xuất chung là 130.000 tính cho:

$$\text{Đơn đặt hàng A} = \frac{130.000}{40.000 + 60.000} = 52.000$$

$$\text{Đơn đặt hàng B} = \frac{130.000}{100.000} \times 60.000 = 78.000$$

Phân xưởng 2 tổng chi phí sản xuất chung là 225.000 phân bổ cho:

$$\text{Đơn đặt hàng A} = \frac{225.000}{50.000 + 100.000} \times 50.000 = 75.000$$

$$\text{Đơn đặt hàng B} = \frac{225.000}{150.000} \times 100.000 = 150.000$$

- Tương tự như vậy ta tính được số chi phí sản xuất chung của tháng 2 thuộc từng phân xưởng cho từng đơn đặt hàng là:
  - Phân xưởng 1: Đơn đặt hàng B: 67.500  
Đơn đặt hàng C: 82.500
  - Phân xưởng 2: Đơn đặt hàng B: 88.000  
Đơn đặt hàng C: 112.000

Tuy đơn đặt hàng C chưa hoàn thành nhưng khi bắt đầu sản xuất ta vẫn phải mở sổ tính giá thành.

**Bảng 2.11: Sổ tính giá thành đơn đặt hàng C**

Ngày sản xuất: 2/200N

Đơn vị tính: 1.000 đồng

Tháng	Chi phí phân xưởng	Chi phí NVL trực tiếp	Chi phí nhân công trực tiếp	CPSX chung	Cộng
2	Phân xưởng 1	450.000	55.000	82.500	587.500
	Phưởng xưởng 2	400.000	70.000	112.000	582.000
	Cộng	850.000	125.000	194.500	1.169.500
3					

## TÓM LƯỢC CUỐI BÀI

Thuật ngữ “chi phí” (cost) có nhiều ý nghĩa khác nhau trong các tình huống khác nhau. Các nhân viên kế toán quản trị nhận thấy rằng việc phân loại chi phí là cần thiết để phục vụ cho các mục đích khác nhau. Việc am hiểu về các khái niệm, thuật ngữ chi phí và cách phân loại chúng đóng vai trò quan trọng trong việc học tập và nghiên cứu kế toán quản trị.

Một số cách phân loại chi phí chủ yếu đã được giới thiệu trong bài này. Chi phí cố định và chi phí biến đổi được phân loại dựa theo cách ứng xử của tổng chi phí, theo sự thay đổi mức hoạt động của tổ chức. Chi phí trực tiếp và gián tiếp được phân loại theo phương pháp phân phối chi phí cho các đối tượng chịu chi phí. Các thuật ngữ chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được sử dụng để mô tả khả năng của nhà quản lý trong việc kiểm soát chi phí. Chi phí trong một doanh nghiệp được phân loại dựa trên chức năng kinh doanh bao gồm chi phí sản xuất (nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp và sản xuất chung) và chi phí ngoài sản xuất (chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp). Thuật ngữ chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ được phân loại dựa trên thời điểm chúng được ghi nhận là chi phí.

Trong khi nghiên cứu về chi phí chúng ta còn tìm hiểu bản chất kinh tế của chi phí. Chi phí cơ hội là lợi ích tiềm năng bị mất đi do việc lựa chọn phương án này và bỏ qua phương án khác. Chi phí chìm là chi phí đã phát sinh trong quá khứ và không ảnh hưởng đến các quyết định hiện tại hoặc tương lai. Khái niệm chi phí chênh lệch đề cập đến sự khác biệt chi phí trong các phương án. Khái niệm chi phí được đề cập sau cùng trong bài này là chi phí đơn vị, được tính bằng tổng chi phí chia cho số lượng đơn vị sản phẩm.



**CÂU HỎI ÔN TẬP**

1. Hãy trình bày mục đích của việc phân loại chi phí.
2. Cho ví dụ minh họa về việc sử dụng thông tin chi phí cho việc lập kế hoạch, kiểm soát, và ra quyết định tài chính tại một doanh nghiệp.
3. Phân biệt chi phí cố định và chi phí biến đổi.
4. Chi phí cố định đơn vị thay đổi như thế nào khi mức độ hoạt động (ví dụ: sản lượng sản phẩm) tăng? Cho một ví dụ minh họa.
5. Chi phí biến đổi đơn vị thay đổi như thế nào khi mức độ hoạt động tăng?
6. Hãy liệt kê ba loại chi phí có khả năng kiểm soát được và ba loại chi phí không có khả năng kiểm soát được tại một doanh nghiệp sản xuất.
7. Phân biệt giữa chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ. Hãy liệt kê các chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ trong một doanh nghiệp sản xuất.
8. Hãy phân biệt chi phí thực tế phát sinh với chi phí cơ hội.
9. Trình bày định nghĩa và cho ví dụ minh họa về chi phí chìm.
10. Hãy chỉ ra mỗi loại chi phí sau đây là chi phí trực tiếp hay chi phí gián tiếp đối với bộ phận nhà hàng của khách sạn.
  - a. Chi phí thực phẩm và đồ uống.
  - b. Tiền lương và phụ cấp của quản lý nhà hàng.
  - c. Chi phí quảng cáo của khách sạn được phân bổ một phần cho nhà hàng.
  - d. Chi phí bảo trì hệ thống điều hoà không khí của khách sạn được phân bổ một phần cho nhà hàng.
11. Trong các chi phí được liệt kê ở câu 10, chi phí nào là chi phí không kiểm soát được bởi người quản lý nhà hàng và chi phí nào là chi phí kiểm soát được?

**BÀI TẬP THỰC HÀNH**

**Bài 2.1:** Xưởng cơ khí LÀM TUỐT chuyên sản xuất máy cắt cỏ dùng trong gia đình. Các công nhân làm thân máy bằng thép tấm rồi sau đó lắp mô tơ, lưỡi dao, tay cầm và 4 bánh xe cho mỗi sản phẩm. Trong tháng 1 có các sự việc như sau:

- 1) Mua thép tấm (trị giá 100 triệu đồng) về để sản xuất.
- 2) Xuất kho nguyên liệu thép tấm (giá 40 triệu đồng). Thép tấm được chuyển bằng xe nâng (tổng tiền công cho người vận hành trong tháng 1 là 50 triệu đồng) đến cho bộ phận uốn thép (tổng tiền công cho người vận hành máy trong tháng 1 là 30 triệu đồng) tạo dáng cho thân máy cắt cỏ. Xe nâng lại chuyển thân máy sang công đoạn sơn tĩnh điện (tổng lương nhân công ở bộ phận này trong tháng 1 là 20 triệu đồng). Tất cả thân máy được phủ sơn (giá trị của sơn sử dụng là 10 triệu đồng). Sau khi hoàn thành việc sơn, thân máy được chuyển sang khâu nhuộm màu làm nóng bằng gas (tổng chi phí gas trong tháng 1 là 10 triệu đồng).

- 3) Sau khi nhuộm, xe nâng lại chuyển thân máy sang bộ phận lắp ráp. Tại đây mô tơ, lưỡi dao, tay cầm và bánh xe được lắp vào thân máy (các bộ phận này được mua về nhập kho, tổng giá trị của các bộ phận đã xuất kho để lắp ráp trong tháng là 200 triệu đồng, tổng tiền lương cho nhân công lắp ráp trong tháng 1 là 60 triệu đồng).
- 4) Ước tính chi phí khấu hao máy móc thiết bị trong tháng 1 là 240 triệu đồng.
- 5) Sau khi lắp ráp, sản phẩm hoàn thành sẽ được chuyển đến các cửa hàng bán lẻ.

**Yêu cầu:** Phân loại các khoản chi phí của xưởng cơ khí thành chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, và chi phí sản xuất chung.

## BÀI 3: CÁCH ỨNG XỬ CỦA CHI PHÍ VÀ PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ CHI PHÍ – SẢN LƯỢNG – LỢI NHUẬN



### Giới thiệu

- Trong bài 2 chúng ta đã biết cách thức tổ chức hệ thống kế toán chi phí để tính được giá thành sản phẩm bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Các chi phí được phân bổ cho các sản phẩm theo mức độ hoạt động.
- Trong bài này, chúng ta sẽ tìm hiểu cách mà nhà quản lý giải thích những thay đổi trong chi phí khi các hoạt động có liên quan thay đổi. Mỗi chi phí sẽ biến động khác nhau khi có sự thay đổi về mức độ hoạt động.
- Việc hiểu rõ cách ứng xử của chi phí là nền tảng của việc tính giá thành theo chi phí biến đổi, cung cấp thêm thông tin cho việc ra quyết định quản lý. Đây cũng là căn cứ cho việc lập dự toán và đánh giá các hoạt động của doanh nghiệp.

### Nội dung

- Các khái niệm liên quan đến cách ứng xử của chi phí.
- Phương pháp ước lượng và phân tích chi phí.
- Ứng dụng mối quan hệ chi phí – sản lượng – lợi nhuận để ra quyết định.
- Phân tích điểm hoà vốn.
- Phân tích lợi nhuận mục tiêu.
- Phân tích kết cấu chi phí và đòn bẩy hoạt động.
- Nghiên cứu mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận.

### Mục tiêu

Sau khi học xong bài này, học viên sẽ:

- Giải thích được cách ứng xử của các loại chi phí: chi phí biến đổi, chi phí cố định, và chi phí hỗn hợp.
- Nắm vững các phương pháp phân tích và ước lượng chi phí.
- Phân tích mối quan hệ giữa chi phí - sản lượng - lợi nhuận (CVP).
- Vận dụng mối quan hệ CVP để phân tích điểm hòa vốn. Ứng dụng phân tích CVP để hoạch định lợi nhuận và lựa chọn các phương án kinh doanh.

### Thời lượng học

- 9 tiết

**TÌNH HUỐNG KHỞI ĐỘNG BÀI****Tình huống**

Anh Tính là một công nhân bậc cao làm việc tại bộ phận cơ khí của công ty Hưng Thịnh, anh tạo ra những công cụ dùng cho nhiều loại máy móc thiết bị khác nhau. Lương hàng năm của anh là 100 triệu đồng. Cô Dung là đại diện bán hàng cho nhà máy với mức lương mỗi năm là 45 triệu đồng, ngoài ra cô còn được hưởng 5% hoa hồng trên doanh số bán và được nhà máy cho thuê một xe máy và cấp thẻ đồ xăng để đi lại.

**Câu hỏi**

Bạn là kế toán mới của công ty và được yêu cầu:

1. Phân loại thu nhập của anh Tính và cô Dung thành chi phí cố định, chi phí biến đổi, chi phí hỗn hợp của nhà máy.
2. Với cách trả lương cho cô Dung hiện này, nhà quản lý có khuyến khích gì cho người lao động không?

**3.1. Một số khái niệm**

Nhà quản lý thường phải ra các quyết định về giá bán, mức sản xuất, cơ cấu sản xuất và mua ngoài sau khi đã tham khảo thông tin về giá thành. Như vậy, hiểu được chi phí nào liên quan đến loại quyết định nào là rất quan trọng. Thông thường, mối liên hệ của một khoản chi phí tùy thuộc vào việc nó thay đổi như thế nào khi mức độ hoạt động thay đổi.

**3.1.1. Chi phí biến đổi**

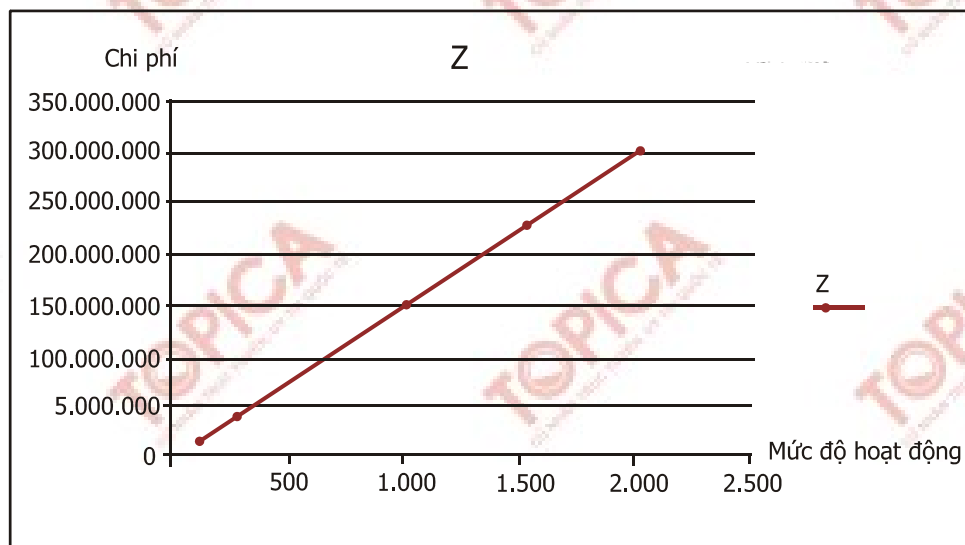
Chi phí biến đổi (còn gọi là biến phí) là những chi phí thay đổi trên tổng số theo sự thay đổi của mức độ hoạt động của tổ chức (thông thường là khối lượng sản phẩm Q). Các chi phí nguyên vật liệu, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí năng lượng phục vụ sản xuất, chi phí bao bì đóng gói, hoa hồng bán hàng,... là những chi phí biến đổi. Có nhiều loại chi phí biến đổi khác nhau như:



**3.1.1.1. Chi phí biến đổi tuyến tính**

Chi phí biến đổi tuyến tính là chi phí biến đổi có quan hệ tỷ lệ thuận với mức độ hoạt động. Các chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí lao động trực tiếp, và hoa hồng bán hàng là những chi phí biến đổi dạng tuyến tính.

**Ví dụ:** Chi phí nguyên vật liệu cho sản phẩm áo jacket của Công ty may Hưng Thịnh là một dạng chi phí biến đổi tuyến tính. Giả sử rằng, chi phí nguyên liệu tính bình quân cho mỗi chiếc áo là 150.000 đồng. Chi phí nguyên vật liệu sẽ tăng giảm tuyến tính theo số lượng áo được bán cho khách hàng. Chúng ta dễ dàng thấy rằng, khi số lượng áo tăng lên gấp đôi, từ 1.000 chiếc đến 2.000 chiếc, tổng chi phí nguyên liệu cũng tăng gấp đôi, từ 150.000.000 đồng đến 300.000.000 đồng.



**Hình 3.1: Chi phí biến đổi tuyến tính – Chi phí nguyên vật liệu để sản xuất áo Jacket của công ty may Hưng Thịnh**

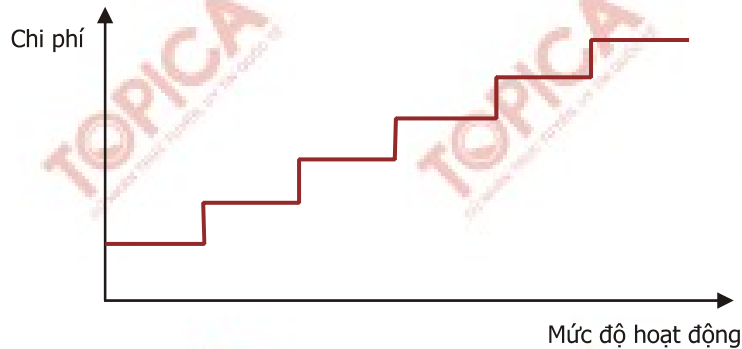
Khi đó chi phí biến đổi đơn vị sẽ không thay đổi mặc dù mức độ hoạt động thay đổi.



**Hình 3.2: Chi phí biến đổi đơn vị**

**3.1.1.2. Chi phí biến đổi cấp bậc**

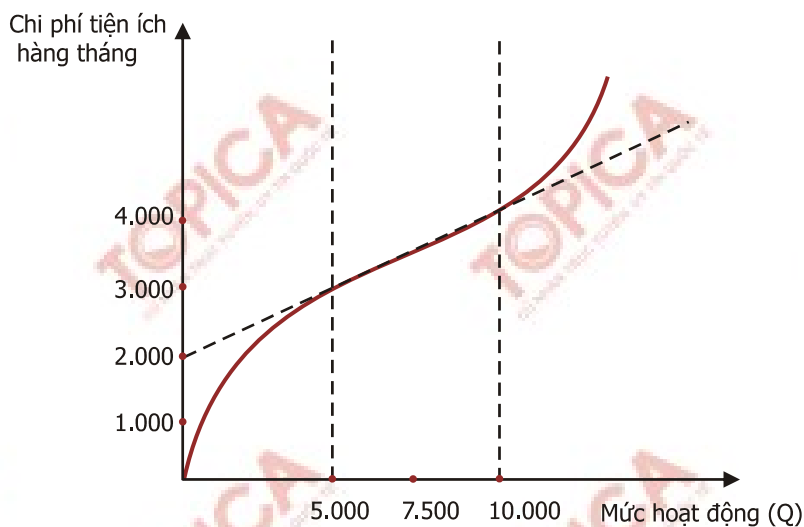
Chi phí biến đổi cấp bậc (step-variable costs) là những chi phí thay đổi chỉ khi mức độ hoạt động thay đổi nhiều và rõ ràng. Loại chi phí biến đổi này không thay đổi khi mức độ hoạt động thay đổi ít hoặc thay đổi không đáng kể. Các chi phí lao động gián tiếp, chi phí bảo trì máy, v.v... là những chi phí biến đổi thuộc dạng này.



**Hình 3.3: Chi phí biến đổi cấp bậc**

**3.1.1.3. Chi phí biến đổi dạng cong (curvilinear cost)**

Trong quá trình nghiên cứu các chi phí biến đổi, chúng ta giả định rằng có một quan hệ tuyến tính thật sự giữa chi phí biến đổi và sản lượng sản xuất. Tuy nhiên, các chuyên gia kinh tế học đã chỉ ra rằng rất nhiều chi phí biến đổi thực tế ứng xử theo một dạng cong, không thể hiện mối quan hệ tuyến tính giữa chi phí và mức hoạt động.

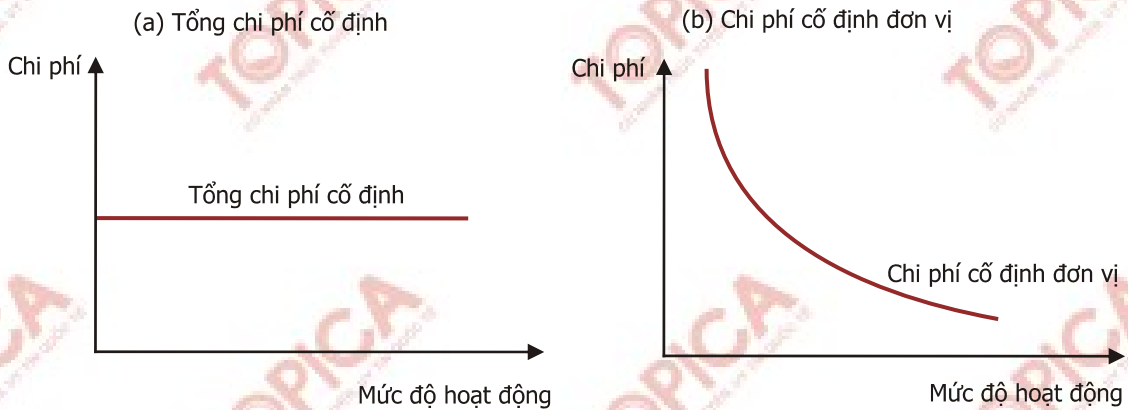


**Hình 3.4: Đồ thị chi phí dạng cong**

**3.1.2. Chi phí cố định (định phí – fixed cost)**

**3.1.2.1. Chi phí cố định**

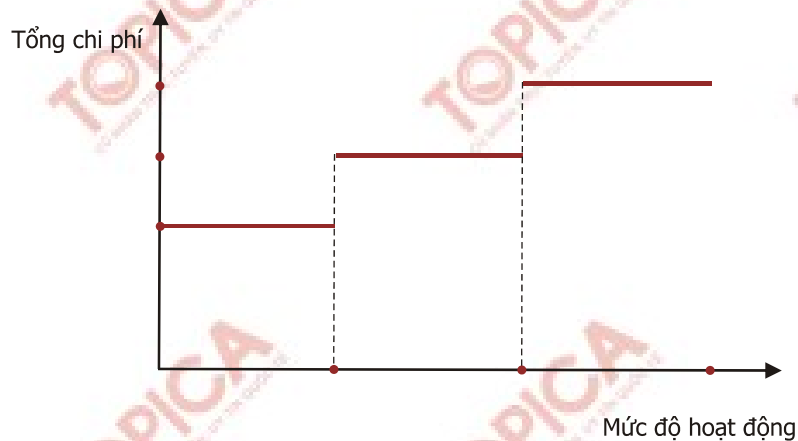
Chi phí cố định là những chi phí không thay đổi khi mức độ hoạt động thay đổi. Khác với chi phí biến đổi, chi phí cố định không bị ảnh hưởng bởi mức độ hoạt động. Khi mức độ hoạt động tăng lên hoặc giảm xuống, các chi phí cố định vẫn giữ nguyên. Các chi phí khấu hao tài sản cố định, chi phí tiền lương cho cán bộ quản lý, chi phí quảng cáo khuyến mãi, chi phí bảo hiểm, v.v... là những chi phí cố định.



**Hình 3.5: Chi phí cố định**

**3.1.2.2. Chi phí cố định cấp bậc**

Chi phí cố định cấp bậc là chi phí không thay đổi theo mức độ hoạt động chỉ trong một phạm vi hoạt động thích hợp nào đó (relevant range of activity). Khi mức hoạt động vượt quá phạm vi này thì ta có chi phí cố định cấp bậc (step-fixed costs).



**Hình 3.6: Chi phí cố định cấp bậc**

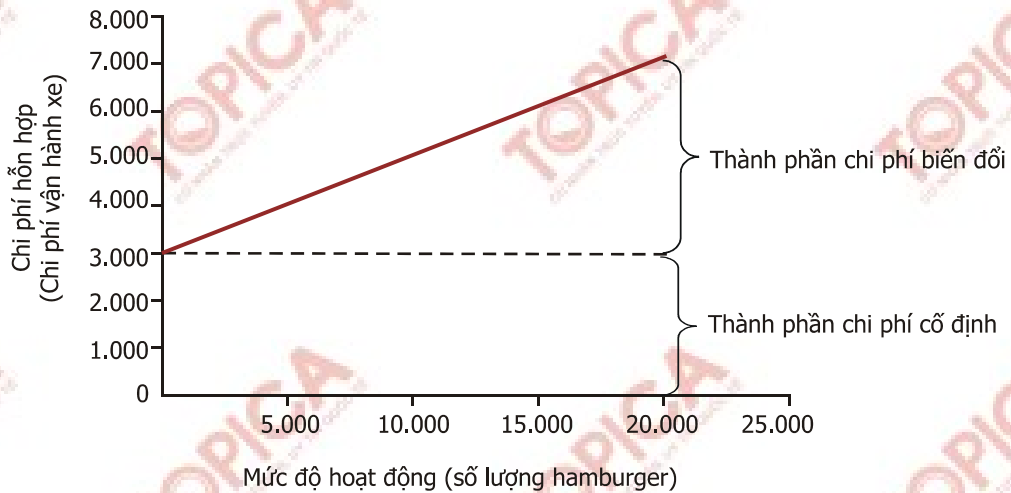
**Ví dụ:** Một kỹ thuật viên có thể thực hiện công việc kiểm tra chất lượng đối đa 1.000 sản phẩm một tháng. Nếu công ty sản xuất 1.500 sản phẩm một tháng thì phải thuê thêm một kỹ thuật viên nữa. Nếu công ty sản xuất hơn 2.000 sản phẩm một tháng thì công ty phải thuê thêm một kỹ thuật viên thứ 3.

Trong quá trình lập dự toán, nhà quản lý nên phân biệt rõ các loại chi phí này để theo dõi và quản lý một cách có hiệu quả.

**3.1.2.3. Chi phí hỗn hợp**

Chi phí hỗn hợp (mixed cost) hay còn gọi là bán biến phí (semivariable costs) là chi phí bao gồm cả yếu tố chi phí biến đổi và chi phí cố định.

Hình 3.7 biểu diễn đồ thị chi phí vận hành xe chở hàng của McDonald. Đồ thị cho thấy rằng, chi phí này có hai thành phần. Thành phần chi phí cố định là 3.000, đó là chi phí khấu hao xe hàng tháng. Thành phần chi phí biến đổi bao gồm chi phí xăng dầu, lốp xe, và bảo trì. Những chi phí này thay đổi theo mức hoạt động của cửa hàng.



**Hình 3.7: Chi phí hỗn hợp - Chi phí vận hành xe chở hàng của Mc Donald**

**3.1.3. Lãi trên biến phí**

**3.1.3.1. Khái niệm**

Lãi trên biến phí hay còn gọi là số dư đảm phí là khoản chênh lệch giữa giá bán và chi phí biến đổi.

Khi đó toàn bộ chi phí được phân tích thành hai loại chi phí đó là chi phí biến đổi và chi phí cố định. Khi đó chúng ta không tính toán, phân bổ chi phí cố định cho mỗi đơn vị sản phẩm mà luôn ứng xử nó là tổng số và là chi phí thời kỳ. Tổng chi phí cố định ở kỳ nào phải được bù đắp đầy đủ trong kỳ đó.

- |          |                           |                             |
|----------|---------------------------|-----------------------------|
| Nếu gọi: | Dt: Doanh thu             | Sl: Số lượng                |
|          | Bp: Tổng chi phí biến đổi | g: Giá bán đơn vị           |
|          | Đp: Tổng chi phí cố định  | bp: chi phí biến đổi đơn vị |
|          | Ln: Lợi nhuận             |                             |

Khi đó, phương trình kế toán cơ bản xác định lợi nhuận được thể hiện như sau:

$$Dt - Bp - Đp = Ln$$

Hay:  $Sl \times g - Sl \times bp - Đp = Ln$

$$Sl(g - bp) - Đp = Ln$$

Phần chênh lệch giữa giá bán và chi phí biến đổi ( $g - bp$ ) được gọi là lãi trên chi phí biến đổi (lãi trên biến phí).

**Lãi trên biến phí là chênh lệch giữa giá bán (hay doanh thu) với chi phí biến đổi của nó.**

Lãi trên biến phí có thể được xác định cho mỗi đơn vị sản phẩm, cho từng mặt hàng hoặc tổng hợp cho tất cả các mặt hàng tiêu thụ.



**3.1.3.2. Ví dụ**

**a. Lãi trên biến phí đơn vị (lb)**

Lãi trên biến phí đơn vị (lb) được xác định bằng cách lấy giá bán đơn vị (g) trừ đi biến phí đơn vị (bp):  $lb = g - bp$

**Ví dụ:** Với số liệu của công ty may Hưng Thịnh (đơn vị: 1.000 đồng)

Chỉ tiêu	Tổng số	Tính cho 1 sản phẩm
Doanh thu (1.000 áo x 300.000đồng)	300.000	300
<b>Biến phí</b>		
Chi phí nguyên liệu trực tiếp	150.000	150
Chi phí nhân công trực tiếp	20.000	20
Chi phí sản xuất chung biến đổi	5.000	5
<b>Tổng chi phí biến đổi</b>	<b>175.000</b>	<b>175</b>
Lãi trên biến phí	125.000	125
Chi phí cố định	37.000	37
Lợi nhuận	88.000	88

Như vậy, lãi trên biến phí đơn vị của công ty may Hưng Thịnh là 125.000 đồng.

Lãi trên biến phí đơn vị không thay đổi cho dù khối lượng sản phẩm thay đổi. Ta có thể thấy rõ hơn trong ví dụ của công ty may Hưng Thịnh với mức độ sản phẩm khác nhau.

Chỉ tiêu	TH 1	TH 2	TH 3
Sản lượng (chiếc áo)	500	1.000	1.500
Giá đơn vị sản phẩm	300.000	300.000	300.000
<b>Chi phí biến đổi đơn vị</b>			
Chi phí nguyên liệu trực tiếp	150.000	150.000	150.000
Chi phí nhân công trực tiếp	20.000	20.000	20.000
Chi phí sản xuất chung biến đổi	5.000	5.000	5.000
<b>Cộng biến phí đơn vị</b>	<b>175.000</b>	<b>175.000</b>	<b>175.000</b>
Lãi trên biến phí đơn vị	125.000	125.000	125.000
Chi phí cố định đơn vị	74.000	37.000	24.667
Lợi nhuận	51.000	88.000	90.333

Như vậy, chi phí cố định đơn vị sẽ giảm dần theo khối lượng sản phẩm. Vì vậy, chi phí cố định đơn vị của mức độ sản xuất này sẽ không có giá trị cho việc ra quyết định ở quy mô sản xuất khác. Trong khi đó, lãi trên biến phí đơn vị lại không thay đổi cho dù các mức độ sản lượng là khác nhau. Cho nên một khi đã xác định được lãi trên

biến phí đơn vị, chúng ta có thể sử dụng nó cho các mức độ sản lượng khác nhau. Thay vì phải quan tâm xử lý một khối lượng lớn các số liệu giống nhau ở các mức độ sản lượng khác nhau chúng ta chỉ cần quan tâm đến lãi trên biến phí đơn vị. Con số này bao gồm trong nó các yếu tố của doanh thu và chi phí mà giá trị đơn vị của nó không phụ thuộc vào sản lượng. Vì vậy, khái niệm này được sử dụng phổ biến, giúp lượng hóa một cách đúng đắn nhất các phương án khai thác các khả năng khác nhau về chi phí, giá bán khối lượng sản phẩm tiêu thụ và nhanh chóng có câu trả lời (về sản lượng) về phương án lựa chọn nhằm tối đa hóa lợi nhuận công ty.

**b. Tổng lãi trên biến phí (Lb)**

Tổng lãi trên biến phí được xác định bằng cách lấy sản lượng tiêu thụ nhân với lãi trên biến phí đơn vị:

$$Lb = SI \times lb$$

Ở công ty may Hưng Thịnh với số lượng sản phẩm tiêu thụ là 1.000 áo nên tổng lãi trên biến phí sẽ là:  $1.000 \times 125.000 = 125.000.000$  đồng

Để xác định lợi nhuận ta chỉ việc lấy tổng lãi trên biến phí trừ đi tổng chi phí cố định:

$$SI \times (g - bp) = Dt - Bp - Đp$$

$$Ln = Lb - Đp$$

**Ví dụ:** Tại công ty may Hưng Thịnh:

Chỉ tiêu	TH 1	TH 2	TH 3
1. Sản lượng tiêu thụ (chiếc áo)	500	1.000	1.500
2. Lãi trên biến phí đơn vị (1.000 đồng)	125	125	125
3. Tổng lãi trên biến phí (1) x (2) (1.000đồng)	62.500	125.000	187.500
4. Chi phí cố định	37.000	37.000	37.000
5. Lợi nhuận	25.500	88.000	150.500

Như vậy, việc sử dụng chỉ tiêu lãi trên biến phí làm cho quá trình xử lý số liệu đơn giản và linh hoạt hơn rất nhiều.

Từ công thức trên chúng ta thấy, tổng lãi trên biến phí sẽ được dùng trước hết để trang trải cho định phí, phần còn lại sau khi đã bù đắp đủ chi phí cố định chính là lợi nhuận của doanh nghiệp và ngược lại nếu không đủ bù đắp cho chi phí cố định thì phần thiếu hụt đó chính là số lỗ của doanh nghiệp trong kỳ.

**Muốn tối đa hóa lợi nhuận cần phải tối đa hóa tổng lãi trên biến phí.**

**c. Tỷ suất lãi trên biến phí**

Như trên chúng ta thấy, lãi trên biến phí là một chỉ tiêu quan trọng nhưng đây lại là một con số tuyệt đối nên khi xem xét cho tổng hợp nhiều mặt hàng khác nhau thì chỉ tiêu này lại không cho phép đánh giá được mặt hàng có lợi thế, vì vậy cần phải sử dụng một chỉ tiêu thứ ba, đó là Tỷ suất lãi trên biến phí.

Tỷ suất lãi trên biến phí được xác định bằng lãi trên biến phí chia cho doanh thu. Tỷ suất này có thể xác định cho từng mặt hàng và có thể xác định bình quân cho các mặt hàng khác nhau.

Tỷ suất lãi trên biến phí cho đơn vị sản phẩm và tỷ suất lãi trên biến phí cho cả mặt hàng là như nhau:

$$Lb\% = \frac{l_b}{g} \times 100\% = \frac{L_b}{Dt} \times 100\%$$

Trong ví dụ của Công ty may Hưng Thịnh, tỷ suất lãi trên biến phí đơn vị của sản phẩm áo sơ mi TH 14 sẽ là  $(125.000 : 300.000) \times 100\% = 41,67\%$  và cũng là tỷ suất chung cho cả mặt hàng áo sơ mi TH 14:  $(125.000.000\text{đồng} : 300.000.000\text{đồng}) \times 100\% = 41,67\%$ .

Trường hợp xét tỷ suất lãi trên biến phí cho nhiều mặt hàng sẽ được xác định như sau:

$$Lb\% = \frac{\text{Tổng lãi trên biến phí của các mặt hàng}}{\text{Tổng doanh thu các mặt hàng}} \times 100\%$$

Giả sử công ty may Hưng Thịnh sản xuất ra ba loại quần áo là quần mã số TH10, áo sơ mi mã số TH14 và áo phông mã số TH20. Tình hình về doanh thu chi phí của Công ty với ba mặt hàng trên như sau:

Chỉ tiêu	Mặt hàng			Tổng số
	TH 10	TH 14	TH 20	
1. Doanh thu (1.000đ)	400.000	300.000	250.000	950.000
2. Biến phí	260.000	175.000	175.000	610.000
3. Lãi trên biến phí	140.000	125.000	75.000	340.000
4. Tỷ suất lãi trên biến phí	35%	41,67%	30%	35,79%

Việc sử dụng tỷ suất lãi trên biến phí giúp cho nhà quản lý nhanh chóng xác định được lãi trên biến phí.

Cách xác định tổng lãi trên biến phí:

$$L_b = Dt \times Lb\%$$

Cách xác định tổng lợi nhuận:

$$L_n = Dt \times Lb\% - \text{ĐP}$$

### 3.1.4. Kết cấu chi phí

#### 3.1.4.1. Khái niệm

Kết cấu chi phí là mối quan hệ về tỷ trọng của chi phí cố định và chi phí biến đổi của doanh nghiệp.

Các doanh nghiệp có kết cấu chi phí khác nhau thì sẽ có kết quả kinh doanh là khác nhau mặc dù có cùng mức độ tăng doanh thu.

**3.1.4.2. Ví dụ**

Chỉ tiêu	Doanh nghiệp A		Doanh nghiệp B	
	Tổng số (1.000đ)	%	Tổng số (1.000đ)	%
Doanh thu	100.000	100%	100.000	100%
Chi phí biến đổi	60.000	60%	30.000	30%
Lãi trên biến phí	40.000	40%	70.000	70%
Chi phí cố định	30.000	30%	60.000	60%
Lợi nhuận	10.000	10%	10.000	10%

Hai doanh nghiệp này sẽ có kết cấu chi phí lần lượt là: Doanh nghiệp A  $(30:90) \times 100\% = 33,33\%$  là chi phí cố định và  $(60:90) \times 100\% = 66,67\%$  là chi phí biến đổi. Còn với doanh nghiệp B sẽ là:  $(60:90) \times 100\% = 66,67\%$  chi phí cố định và  $(30:90) \times 100\% = 33,33\%$  là chi phí biến đổi. Khi đó tỷ suất lãi trên chi phí biến đổi (lãi trên biến phí) của hai doanh nghiệp này cũng sẽ khác nhau và lần lượt là 40% (doanh nghiệp A) và 70% (doanh nghiệp B). Tuy nhiên cả hai doanh nghiệp này đều có cùng mức lợi nhuận.

Giả sử doanh thu của cả hai doanh nghiệp đều tăng 20% thì lợi nhuận của hai doanh nghiệp sẽ là như thế nào?

Khi doanh thu tăng 20% thì lãi trên biến phí sẽ tăng:

- $100.000 \times 20\% \times 40\% = 8.000$  (nghìn đồng) (doanh nghiệp A)
- $100.000 \times 20\% \times 70\% = 14.000$  (nghìn đồng) (doanh nghiệp B)

Do chi phí cố định không thay đổi nên phần tăng thêm của lãi trên biến phí này sẽ góp phần làm cho lợi nhuận của doanh nghiệp tăng lên là:

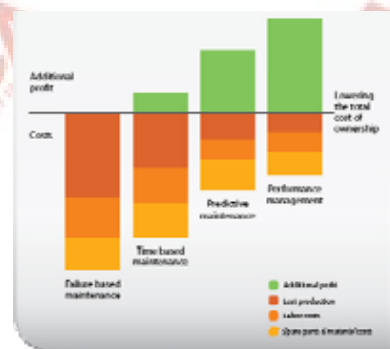
- $(8.000: 10.000) \times 100\% = 80\%$  (doanh nghiệp A)
- $(14.000: 10.000) \times 100\% = 140\%$  (doanh nghiệp B)

Kết cấu chi phí có quan hệ với lợi nhuận. Doanh nghiệp nào có kết cấu chi phí với phần định phí cao hơn thì sẽ đem lại lợi nhuận nhiều hơn khi doanh thu gia tăng và ngược lại trong trường hợp doanh thu suy giảm thì sẽ gặp rủi ro nhiều hơn.

Kết cấu chi phí như thế nào thì được coi là hợp lý?

Điều này không có câu trả lời chung. Kết cấu chi phí tùy thuộc vào tính chất, đặc điểm, chính sách và chiến lược kinh doanh của từng doanh nghiệp. Trong điều kiện ổn định và phát triển kinh tế, doanh nghiệp nào có kết cấu chi phí với phần chi phí cố định lớn hơn, tức là có quy mô tài sản cố định lớn hơn, thì sẽ có lợi thế cạnh tranh hơn trong việc chiếm lĩnh thị trường.

Nhưng trong nền kinh tế không ổn định, việc tiêu thụ sản phẩm gặp nhiều khó khăn thì doanh nghiệp nào có kết cấu chi phí với chi phí biến đổi nhiều hơn, tức là quy mô tài sản cố định nhỏ hơn, thì doanh nghiệp đó sẽ dễ dàng và linh hoạt hơn trong việc chuyển đổi cơ cấu mặt hàng và ít gặp rủi ro kinh doanh hơn.



**3.1.5. Đòn bẩy kinh doanh**

**3.1.5.1. Khái niệm**

Đòn bẩy kinh doanh là thuật ngữ để phản ánh về mức độ sử dụng chi phí cố định trong doanh nghiệp. Doanh nghiệp nào có kết cấu chi phí với phần chi phí cố định cao hơn thì doanh nghiệp đó được gọi là có đòn bẩy kinh doanh lớn hơn và ngược lại. Với đòn bẩy kinh doanh lớn doanh nghiệp có thể đạt được tỷ lệ cao hơn về lợi nhuận với một tỷ lệ tăng thấp hơn nhiều về doanh thu.

Để kiểm soát và sử dụng đòn bẩy kinh doanh phù hợp và có hiệu quả, các nhà quản trị cần phải xác định độ lớn của đòn bẩy kinh doanh (ĐB).

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

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

**3.1.5.2. Ví dụ**

Trong ví dụ về hai doanh nghiệp A và B ở trên, nếu doanh thu của cả hai doanh nghiệp đều tăng 20% thì lợi nhuận của doanh nghiệp A chỉ tăng 80% trong khi đó lợi nhuận của doanh nghiệp B lại tăng 140%. Vậy độ lớn của đòn bẩy kinh doanh của 2 doanh nghiệp được xác định như sau:

	Doanh nghiệp A	Doanh nghiệp B
Độ lớn của đòn bẩy kinh doanh (ĐB)	$\frac{80\%}{20\%} = 4$	$\frac{140\%}{20\%} = 7$

Nếu doanh thu tăng 1% thì lợi nhuận của doanh nghiệp A tăng 4% trong khi đó lợi nhuận của doanh nghiệp B sẽ tăng 7% do doanh nghiệp B có kết cấu chi phí với tỷ lệ chi phí cố định cao hơn.

Mặt khác:

- Tại mức sản lượng SL1 thì  $Ln1 = SL1(g - bp) - Đp$
- Tại mức sản lượng SL2 thì  $Ln2 = SL2(g - bp) - Đp$

Do vậy

$$\text{Tốc độ tăng lợi nhuận} = \frac{\Delta SL(g - bp)}{SL1(g - bp) - Đp} \times 100\%$$

$$\text{Tốc độ tăng doanh thu} = (\Delta SL:SL1) \times 100\%$$

Khi đó độ lớn của đòn bẩy kinh doanh được xác định như sau:

$$\begin{aligned} \text{Độ lớn của đòn bẩy kinh doanh} &= \frac{\Delta SL(g - bp)}{SL1(g - bp) - Đp} \times \frac{SL1}{\Delta SL} \\ \text{ĐB} &= \frac{SL1(g - bp)}{SL1(g - bp) - Đp} \end{aligned}$$

Hay

$$\text{ĐB} = \frac{\text{Lb (tổng lãi trên biến phí)}}{\text{Ln (Lợi nhuận)}}$$

**Ví dụ:** Với số liệu của hai doanh nghiệp A và B ở trên, tổng lãi trên biến phí của doanh nghiệp A là 40.000, doanh nghiệp B là 70.000; lợi nhuận của cả 2 doanh nghiệp đều bằng 10.000. Vậy độ lớn của đòn bẩy kinh doanh của 2 doanh nghiệp A và B xác định như sau:

	Doanh nghiệp A	Doanh nghiệp B
Độ lớn của đòn bẩy kinh doanh (ĐB)	$\frac{40.000}{10.000} = 4$	$\frac{70.000}{10.000} = 7$

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

### 3.2. Các phương pháp phân tích và ước lượng chi phí

Có nhiều phương pháp được sử dụng để phân tích và dự báo chi phí. Nhà quản lý có thể sử dụng một hoặc kết hợp nhiều phương pháp khác nhau để phân tích và dự báo chi phí. Trong bài này chúng ta nghiên cứu bốn phương pháp phân tích và dự báo chi phí sau đây:

- Phương pháp phân loại tài khoản (account-classification method)
- Phương pháp phân tích cực đại – cực tiểu (high –low method)
- Phương pháp phân tích đồ thị phân tán (visual-fit method)
- Phương pháp bình phương nhỏ nhất (least-square regression method)

#### 3.2.1. Phương pháp phân loại tài khoản (account – classification)

Theo phương pháp phân loại tài khoản (hay còn gọi là phương pháp phân tích tài khoản), nhân viên kế toán quản trị nghiên cứu các tài khoản kế toán trên sổ cái và sổ chi tiết, xác định mỗi khoản mục chi phí là chi phí cố định, chi phí biến đổi, hay chi phí hỗn hợp. Bằng việc nghiên cứu số liệu quá khứ và sự phán đoán của mình, nhân viên kế toán quản trị sẽ dự báo chi phí trong tương lai. Phương pháp này đòi hỏi kiến thức và kinh nghiệm của người phân tích về mức hoạt động và chi phí của tổ chức. Đây là phương pháp phân tích mang tính chủ quan.



#### 3.2.2. Phương pháp đồ thị phân tán (visual – fit method)

Khi một khoản mục chi phí được phân loại là chi phí hỗn hợp hoặc người phân tích không biết rõ về hành vi của một loại chi phí, người phân tích sẽ vẽ đồ thị biểu diễn các khoản chi phí thu thập được theo các mức hoạt động tương ứng. Kết quả thu được là một đồ thị phân tán (scatter diagram) thể hiện mối quan hệ giữa chi phí và mức

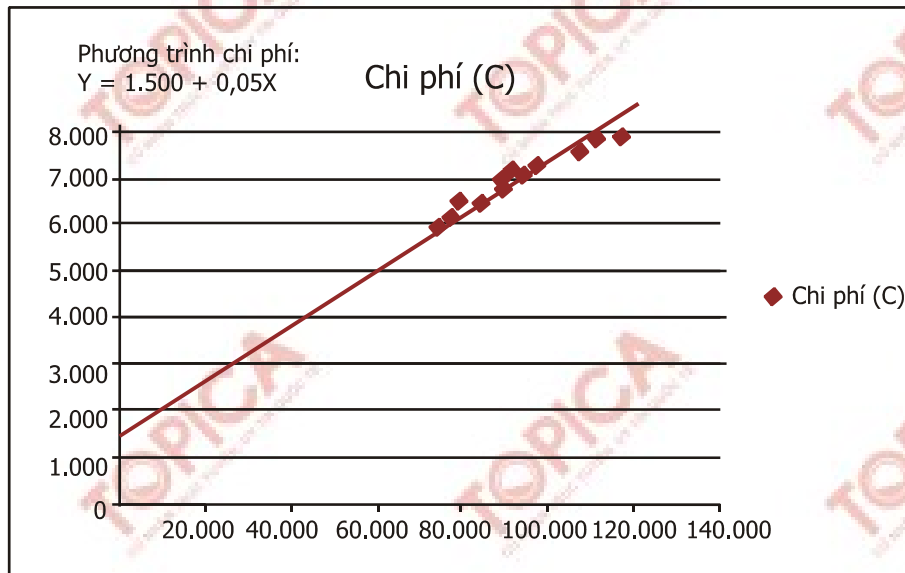
hoạt động. Trên đồ thị phân tán này, người phân tích kẻ một đường thẳng đi qua trung tâm của những điểm quan sát được trên đồ thị phân tán. Đường thẳng này chính là hàm chi phí ước lượng. Độ dốc của đường này phản ánh mức trung bình của yếu tố chi phí biến đổi trong chi phí hỗn hợp. Giao điểm giữa đường thẳng này với trục tung (trục chi phí) chính là yếu tố chi phí cố định trong chi phí hỗn hợp.

**Ví dụ:**

Số liệu về chi phí của cửa hàng Mc.Donald được thu thập trong 12 tháng qua như sau:

Tháng	Số lượng hamburger (Q)	Chi phí (C)
1	75.000	5.100
2	78.000	5.300
3	80.000	5.650
4	92.000	6.300
5	98.000	6.400
6	108.000	6.700
7	118.000	7.035
8	112.000	7.000
9	95.000	6.200
10	90.000	6.100
11	85.000	5.600
12	90.000	5.900

Đồ thị phân tán được vẽ từ dữ liệu chi phí thu thập được và có dạng dưới đây:



**Hình 3.8: Đồ thị phân tán chi phí của cửa hàng Mc.Donald**

Từ đồ thị này, người phân tích kẻ một đường thẳng đi qua trung tâm của đồ thị phân tán, sao cho số lượng các điểm dữ liệu nằm ở hai phía của đường này xấp xỉ nhau. Đường thẳng này cắt trục tung tại điểm có tung độ là 1.500. Đây chính là thành phần chi phí cố định trong tổng chi phí. Để xác định thành phần chi phí biến đổi, người phân tích

lấy tổng chi phí ước tính tại một mức hoạt động nào đó trừ đi thành phần chi phí cố định. Chẳng hạn, ở mức hoạt động 100.000, tổng chi phí xác định được từ hàm chi phí là khoảng \$6.500. Vậy, thành phần chi phí biến đổi trong chi phí là \$5.000 (6.500 – 1.500). Chi phí tiện ích đơn vị là \$0,05 (= 5.000: 100.000). Hàm chi phí:  $C = 1.500 + 0,05Q$ .

**3.2.3. Phương pháp điểm cao – điểm thấp (high – low method)**

Phương pháp cực đại – cực tiểu là việc phân tích và ước lượng hàm chi phí dựa vào hai điểm dữ liệu. Người phân tích dựa vào chi phí ở mức độ hoạt động thấp nhất và mức độ cao nhất trong tập dữ liệu thu thập được, từ đó xác định các yếu tố chi phí biến đổi và chi phí cố định.

$$\text{Chi phí biến đổi đơn vị} = \frac{\text{Chênh lệch chi phí giữa hai mức độ hoạt động}}{\text{Chênh lệch giữa 2 mức hoạt động}}$$

$$\text{Chi phí cố định} = \text{tổng chi phí} - \text{chi phí biến đổi đơn vị} \times \text{mức hoạt động}$$

Mức hoạt động này được chọn có thể là cực đại hoặc cực tiểu. Điều quan trọng là tổng chi phí phải tương ứng với mức hoạt động được chọn.

**Ví dụ:**

Trong ví dụ trên, chúng ta có thể dựa vào số liệu chi phí ở mức hoạt động cao nhất. (Q = 118.000) và mức hoạt động thấp nhất (Q = 75.000) để ước lượng hàm chi phí.

$$\begin{aligned} \text{Chi phí biến đổi đơn vị} &= \frac{\text{Chênh lệch chi phí giữa hai mức độ hoạt động}}{\text{Chênh lệch giữa 2 mức hoạt động}} \\ &= \frac{(7.035 - 5.100)}{(118.000 - 75.000)} = 0,045\$ \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Chi phí cố định} &= \text{Tổng chi phí} - \text{Chi phí biến đổi} \\ &= 7.035 - 0,045 \times 118.000 = 1.725\$ \end{aligned}$$

$$\text{Phương trình chi phí: } C = 1.725 + 0,045Q$$

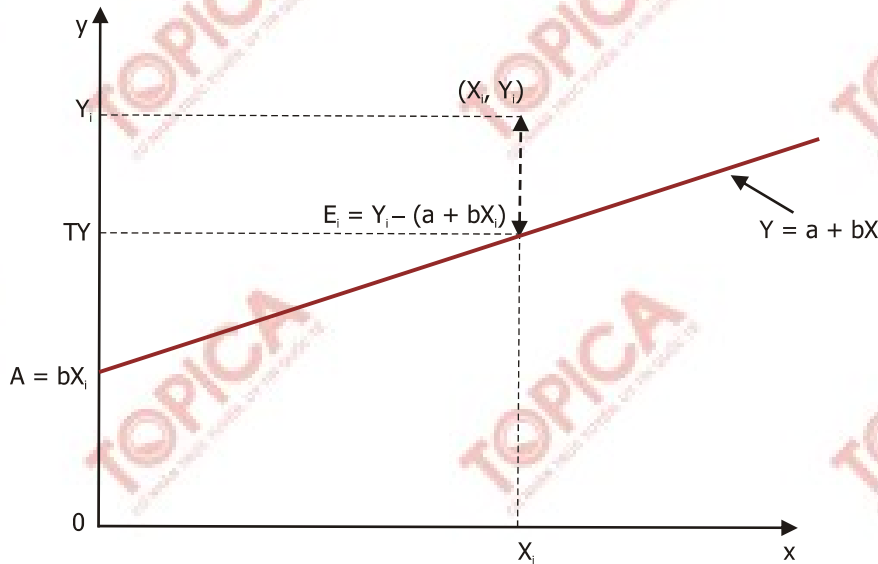
Phương pháp phân tích điểm cao – điểm thấp khách quan hơn phương pháp phân tích bằng đồ thị phân tán, tuy nhiên phương pháp này chỉ dựa vào hai cặp dữ liệu, bỏ qua tất cả các điểm dữ liệu còn lại.

**3.2.4. Phương pháp bình phương nhỏ nhất (the least squares regression)**

Phương pháp bình phương nhỏ nhất chính xác và tinh vi hơn phương pháp đồ thị phân tán. Thay vì kẻ một đường hồi qui cho các số liệu quan sát được, phương pháp bình phương nhỏ nhất xác định đường hồi qui (hàm chi phí) bằng phương pháp phân tích thống kê.

Ý tưởng của phương pháp bình phương nhỏ nhất là: Xác định đường hồi qui (hàm chi phí) bằng phương pháp phân tích thống kê. Một đường hồi qui từ các số liệu quan sát được sao tổng cho khoảng cách (chính xác là tổng độ lệch bình phương –  $e_i^2$ ) từ các điểm quan sát đến đường hồi qui là nhỏ nhất.





**Hình 3.9: Đường biểu diễn chi phí hỗn hợp**

Đường biểu diễn chi phí hỗn hợp có dạng:  $Y = a + bX$

Trong đó: Y là chi phí ước tính, a là yếu tố chi phí cố định và b là yếu tố chi phí biến đổi đơn vị và X là mức độ hoạt động. Ta cần xác định các hệ số a, b của phương trình biểu diễn chi phí. Với n cặp số liệu quan sát được  $(x_i, y_i)$ , bằng phương pháp bình phương nhỏ nhất, chúng ta xác định các hệ số a và b của phương trình đường hồi qui bằng cách giải phương trình:

$$\sum e_i^2 = \sum [y_i - (a + bx_i)]^2 \rightarrow \text{Min} \Leftrightarrow \begin{cases} \sum x_i y_i = a \sum x_i + b \sum x_i^2 \\ \sum y_i = na + b \sum x_i \end{cases}$$

Ta có:  $x_i$ : Mức độ hoạt động i

$y_i$ : Chi phí ở mức độ hoạt động i

n: Số cặp mức độ hoạt động – chi phí  $(x_i, y_i)$

$e_i^2$ : Độ lệch bình phương

**Ví dụ:**

Đường hồi qui chi phí của Mc.Donald được xác định bằng phương pháp bình phương nhỏ nhất được thể hiện qua phương trình:

$$Y = 1.919,9 + 0,0448 X$$

Trong đó: Y: Chi phí hỗn hợp ước lượng của một tháng

Chi phí cố định: 1.919,9

Chi phí biến đổi đơn vị: 0,0448

X: Mức độ hoạt động của một tháng

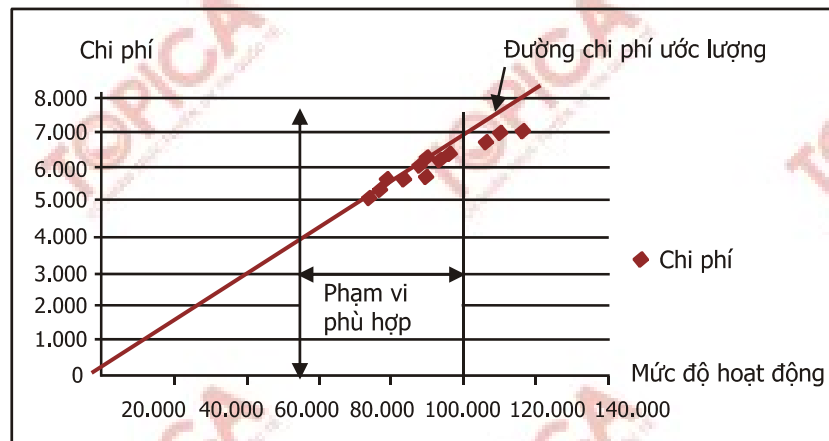
Các hệ số  $a = 1.919,9$ ;  $b = 0,0448$  được xác định từ việc giải phương trình:

$$\begin{cases} \sum x_i y_i = a \sum x_i + b \sum x_i^2 \\ \sum y_i = na + b \sum x_i \end{cases}$$

Với  $\sum x_i y_i = 6.937.430.000$ ;  $\sum x_i = 1.121.000$ ;  $\sum x_i^2 = 106.759.000.000$ ;  $\sum y_i = 73.285$  được xác định từ số liệu trong bảng sau:

Tháng	Mức hoạt động ( $X_i$ )	Chi phí ( $Y_i$ )	$X_i^2$	$X_i Y_i$
1	75.000	5.100	5.625.000.000	382.500.000
2	78.000	5.300	6.084.000.000	413.400.000
3	80.000	5.650	6.400.000.000	452.000.000
4	92.000	6.300	8.464.000.000	579.600.000
5	98.000	6.400	9.604.000.000	627.200.000
6	108.000	6.700	11.664.000.000	723.600.000
7	118.000	7.035	13.924.000.000	830.130.000
8	112.000	7.000	12.544.000.000	784.000.000
9	95.000	6.200	9.025.000.000	589.000.000
10	90.000	6.100	8.100.000.000	549.000.000
11	85.000	5.600	7.225.000.000	476.000.000
12	90.000	5.900	8.100.000.000	531.000.000
<b>Tổng</b>	<b>1.121.000</b>	<b>73.285</b>	<b>106.759.000.000</b>	<b>6.937.430.000</b>

Đường chi phí được xác định bằng phương pháp hồi quy bình phương nhỏ nhất được thể hiện ở hình 3.10:



**Hình 3.10: Đường chi phí xác định bằng phương pháp hồi quy**

Phương pháp bình phương hồi quy nhỏ nhất là phương pháp phân tích chi phí khách quan và sử dụng tất cả số liệu thu thập được. Với phương pháp bình phương nhỏ nhất, chúng ta có thể xác định được phương trình của đường biểu diễn sự biến thiên của chi phí hỗn hợp khá chính xác trong phạm vi hoạt động thích hợp. Tuy nhiên, phương pháp này đòi hỏi kỹ thuật tính toán khá phức tạp.

Ngày nay, với sự trợ giúp của các phần mềm phân tích thống kê như SPSS, STATA hoặc phần mềm xử lý bảng tính EXCEL, chúng ta có thể thực hiện các phân tích hồi quy rất thuận lợi.

**3.3. Một số ứng dụng về mối quan hệ CVP trong việc ra quyết định**

Đây là việc ứng dụng mối quan hệ chi phí, khối lượng và lợi nhuận vào việc ra các quyết định kinh doanh trong tương lai khi doanh nghiệp phải đương đầu với các ràng buộc của thị trường.

Lấy ví dụ của Công ty may Hưng Thịnh ở trên để xem xét.

**Ví dụ:** Với số liệu của Công ty may Hưng Thịnh (đơn vị: 1.000 đồng) trong tháng:

	Tổng số	Tính cho 1 sản phẩm
Doanh thu (1.000 áo x 300.000 đồng)	300.000	300
<b>Chi phí biến đổi</b>		
Chi phí nguyên liệu trực tiếp	150.000	150
Chi phí nhân công trực tiếp	20.000	20
Chi phí sản xuất chung biến đổi	5.000	5
<b>Tổng chi phí biến đổi</b>	175.000	175
Lãi trên biến phí	125.000	125
Tỷ suất lãi trên biến phí	41,67%	41,67%
Chi phí cố định	<b>37.000</b>	37
Lợi nhuận	88.000	88

Kết quả lợi nhuận:  $L_n = 88.000$  còn được xác định theo cách sau:

$$SL \times lb - Đ_p = L_n = 1.000 \times 125 - 37.000 = 88.000$$

Hay  $D_t \times L_b\% - Đ_p = L_n = 300.000 \times 41,6\% - 37.000 = 88.000$

**3.3.1. Thay đổi chi phí cố định và doanh thu**

Doanh nghiệp dự kiến các phương án sản xuất kinh doanh nhằm thay đổi doanh thu và chi phí cố định. Chẳng hạn mua thêm tài sản cố định, tăng thêm chi phí quảng cáo để tăng thêm doanh thu....

**Ví dụ:** Giả sử Công ty may Hưng Thịnh dự kiến tăng thêm chi phí quảng cáo 10.000.000 đồng và kỳ vọng doanh nghiệp sẽ tăng thêm doanh thu 15%. Vậy tính khả thi của phương án này thế nào?

**Giải:**

Doanh thu tăng thêm 15% làm cho tổng lãi trên biến phí tăng:

$$300.000 \times 15\% \times 41,67\% = 18.750$$

Trừ chi phí cố định quảng cáo tăng thêm: 10.000

Lợi nhuận sẽ tăng thêm: 8.750

Như vậy phương án này có thể áp dụng được vì nó có thể làm tăng lợi nhuận cho doanh nghiệp, khoảng lợi nhuận này sẽ là:  $88.000 + 8.750 = 96.750$ .

**3.3.2. Thay đổi chi phí biến đổi và doanh thu**

Doanh nghiệp dự kiến các phương án sản xuất kinh doanh nhằm thay đổi chi phí biến đổi và doanh thu. Ví dụ, doanh nghiệp sẽ sử dụng các vật liệu rẻ tiền hơn để sản xuất và như vậy chi phí biến đổi sẽ giảm. Thông thường sản phẩm được làm bằng vật liệu rẻ tiền hơn sẽ bán với giá thấp hơn (cạnh tranh về giá) và điều này sẽ làm cho doanh thu thay đổi. Nếu giá bán không đổi thì sản lượng tiêu thụ sẽ bị giảm theo.

**Ví dụ:** Giả sử công ty may Hưng Thịnh dự kiến sử dụng một loại vải khác để may áo rẻ tiền hơn làm cho chi phí biến đổi trên một đơn vị sản phẩm giảm 5 (nđ). Giả sử giá bán không đổi, do chất lượng vải giảm nên số lượng sản phẩm tiêu thụ cũng giảm và chỉ còn tiêu thụ được 950 sản phẩm. Câu hỏi đặt ra là liệu phương án này có khả thi không?

**Giải:**

Do giá bán không đổi nhưng chi phí biến đổi đơn vị giảm 5 (nđ) làm lãi trên biến phí tăng từ 125 lên 130 (nđ), nhưng lượng sản phẩm tiêu thụ chỉ còn 950 sản phẩm. Vậy:

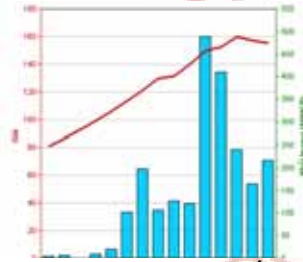
- Tổng lãi trên biến phí mới sẽ là:  $130 \times 950 = 123.500$
- Tổng lãi trên biến phí hiện tại là:  $125.000$
- Tổng lãi trên biến phí tăng thêm  $(1.500)$

Chi phí cố định không thay đổi, tổng lãi trên biến phí giảm 1.500 (nđ) đó chính là số lợi nhuận bị giảm. Số lợi nhuận mới bây giờ sẽ là:  $88.000 - 1500 = 86.500$  (nđ)

Vậy phương án này không có lợi cho doanh nghiệp nên không có tính khả thi.

**3.3.3. Thay đổi chi phí cố định, giá bán và sản lượng**

Doanh nghiệp dự kiến lựa chọn phương án sản xuất kinh doanh cho phép doanh nghiệp thay đổi chi phí cố định (tăng thêm máy móc, chi phí quảng cáo...) đồng thời thay đổi giá bán (thông thường doanh nghiệp sẽ giảm giá bán). Cùng với việc giảm giá bán và tăng chi phí quảng cáo, doanh nghiệp mong muốn sẽ cải thiện sản lượng tiêu thụ và cuối cùng là doanh số bán hàng.



**Ví dụ:** Giả sử công ty may Hưng Thịnh dự định thúc đẩy sản lượng tiêu thụ bằng cách giảm giá bán đồng thời tăng cường quảng cáo. Chẳng hạn, công ty giảm giá bán 5 (nđ) và tăng 2.000 (nđ) chi phí quảng cáo với hy vọng công ty sẽ tiêu thụ số lượng sản phẩm tăng thêm 15%. Vậy lợi nhuận của công ty sẽ thay đổi như thế nào?

**Giải:**

Do giá bán giảm 5(nđ) một sản phẩm làm cho lãi trên biến phí đơn vị giảm còn  $125 - 5 = 120$  (nđ). Do sản lượng tăng 15% nên số lượng sản phẩm mới sẽ là  $1.000 \times 115\% = 1.150$  sản phẩm.

- Tổng lãi trên biến phí mới:  $1.150$  (sp)  $\times$   $120$  (nđ) =  $138.000$  (nđ)
- Trừ tổng lãi trên biến phí hiện tại  $125.000$  (nđ)
- Tổng lãi trên biến phí tăng thêm  $13.000$  (nđ)
- Trừ chi phí quảng cáo tăng thêm  $2.000$  (nđ)
- Lợi nhuận tăng thêm  $11.000$  (nđ)

Như vậy, phương án này tốt hơn tình hình hiện tại, nó cho phép doanh nghiệp có thể đạt được lợi nhuận là  $88.000 + 11.000 = 99.000$  (nđ). Mức lợi nhuận này là cao nhất trong 3 phương án trên.

**3.3.4. Thay đổi chi phí cố định, chi phí biến đổi và doanh thu**

Doanh nghiệp sẽ áp dụng phương án sản xuất kinh doanh tại đó doanh nghiệp sẽ thay đổi chi phí cố định (giả sử doanh nghiệp thay vì trả lương theo tháng sẽ trả lương theo sản phẩm hoặc khối lượng công việc) khi đó sẽ làm chi phí cố định và chi phí biến đổi của doanh nghiệp thay đổi. Điều này có thể kích thích người lao động cải tiến phương pháp làm việc, phục vụ khách hàng và cho phép tăng sản lượng tiêu thụ.

**Ví dụ:** Giả sử công ty may Hưng Thịnh áp dụng hình thức trả lương cho bộ phận bán hàng theo hình thức hoa hồng 15 (nđ) /sản phẩm thay vì trả lương tháng như hiện tại là 10.000 (nđ).

Công ty hy vọng rằng với chính sách này sẽ giúp công ty tăng lượng sản phẩm tiêu thụ lên 25%. Hãy đánh giá phương án này.

**Giải:**

Việc thay đổi hình thức trả lương từ trả lương theo thời gian chuyển sang trả lương theo sản phẩm là việc chuyển dịch một bộ phận của chi phí cố định sang chi phí biến đổi.

Phương án này làm chi phí cố định giảm xuống còn:  $37.000 (nđ) - 10.000 (nđ) = 27.000 (nđ)$  nhưng chi phí biến đổi lại tăng lên:  $175 (nđ) + 15 (nđ) = 190 (nđ/sp)$ . Giá bán không đổi nên lãi trên biến phí sẽ giảm từ 125 (nđ) xuống 110 (nđ)/sp. Vậy:

Tổng lãi trên biến phí mới sẽ là:	$1.000 \times 125\% \times 110 = 123.750 (nđ)$
Trừ tổng lãi trên biến phí hiện tại	125.000 (nđ)
Tổng lãi trên biến phí tăng	(1.250) (nđ)
Cộng chi phí cố định giảm	10.000
Lợi nhuận tăng	8.750 (nđ)

Lợi nhuận cuối cùng doanh nghiệp sẽ đạt được là:  $88.000 (nđ) + 8.750 (nđ) = 96.750 (nđ)$  kết quả này bằng với kết quả của phương án 1.

Khi đã đưa ra nhiều phương án khác nhau, nhà quản lý sẽ phải xem xét và cân nhắc để lựa chọn ra một phương án tối ưu.

**3.4. Phân tích điểm hòa vốn**

**3.4.1. Khái niệm**

Điểm hòa vốn là điểm mà tại đó doanh thu đủ bù đắp các chi phí hoạt động kinh doanh đã bỏ ra, hay nói cách khác điểm hòa vốn là điểm mà tại đó doanh nghiệp không có lãi cũng như không bị lỗ.

Từ khái niệm lãi trên biến phí, ta thấy điểm hòa vốn có thể được định nghĩa là điểm mà tại đó tổng lãi trên biến phí đúng bằng chi phí cố định của doanh nghiệp trong kỳ.

Từ khái niệm trên ta có phương trình điểm hòa vốn:

$$Dt - Cp = 0$$

$$Dt - Bp - Đp = 0$$

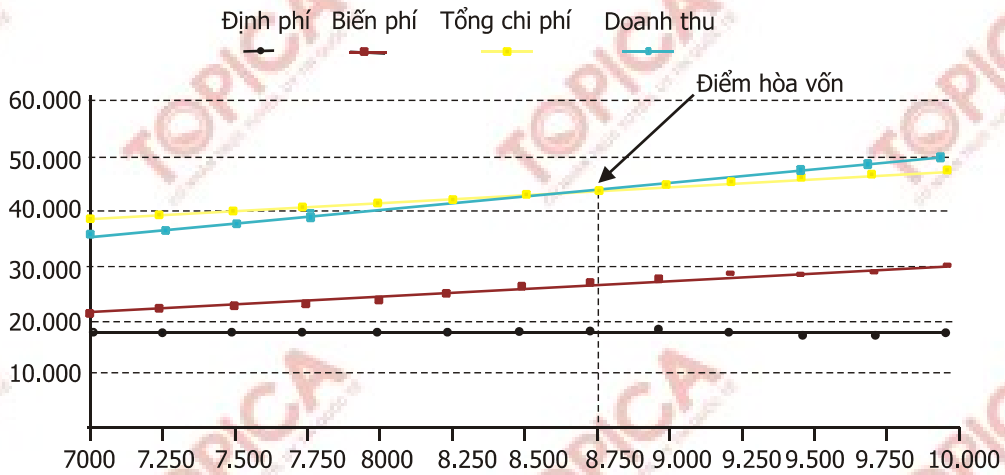
$$SL \times g - SL \times bp - Đp = 0$$

$$SL (g - bp) - Đp = 0$$

Hay

$$SL (g - bp) = Đp \tag{1}$$

Việc xác định điểm hòa vốn giúp cho nhà quản trị doanh nghiệp xác định được mức sản xuất và tiêu thụ là bao nhiêu thì hoàn vốn? Doanh nghiệp cần phải hoạt động ở mức độ nào với công suất ra sao thì đạt được điểm hòa vốn? Giá tiêu thụ có thể đạt ở mức tối thiểu bao nhiêu để doanh nghiệp không bị lỗ cũng như mức độ an toàn của doanh nghiệp trên thị trường cạnh tranh như thế nào? Từ đó giúp cho nhà quản trị có các chính sách và biện pháp tích cực chỉ đạo các hoạt động về sản xuất và kinh doanh đạt hiệu quả cao.



Hình 3.11: Điểm hòa vốn

### 3.4.2. Xác định điểm hòa vốn

Điểm hòa vốn có thể được xác định cho sản lượng, doanh thu, thời gian, công suất và giá bán. Từ phương trình tổng quát ở trên, nếu biết ba trong bốn yếu tố thì yếu tố còn lại sẽ là ẩn số và cần được xác định.

#### 3.4.2.1. Xác định sản lượng hòa vốn

Từ phương trình (1) ta có sản lượng hòa vốn SL<sub>h</sub> được xác định bằng:

$$SL_h = (\text{Đp} / (g - bp))$$

Hay  $SL_h = \text{Đp} / lb$  (2)

**Ví dụ:** Từ số liệu của Công ty may Hưng Thịnh, chúng ta sẽ xác định được sản lượng hòa vốn như sau:

Ta có: Đp = 37.000 (nđ)

Chi phí biến đổi đơn vị: 175 (nđ)

Lãi trên biến phí đơn vị: lb = 125 (nđ)

Ta có:  $SL_h = 37.000 / 125 = 296$  sản phẩm

Công ty Hưng Thịnh sẽ đạt được điểm hòa vốn với 296 sản phẩm và công ty bắt đầu có lãi từ sản phẩm thứ 297, nếu sản xuất dưới mức này công ty sẽ bị lỗ.

#### 3.4.2.2. Xác định doanh thu hòa vốn

Doanh thu hòa vốn là doanh thu của sản lượng hòa vốn. Do vậy doanh thu hòa vốn D<sub>th</sub> được xác định bằng cách lấy sản lượng hòa vốn nhân với giá bán

$$Dt = SL_h \times g \quad (3)$$

Quay trở về với trường hợp của công ty may Hưng Thịnh, doanh thu hòa vốn sẽ là:

$$296 \text{ sp} \times 300 \text{ (nd)} = 88.800 \text{ (nd)}$$

Như vậy, công ty sẽ hòa vốn với mức doanh thu 88.800 (nd), trên mức này thì công ty có lãi và dưới mức này thì công ty sẽ bị thua lỗ.

Doanh thu hòa vốn còn có thể xác định bằng cách khác. Từ công thức (3) ta có:

$$Dth = (\text{Đp} : \text{lb}) \times g$$

Từ đây ta có:  $Dth = \text{Đp} : (\text{lb} : g)$

Hay:

$$Dth = \frac{\text{Tổng định phí}}{\text{Tỷ suất lãi trên biến phí}} \quad (4)$$

Cũng với ví dụ của Công ty may Hưng Thịnh ta có:

$$Dth = 37.000 : 41,67\% = 88.800 \text{ (nd)}$$

Kết quả này phù hợp với cách tính ở trên.

Vậy trong trường hợp doanh nghiệp sản xuất nhiều mặt hàng thì doanh thu và sản lượng hòa vốn sẽ được xác định như thế nào?

Quay lại với ví dụ Công ty may Hưng Thịnh sản xuất 3 sản phẩm TH 10, TH 14, TH 20 ở trên. Trong năm công ty tiêu thụ được 2.000 sản phẩm TH 10, 1.000 sản phẩm TH 14 và 1.000 sản phẩm TH 20 với giá bán tương ứng là 200 (nd), 300 (nd) và 250 (nd).

Báo cáo về doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh của công ty cho ba sản phẩm này như sau:

	Mặt hàng			Tổng số
	TH 10	TH 14	TH 20	
1. Doanh thu (1.000đ)	400.000	300.000	250.000	950.000
2. Chi phí biến đổi	260.000	175.000	175.000	610.000
3. Lãi trên biến phí	140.000	125.000	75.000	340.000
4. Tỷ suất lãi trên biến phí	35%	41,67%	30%	35,79%
5. Định phí				150.000
6. Lợi nhuận				190.000

Như vậy, mức lãi 190.000 (nd) cũng như doanh thu 950.000 (nd) là cho cả 3 sản phẩm. Vậy với doanh thu là bao nhiêu thì công ty đạt được điểm hòa vốn, và tại đó sản lượng của từng sản phẩm sẽ là bao nhiêu.

Để giải được bài này, chúng ta tiến hành các bước sau:

**Bước 1:** Xác định tỷ lệ kết cấu doanh thu của các mặt hàng tiêu thụ

Tỷ lệ kết cấu của các mặt hàng tiêu thụ là tỷ lệ phần trăm của mỗi mặt hàng trong tổng số các sản phẩm tiêu thụ. Tỷ lệ kết cấu tiêu thụ có thể được xác định dựa trên số lượng hiện vật của các đơn vị sản phẩm tiêu thụ hoặc dựa vào đơn vị tiền tệ (doanh thu).

Trong đó dựa vào đơn vị tiền tệ dễ hiểu và dễ vận dụng hơn, vì vậy, trong nội dung này chúng ta chỉ đề cập đến cách xác định tỷ lệ kết cấu dựa vào thước đo tiền tệ (doanh thu).

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

Áp dụng cho công ty may Hưng Thịnh chúng ta nhận thấy:

$$\text{Sản phẩm TH 10: } (400.000 : 950.000) \times 100\% = 42,1\%$$

$$\text{Sản phẩm TH 14: } (300.000 : 950.000) \times 100\% = 31,6\%$$

$$\text{Sản phẩm TH 20: } (250.000 : 950.000) \times 100\% = 26,3\%$$

**Bước 2:** Xác định tỷ suất lợi nhuận trên chi phí biến đổi bình quân của các mặt hàng

$$\text{Lb\%} = 340.000 : 950.000 = 35,79\%$$

**Bước 3:** Xác định doanh thu hòa vốn chung:

$$\text{Dth} = \text{Đp/Lb\%}$$

Trong trường hợp của Công ty may Hưng Thịnh ta có:

$$\text{Dth} = 150.000 : 35,79\% = 419.118 \text{ (nd)}$$

**Bước 4:** Xác định doanh thu hòa vốn và sản lượng hòa vốn cho từng mặt hàng.

$$\begin{aligned} \text{Doanh thu hòa vốn từng mặt hàng} &= \frac{\text{Doanh thu hòa vốn chung}}{\text{Tỷ lệ kết cấu doanh thu từng mặt hàng}} \\ \text{Sản lượng hòa vốn từng mặt hàng} &= \frac{\text{Doanh thu hòa vốn của từng mặt hàng}}{\text{Giá bán từng mặt hàng}} \end{aligned}$$

Tại Công ty may Hưng Thịnh ta có:

Mặt hàng	Doanh thu hòa vốn	Giá bán	Sản lượng hòa vốn
TH10	$419.118 \times 42,1\% = 176.471$	200	883
TH14	$419.118 \times 31,6\% = 132.353$	300	441
TH 20	$419.118 \times 26,3\% = 110.294$	250	441

Như vậy để đạt được hòa vốn, Công ty may Hưng Thịnh phải thực hiện được doanh số cho sản phẩm TH10, TH14, TH20 lần lượt là 176.471, 132.353 và 110.294 (nd). Về hiện vật sẽ lần lượt là 883, 441 và 441 sản phẩm.

### 3.4.2.3. Xác định công suất hòa vốn

Để quản lý và khai thác tốt về năng lực sản xuất của doanh nghiệp, người quản lý cần phải biết doanh nghiệp phải huy động bao nhiêu phần trăm công suất mới đạt sản lượng hòa vốn. Công suất cần huy động để đạt được sản lượng hòa vốn gọi là công suất hòa vốn. Ký hiệu là h%.



Nếu gọi sản lượng có thể khai thác theo thiết kế (công suất thiết kế) là SLk thì công suất hòa vốn được xác định:

$$\text{Công suất hòa vốn (h\%)} = \frac{\text{Sản lượng hòa vốn (Slh)}}{\text{Sản lượng có thể khai thác (Slk)}} \times 100\%$$

Hay

$$\text{Công suất hòa vốn (h\%)} = \frac{\text{Định phí}}{\text{Slk (g - bp)}} \times 100\%$$

Công suất hòa vốn có thể  $\geq 100\%$ .

Nếu h% càng nhỏ hơn 100% càng thể hiện năng lực sản xuất của doanh nghiệp là rất dồi dào, hiệu suất đầu tư cố định cao, cho phép doanh nghiệp có thể khai thác công suất mức hòa vốn và do vậy khả năng đem lại lợi nhuận cao. Ngược lại, nếu h% càng tiến gần đến 100% càng thể hiện tình trạng bất ổn trong trang bị và đầu tư tài sản 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 đến điểm hòa vốn.

**Ví dụ:** Vẫn sử dụng số liệu của công ty may Hưng Thịnh ở trên, với giá định, chi phí cố định là 37.000 (nd); giá bán là 100 (nd), chi phí biến đổi đơn vị là 175 (nd). Giả sử sản lượng có thể sản xuất theo công suất thiết kế là hàng năm là 1.300 sản phẩm. Vậy công suất hòa vốn của công ty sẽ là:

$$\text{Công suất hòa vốn (h\%)} = \frac{37.000}{1.300 (300 - 175)} \times 100\% = 22,77\%$$

Như vậy, công ty chỉ cần sản xuất ở mức 22,77% công suất là đã đạt được công suất hòa vốn. Công ty sẽ có lãi khi khác thác trên 22,77%.

#### 3.4.2.4. Xác định thời gian hòa vốn

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

Khi đó thời gian hòa vốn (Tgh) sẽ được xác định như sau:

$$\text{Thời gian hòa vốn} = \frac{\text{Slh}}{\text{Sl}/12} = \frac{\text{Định phí} \times 12}{\text{Sl (g - bp)}}$$

**Ví dụ:** Trong trường hợp của công ty may Hưng Thịnh, ta có thời gian hòa vốn sẽ là (giả sử mức sản xuất và doanh thu này là cho kỳ kế toán năm – 12 tháng ) ta có:

$$\text{Thời gian hòa vốn} = \frac{37.000 \times 12}{1.000 (300 - 175)} = 3,552 \text{ tháng}$$

Hay là 3 tháng 17 ngày.

Thời gian hòa vốn cũng có thể được xác định từ doanh thu, ta có:

$$\text{Thời gian hòa vốn} = \frac{D_{th}}{Dt/12} = \frac{Đp \times 12}{Dt \times lb\%}$$

Ở công ty may Hưng Thịnh, doanh thu thực hiện trong năm là 300.000 (nđ) nên thời gian hòa vốn sẽ là:

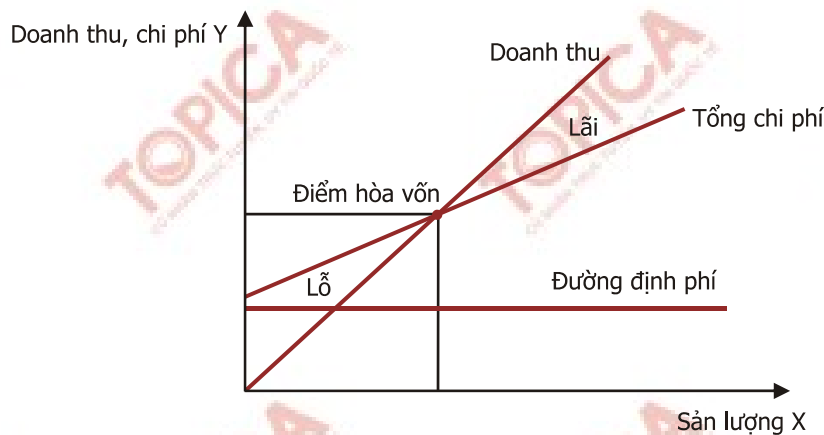
$$\text{Thời gian hòa vốn} = \frac{37.000 \times 12}{300.000 \times 41,67\%} = 3,552 \text{ tháng}$$

Hay là 3 tháng 17 ngày.

### 3.4.3. Đồ thị điểm hòa vốn

Điểm hòa vốn cũng còn có thể được xác định thông qua đồ thị. Khi đó người ta sẽ biểu diễn đồ thị của chi phí cố định, chi phí biến đổi, tổng chi phí và tổng doanh thu. Điểm giao của tổng chi phí và tổng doanh thu sẽ là điểm hòa vốn. Ta có:

- Hàm chi phí cố định:  $y_{ĐP} = ĐP$
- Hàm chi phí biến đổi:  $y_{BP} = bp.X$
- Tổng chi phí:  $Y_{TP} = ĐP + bp.X$
- Hàm doanh thu:  $Y_{DT} = g.X$



**Hình 3.12: Xác định điểm hòa vốn**

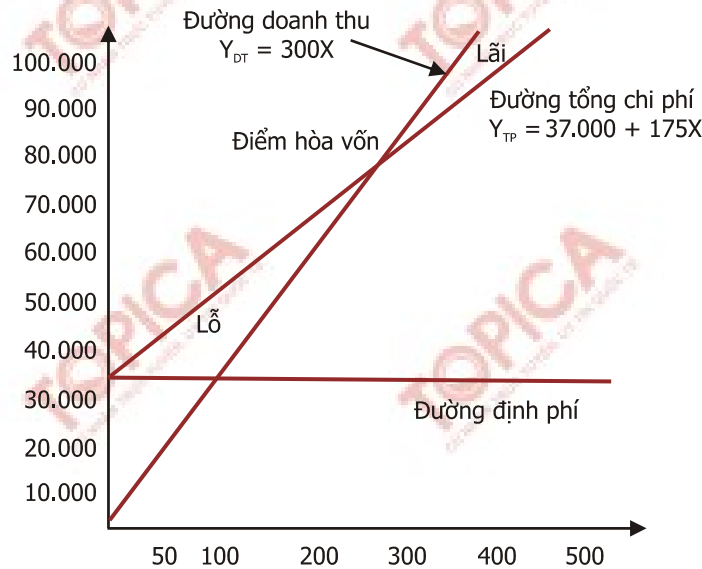
Việc xác định điểm hòa vốn bằng đồ thị dễ làm, chính xác và thuận tiện.

#### Ví dụ:

Vấn sử dụng ví dụ của công ty may Hưng Thịnh, ta có:

- Hàm chi phí cố định:  $Y_{ĐP} = 37.000$
- Hàm chi phí biến đổi:  $Y_{BP} = 175X$
- Tổng chi phí:  $Y_{TP} = 37.000 + 175X$
- Hàm doanh thu:  $Y_{DT} = 300X$

Thể hiện trên đồ thị với trục tọa độ Oxy ta có:



Hình 3.13: Xác định điểm hòa vốn của công ty may Hưng Thịnh

### 3.5. Phân tích lợi nhuận mục tiêu

Lợi nhuận mục tiêu là mức lợi nhuận doanh nghiệp dự kiến đạt được trong kỳ kế toán. Nói cách khác đây chính là mức lợi nhuận mong muốn của doanh nghiệp.

#### 3.5.1. Phương pháp số dư đảm phí (lãi trên biến phí)

Một trong những quyết định quan trọng và thường xuyên của các nhà quản lý là “cần sản xuất và tiêu thụ bao nhiêu sản phẩm để đạt được mức lợi nhuận mong muốn (target net profit-NTP)”.

**Ví dụ:** Giả sử rằng, Ban giám đốc công ty may Hưng Thịnh muốn đạt được lợi nhuận ròng hàng tháng là tăng 25%. Để đạt được điều này thì công ty phải sản xuất và tiêu thụ bao nhiêu sản phẩm? Trong trường hợp đó thì sản lượng hòa vốn sẽ là bao nhiêu?

**Giải:**

Khi đó, mỗi sản phẩm bán ra công ty Hưng Thịnh kiếm được 125 (nd) để trang trải một phần chi phí cố định của công ty. Ở phần trên, chúng ta đã tính toán được rằng công ty cần phải bán 296 sản phẩm để trang trải đủ 37.000 (nd) chi phí cố định. Mỗi sản phẩm bán thêm tính từ mức sản lượng hòa vốn sẽ đưa về cho công ty thêm 125 (nd) số lãi trên biến phí, cũng chính là 125 (nd) lợi nhuận. Như vậy, công ty phải bán bao nhiêu sản phẩm để đạt được lợi nhuận mục tiêu  $88.000 \times 125\% = 110.000$  (nd)? Công thức xác định sản lượng cần bán sẽ là:

$$\text{Sản lượng để đạt lợi nhuận mục tiêu} = \frac{\text{Tổng chi phí cố định} + \text{Lợi nhuận mục tiêu}}{\text{Lãi trên biến phí đơn vị}}$$

Với mức lợi nhuận mục tiêu mà công ty Hưng Thịnh cần đạt được là  $L_n = 110.000$  (nd) hàng tháng, công ty cần phải bán được 1.176 sản phẩm mỗi tháng.

$$Q = \frac{37.000 + 110.000}{125} = \frac{147.000}{125} = 1.176$$

Vậy mức doanh thu mà Công ty Hưng Thịnh cần thực hiện để đạt được mức lợi nhuận mục tiêu 110.000 (nd) được xác định bằng sản lượng yêu cầu nhân với giá bán. Với giá bán đơn vị là 300 (nd) và sản lượng yêu cầu là 1.176 sản phẩm, Công ty Hưng Thịnh sẽ đạt được lợi nhuận mục tiêu tại mức doanh thu \$352.800 (1.176 × 300).

Chúng ta có thể xác định mức doanh thu này một cách trực tiếp bằng việc sử dụng chỉ tiêu tỷ lệ lãi trên biến phí và công thức sau:

$$\frac{\text{Doanh thu để đạt lợi nhuận mục tiêu}}{\text{lợi nhuận mục tiêu}} = \frac{\text{Tổng chi phí cố định} + \text{Lợi nhuận mục tiêu}}{\text{Tỷ suất lãi trên biến phí}}$$

Do vậy doanh thu để đạt được lợi nhuận mục tiêu của Công ty Hưng Thịnh sẽ là:

$$\frac{\text{Doanh thu để đạt lợi nhuận mục tiêu}}{\text{lợi nhuận mục tiêu}} = \frac{37.000 + 110.000}{41,6\%} = 352.800$$

### 3.5.2. Phương pháp phương trình

Phương pháp này xác định sản lượng để đạt được lợi nhuận mục tiêu từ phương trình CVP:

$$\begin{aligned} \text{Lợi nhuận} &= \text{Tổng doanh thu} - \text{Tổng chi phí} \\ L_n &= D_t - CP \end{aligned} \quad (1)$$

Phương trình (1) có thể được viết lại như sau:

$$\begin{aligned} L_n &= S_l \times g - S_l \times b_p - Đ_p \\ L_n &= S_l (g - b_p) - Đ_p \end{aligned} \quad (2)$$

Từ phương trình (2) chúng ta xác định được sản lượng để đạt được lợi nhuận mục tiêu như sau:

$$\frac{\text{Sản lượng để đạt lợi nhuận mục tiêu}}{\text{lợi nhuận mục tiêu}} = \frac{\text{Tổng chi phí cố định} + \text{Lợi nhuận mục tiêu}}{\text{Lãi trên biến phí đơn vị}} \quad (3)$$

Như vậy, chúng ta cũng có được công thức xác định sản lượng để đạt được lợi nhuận mục tiêu giống với phương pháp số dư đảm phí bằng cách giải phương trình CVP.

#### Ví dụ:

Quay về với ví dụ của Công ty may Hưng Thịnh, chúng ta có:

$$\frac{\text{Sản lượng để đạt lợi nhuận mục tiêu}}{\text{lợi nhuận mục tiêu}} = \frac{37.000 + 110.000}{125} = 1.176 \text{ sản phẩm}$$

### 3.5.3. Phương pháp đồ thị

Một cách khác để xác định sản lượng hoặc doanh thu để đạt được mức lợi nhuận mục tiêu là sử dụng đồ thị CVP hoặc đồ thị lợi nhuận.

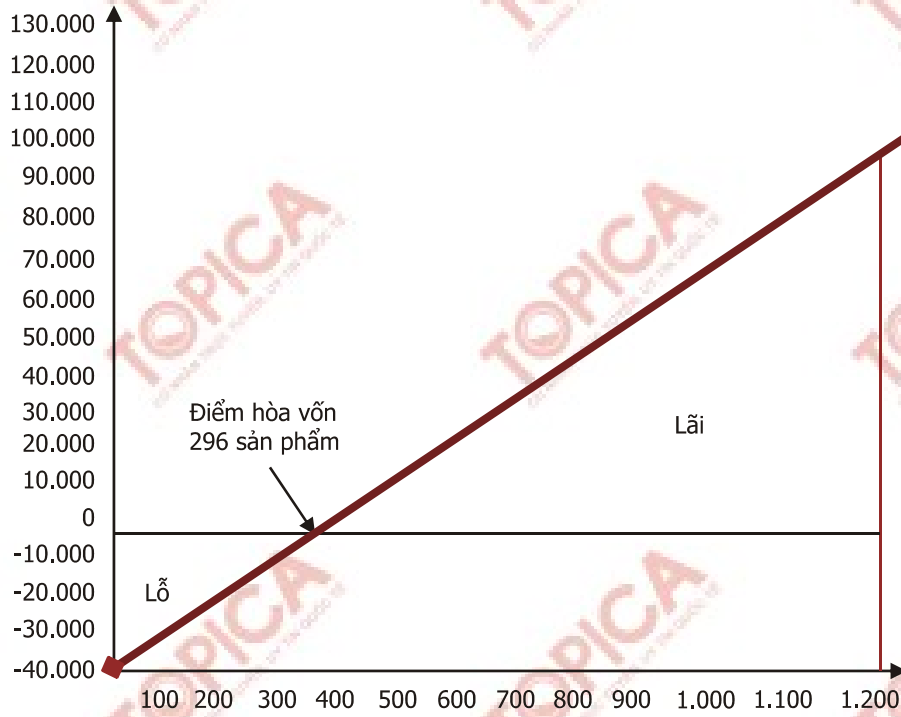
#### Ví dụ:

Từ đồ thị lợi nhuận ở hình 3.14, nhà quản lý Công ty Hưng Thịnh dễ dàng xác định sản lượng để đạt được lợi nhuận mục tiêu 110.000 như sau:

Xác định “điểm” ứng với mức lợi nhuận mục tiêu 110.000 trên trục tung (oy).

Từ điểm này, giống một đường thẳng song song với trục hoành cho đến khi gặp đường lợi nhuận. Sau đó, giống xuống trục hoành để xác định mức sản lượng yêu cầu (số lượng sản phẩm cần bán để đạt lợi nhuận mục tiêu).

Trên đồ thị lợi nhuận ở hình 3.14, chúng ta dễ dàng xác định được mức sản lượng cần tiêu thụ là 1.176 sản phẩm để Công ty Hưng Thịnh có thể đạt được lợi nhuận 110.000 (nd).



**Hình 3.14: Đồ thị lợi nhuận của Công ty may Hưng Thịnh**

**TÓM LƯỢC CUỐI BÀI**

Qua bài 3 chúng ta hiểu được về cách ứng xử chi phí của doanh nghiệp giúp các nhà quản trị có thể dự báo sự thay đổi của chi phí khi mức hoạt động của tổ chức biến động. Việc dự báo chi phí sẽ trợ giúp nhà quản lý trong việc lập kế hoạch kiểm soát và ra quyết định.

Chi phí trong tổ chức có nhiều cách ứng xử khác nhau theo sự thay đổi của mức hoạt động: chi phí biến đổi, chi phí cố định, chi phí hỗn hợp hoặc chi phí dạng cong. Có nhiều phương pháp khác nhau được sử dụng để xác định cách ứng xử của từng loại chi phí: phương pháp phân loại tài khoản, phương pháp phân tích đồ thị phân tán, phương pháp phân tích cực đại – cực tiểu, và phương pháp bình phương nhỏ nhất. Tất cả các phương pháp trên đều dựa vào việc phân tích các số liệu chi phí trong quá khứ thu thập được theo mức hoạt động khác nhau.

Trong việc lựa chọn bất kỳ một phương pháp phân tích nào, nhân viên kế toán quản trị cần lưu ý đến sự đánh đổi giữa lợi ích và chi phí của giải pháp đó. Một phương pháp phân tích tốt sẽ cung cấp thông tin tốt cho việc ra quyết định, nhưng chi phí thực hiện phương pháp sẽ cao.

**CÂU HỎI ÔN TẬP**

- Hãy định nghĩa các thuật ngữ sau đây: Cách ứng xử của chi phí (cost behavior), phân tích chi phí (cost estimation), và dự báo chi phí (cost prediction).
- Trình bày tầm quan trọng của cách ứng xử của chi phí theo mức hoạt động trong việc lập kế hoạch và ra quyết định.
- Vẽ đồ thị của chi phí biến đổi, chi phí cố định, chi phí cấp bậc.
- Hãy giải thích ảnh hưởng của sự gia tăng mức độ hoạt động lên chi phí cố định, chi phí cố định đơn vị sản phẩm.
- Hãy giải thích ảnh hưởng của sự gia tăng mức độ hoạt động lên chi phí biến đổi, chi phí biến đổi đơn vị.
- Đối với mỗi loại hình doanh nghiệp sau đây, hãy thử đề xuất một tiêu thức đo lường mức hoạt động của nó: (a) khách sạn, (b) bệnh viện, (c) công ty sản xuất máy tính, (d) cửa hàng bán lẻ thiết bị điện tử, (f) công ty dịch vụ kế toán.
- Theo bạn, chi phí tiền lương của người giám sát sản xuất là loại chi phí gì? Hãy giải thích.
- Trong trường hợp nào, chi phí dạng cong (curvilinear cost) có thể được xem như là một chi phí dạng tuyến tính (linear cost). Có thể sử dụng đồ thị để minh họa cho câu trả lời.
- Một nhân viên kế toán quản trị trình cho giám đốc một đồ thị biểu diễn chi phí bảo trì thiết bị của công ty. Đó là một chi phí hỗn hợp. Vị giám đốc sau khi xem đồ thị chi phí bảo trì cho rằng thành phần chi phí cố định không đúng. Ông ta bảo rằng: “Chi phí cố định bảo trì sẽ không phát sinh nhiều như vậy nếu nhà máy không hoạt động trong sáu tháng”. Nhân viên kế toán quản trị sẽ giải trình như thế nào?

**BÀI TẬP THỰC HÀNH**

**Bài 3.1:** Công ty Gia Đình chuyên sản xuất xe nôi. Trong năm tài chính vừa qua, có tình hình chi phí như sau: (Đơn vị tính: 1.000 đồng)

Kim loại để làm khung xe	80.000
Mút xốp	50.000
Ghế nhựa	30.000
Lương công nhân sản xuất	46.000
Lương kỹ thuật viên giám sát	24.000
Khấu hao	8.000
Tiện ích	3.200

Trong năm công ty sản xuất và bán được 4.000 cái xe nôi với giá 150.000 đồng/cái. Mỗi kỹ thuật viên giám sát có thể kiểm tra nhiều nhất là 2.000 sản phẩm một năm. Một nửa chi phí tiện ích là có liên quan đến hoạt động sản xuất và thay đổi theo tình hình sản xuất.

**Yêu cầu:**

- Phân loại các khoản chi phí trên thành chi phí biến đổi, chi phí cố định, chi phí hỗn hợp hoặc chi phí bậc thang.

- 2) Tính chi phí biến đổi đơn vị, gồm cả phần biến đổi của chi phí hỗn hợp cho mỗi chiếc xe nôl đã sản xuất và bán.
- 3) Nếu công ty sản xuất và bán 4.500 xe nôl thì tổng chi phí sẽ là bao nhiêu? Công ty sẽ tạo ra được khoản lợi nhuận là bao nhiêu?

**Bài 3.2:** Công ty mỹ nghệ BB đang dự tính triển khai một dòng sản phẩm mới. Sản phẩm sẽ có giá thành 6.000 đồng và được bán với giá 20.000 đồng. Công ty phải xây nhà xưởng mới và mua thiết bị mới với chi phí 8.400.000.000 đồng hàng năm cho dòng sản phẩm mới này.

**Yêu cầu:**

- 1) Mỗi năm công ty cần phải bán bao nhiêu sản phẩm để hòa vốn? Doanh thu hòa vốn của công ty là bao nhiêu?
- 2) Công ty cần bán bao nhiêu sản phẩm mới này để đạt lợi nhuận mục tiêu là 1.400.000.000 đồng? Doanh thu của số sản phẩm này là bao nhiêu?



## BÀI 4: LẬP DỰ TOÁN NGÂN SÁCH



### Giới thiệu

- Trong bài trước chúng ta đã xem xét cách ứng xử của chi phí, tính giá thành và xác định điểm hòa vốn. Bài này sẽ đề cập đến hệ thống dự toán của doanh nghiệp, một trong các công cụ quan trọng của việc hoạch định và kiểm soát.
- Quá trình sản xuất ra một sản phẩm đòi hỏi phải tốn kém nhiều chi phí bao gồm các nguyên vật liệu khác nhau từ nhà cung cấp. Công ty sử dụng nhân công trong các công đoạn khác nhau. Ngoài ra còn có các phụ liệu cần thiết khác, những chi phí chung như điện, công cụ dụng cụ cần trong quá trình bán hàng và quản lý của toàn doanh nghiệp. Bằng việc so sánh kết quả thực tế với các mục tiêu đã đề ra ở dự toán, các nhà quản trị sẽ đánh giá được thành quả hoạt động.

### Nội dung

- Khái niệm, mục đích và phân loại dự toán.
- Trình tự lập dự toán.
- Dự toán ngân sách chủ đạo.

### Thời lượng học

- 10 tiết

### Mục tiêu

Sau khi học xong bài này, học viên sẽ:

- Nắm được khái niệm, mục đích và cách phân loại dự toán.
- Nắm được các quy trình lập dự toán trong doanh nghiệp và mối quan hệ giữa các bộ phận dự toán.
- Giải thích cách lập các Báo cáo kết quả kinh doanh và Bảng cân đối kế toán dự kiến trên cơ sở các dự toán.
- Áp dụng để xây dựng một số loại dự toán cơ bản trong doanh nghiệp.

## TÌNH HUỐNG KHỞI ĐỘNG BÀI

### Tình huống dẫn nhập

Công ty may Hưng Thịnh là một công ty may mặc xuất khẩu có địa chỉ trên đường Quang Trung, Hà Đông. Trong tình huống này chúng ta sẽ đề cập đến hệ thống dự toán của Công ty.

Như đã biết, quá trình sản xuất một sản phẩm đòi hỏi phải tốn kém rất nhiều chi phí. Ví dụ, để sản xuất một cái áo, công ty cần các nguyên liệu khác nhau từ nhà cung cấp. Công ty cũng cần sử dụng nhân công trong các công đoạn sản xuất khác nhau như cắt, vắt sổ, may, dập khuy, thùa khuyết, là... Ngoài ra còn có các phụ kiện cần thiết khác, có các chi phí sản xuất chung như điện, công cụ, dụng cụ dùng trong suốt quá trình sản xuất. Bên cạnh đó, công ty còn cần sử dụng đội ngũ nhân viên bán hàng và quản lý chung toàn doanh nghiệp. Tất cả các nhu cầu đó dẫn đến các dòng tiền chi ra mà nhà quản lý cần phải dự tính được. Giả sử nhu cầu về sản phẩm của công ty trong năm là không đồng đều. Lượng hàng bán ra nhiều nhất thường là dịp cuối năm như lễ 20/11, Noel, tết dương lịch, tết âm lịch.

Vì doanh thu khác nhau trong từng giai đoạn nên nhà quản lý cần phải lập dự toán để nắm rõ thời gian nào công ty bán nhiều hàng, thời gian nào bán ít để hạn chế hàng tồn kho, giảm chi phí lưu kho, cũng như thời kỳ doanh nghiệp thu được nhiều tiền nhất. Nếu tiền thu về không đủ bù đắp các khoản cần chi trong tháng cao điểm thì công ty sẽ cần có các khoản vay ngắn hạn. Ngược lại ở những tháng mà tiền thu về nhiều hơn các khoản cần chi ra, công ty sẽ trả các khoản nợ vay hoặc đem đi đầu tư ngắn hạn.

### Câu hỏi

Bạn là nhân viên kế toán được giao nhiệm vụ lập dự toán cho nguyên vật liệu trực tiếp và nhân công cho doanh nghiệp, bạn sẽ làm thế nào?

**4.1. Khái niệm, mục đích và phân loại dự toán**

**4.1.1. Khái niệm dự toán**

Qua tình huống trên chúng ta nhận thấy việc lập dự toán ngân sách là không thể thiếu được trong xã hội và đối với doanh nghiệp.

Dự toán là một bảng kế hoạch chi tiết, trong đó mô tả việc sử dụng các nguồn lực tài chính và kinh doanh của một kỳ nào đó trong tương lai. Hệ thống dự toán của một công ty không dựa trên việc ghi chép các nghiệp vụ thực tế đã phát sinh. Trái lại, hệ thống dự toán chủ yếu dựa trên cơ sở các dự báo từ các bộ phận trong doanh nghiệp.

Dự toán là một trong những công cụ được sử dụng rộng rãi bởi các nhà quản lý trong việc hoạch định và kiểm soát các tổ chức. Nó là một kế hoạch chi tiết nêu ra những khoản thu chi của doanh nghiệp trong một thời kỳ nào đó. Nó phản ánh một kế hoạch cho tương lai, được biểu hiện dưới dạng số lượng và giá trị.

Dự toán là một bản viết tóm tắt chính thức (hay là báo cáo) các kế hoạch quản lý cho một thời kỳ cụ thể trong tương lai, thể hiện qua các thuật ngữ tài chính. Thông thường, nó đưa ra các phương pháp cơ bản nhằm kết nối các mục tiêu đã thỏa thuận trong toàn bộ doanh nghiệp. Một khi được chấp nhận, dự toán sẽ trở thành cơ sở quan trọng cho việc đánh giá các hoạt động.

Như vậy, dự toán thúc đẩy tính hiệu quả và ngăn chặn sự hao hụt và không hiệu quả. Nó là một công cụ kiểm soát (phần này sẽ được đề cập ở bài 5).

**Ví dụ:** Việc lập dự toán đòi hỏi sự phối hợp giữa các bộ phận bán hàng, sản xuất và mua hàng.

Trưởng bộ phận bán hàng cung cấp dự báo về doanh số cho giám đốc sản xuất, giám đốc sản xuất dựa vào đó để ước tính số sản phẩm cần sản xuất để đáp ứng cho việc bán hàng. Với sản lượng sản xuất ước tính, bộ phận mua hàng dự tính lượng và giá trị các loại nguồn lực cần thiết để đáp ứng nhu cầu sản xuất. Dự báo về doanh số bán còn giúp cho nhà quản lý ước tính được các khoản chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.

Qua tình huống của công ty may Hưng Thịnh, chúng ta sẽ dự toán được hai báo cáo tài chính là Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh.

Bảng báo cáo kết quả kinh doanh dự kiến cho quý 4 năm 200N, Bảng cân đối kế toán ngày 30 tháng 9 năm 200N và Bảng cân đối kế toán dự kiến ngày 31/12/200N.

**Bảng 4.1: Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh dự kiến quý IV năm 200N**

Công ty may Hưng Thịnh

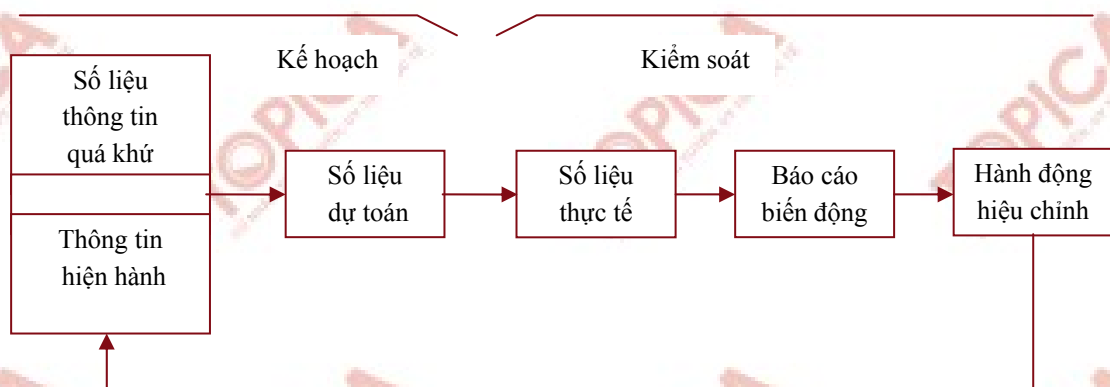
Doanh thu bán hàng	672.000.000
Giá vốn hàng bán	495.600.000
Lợi nhuận gộp	176.400.000
Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp	136.800.000
Lợi nhuận thuần	39.600.000

**Bảng 4.2: Bảng cân đối kế toán thực tế và bảng cân đối kế toán dự kiến**

	30/9/200N	31/12/200N
<b>TÀI SẢN</b>		
Tiền	100.000.000	142.856.000
Phải thu khách hàng	43.200.000	105.600.000
Hàng tồn kho		
Nguyên vật liệu	2.592.000	11.016.000
Thành phẩm	5.900.000	29.500.000
Tài sản cố định	700.000.000	700.000.000
<b>Tổng tài sản</b>	<b>851.692.000</b>	<b>988.972.000</b>
<b>NGUỒN VỐN</b>		
Phải trả người bán	66.982.000	164.662.000
Nguồn vốn kinh doanh	600.000.000	600.000.000
Lợi nhuận chưa phân phối	184.710.000	224.310.000
<b>Tổng nguồn vốn</b>	<b>851.692.000</b>	<b>988.972.000</b>
Lợi nhuận chưa phân phối đầu quý 4	184.710.000	
Lợi nhuận quý 4	39.600.000	
Lợi nhuận chưa phân phối cuối quý 4	224.310.000	

**4.1.2. Mục đích của dự toán**

Dự toán rất cần thiết để quản lý, điều hành hoạt động kinh doanh của các tổ chức. Các số liệu điều tra cho thấy rằng hầu hết các tổ chức có quy mô vừa và lớn trên toàn thế giới đều lập dự toán. Dự toán cung cấp cho doanh nghiệp thông tin về toàn bộ kế hoạch kinh doanh của doanh nghiệp một cách có hệ thống và đảm bảo việc thực hiện các mục tiêu đã đề ra.



**Sơ đồ 4.1: Quá trình lập dự toán**

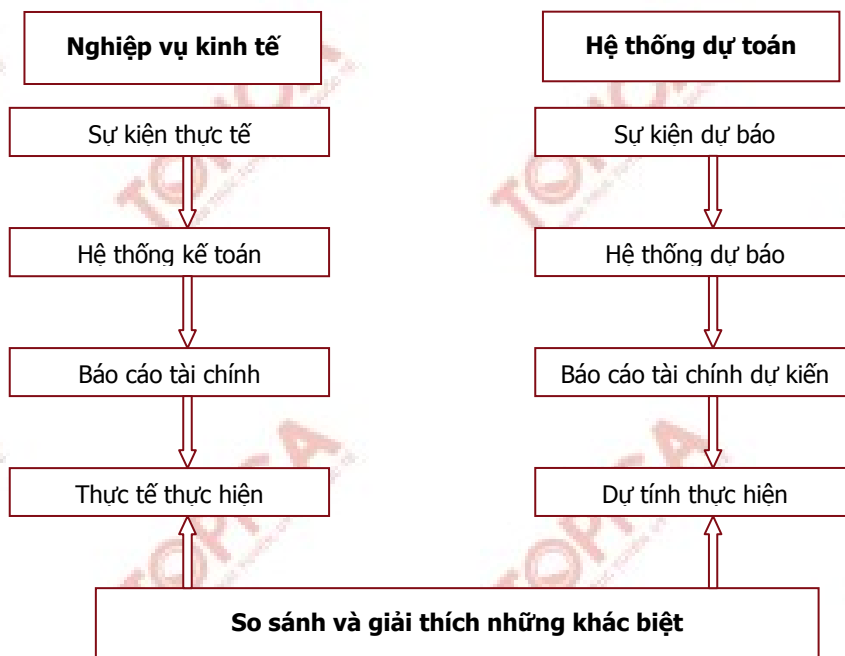
Hai khâu quan trọng để doanh nghiệp có thể lập kế hoạch và thực hiện kế hoạch trong việc lập dự phòng đóng một vai trò rất quan trọng. Cụ thể là:

- **Khâu kế hoạch:** Nhân viên kế toán quản trị sẽ được yêu cầu cung cấp thông tin của các kỳ trước. Các số liệu, thông tin trong quá khứ sẽ được kết hợp với thông tin hiện hành để lập dự toán.
- **Khâu kiểm soát:** Khi các hoạt động được tiến hành, các số liệu thực tế được ghi nhận và sẽ được so sánh với số liệu dự toán. Các chênh lệch sẽ được nhân viên kế toán quản trị tính toán và ghi nhận. Các nỗ lực hiệu chỉnh sẽ được thực hiện nhằm hướng theo các mục tiêu của dự toán. Đồng thời, các chênh lệch này được sử dụng để xem lại và cập nhật hóa dự toán.

**4.1.2.1. Cung cấp thông tin về toàn bộ kế hoạch kinh doanh một cách có hệ thống và đảm bảo thực hiện các mục tiêu đã đề ra**

Với bản dự toán ngân sách cho phép các nhà quản lý có được thông tin về toàn bộ kế hoạch kinh doanh một cách có hệ thống. Các bộ phận sau khi nắm bắt được dự toán này sẽ lên kế hoạch cụ thể cho hoạt động của bộ phận mình và giám sát việc thực hiện để đảm bảo các mục tiêu đã đề ra. Ví dụ: công ty dự định năm nay sẽ tăng doanh số 15%, giá bán không thay đổi. Điều này đồng nghĩa với việc công ty phải tăng lượng bán. Phòng kinh doanh sau khi có thông tin này sẽ phải triển khai hoặc tăng cường quảng cáo, khuyến mại hoặc phát triển thêm các khách hàng mục tiêu mới...

**4.1.2.2. Là căn cứ đánh giá thực hiện**



**Sơ đồ 4.2: So sánh và giải thích sự khác biệt giữa dự toán và thực tế**

Qua sơ đồ này, chúng ta thấy, báo cáo tài chính được lập bằng cách kết hợp thông tin từ các dự toán khác nhau, trong đó Bảng cân đối kế toán (dự kiến) nhằm dự tính tình trạng tài chính của doanh nghiệp còn Báo cáo kết quả kinh doanh (dự kiến) dự tính doanh thu, chi phí và lợi nhuận. Bên cạnh đó, hệ thống nghiệp vụ phát sinh được thu

thập, xử lý, trình bày trên các báo cáo tài chính là những sự việc xảy ra, trong khi đó hệ thống dự toán lập báo cáo trên cơ sở những dự tính sẽ thực hiện. Nhà quản lý có thể so sánh thực tế thực hiện và kế hoạch để giải thích vì sao có những khác biệt có thể xảy ra và sửa chữa nguyên nhân những biến động đó.

#### 4.1.2.3. Dự báo khó khăn tiềm ẩn

Quá trình lập dự toán giúp nhà quản lý hiểu rõ khi nào thì doanh nghiệp có nhu cầu vay ngắn hạn trong kỳ dự báo, khi nào cần mua thêm nguyên liệu và các nguồn lực sản xuất khác để đáp ứng nhu cầu sản xuất.

Qua việc đối chiếu so sánh thực tiễn với dự toán, nhà quản trị có thể dự báo được các khó khăn tiềm ẩn. Ví dụ, khi lợi nhuận thực tế thấp hơn lợi nhuận dự toán trong khi giá bán và lượng không thay đổi, điều này có thể do chi phí trong kỳ tăng lên. Chi phí tăng có thể bắt nguồn từ việc giá của chi phí tăng hoặc cũng có thể do lượng chi phí tăng. Điều này giúp cho nhà quản trị có thể tìm ra nguyên nhân và đề ra cách giải quyết.



#### 4.1.2.4. Liên kết toàn bộ các hoạt động của doanh nghiệp

Trong việc lập dự toán, mỗi cấp quản lý phải được mời và được khuyến khích tham gia. Tất cả các mục tiêu được đồng ý thể hiện trong dự toán mà nhà quản lý xem xét phải đảm bảo công bằng và có thể đạt được. Khi đó tất cả các bộ phận liên quan đều tiến hành thực hiện kế hoạch đã đề ra tạo ra sự liên kết toàn bộ các hoạt động của doanh nghiệp.

#### 4.1.2.5. Đánh giá hiệu quả quản lý và thúc đẩy hiệu quả công việc

Khi những mục tiêu của kế hoạch đạt được, điều này sẽ có tác động tích cực đến nhà quản lý, thúc đẩy hiệu quả công việc. Khi lập dự toán ngân sách sẽ dẫn đến nhận thức cao hơn của nhà quản lý về toàn bộ hoạt động của doanh nghiệp và tác động của các nhân tố bên ngoài như xu hướng kinh tế lên hoạt động của công ty. Việc đánh giá hiệu quả hoạt động sẽ được xem xét cho từng bộ phận cho phép thúc đẩy hiệu quả làm việc của từng bộ phận.

#### 4.1.2.6. Tạo động lực khuyến khích nhân viên

Dự toán ngân sách cho phép doanh nghiệp tạo động lực khuyến khích nhân viên làm việc do tất cả các bộ phận trong doanh nghiệp đều cùng được tham gia vào lập dự toán. Khi thực hiện các mục tiêu của mình đề ra, đội ngũ nhân viên cũng phải nhìn thấy đích phấn đấu của mình và của bộ phận có liên quan để thực hiện mục tiêu chung đó.

#### 4.1.3. Các loại dự toán

Các loại dự toán khác nhau phục vụ cho những mục đích khác nhau. Về cơ bản, có hai loại dự toán sau đây:

1. Dự toán vốn (capital budget) là kế hoạch mua sắm tài sản như máy móc, thiết bị, nhà xưởng. Nhà quản lý phải đảm bảo được rằng nguồn vốn phải luôn có sẵn khi việc

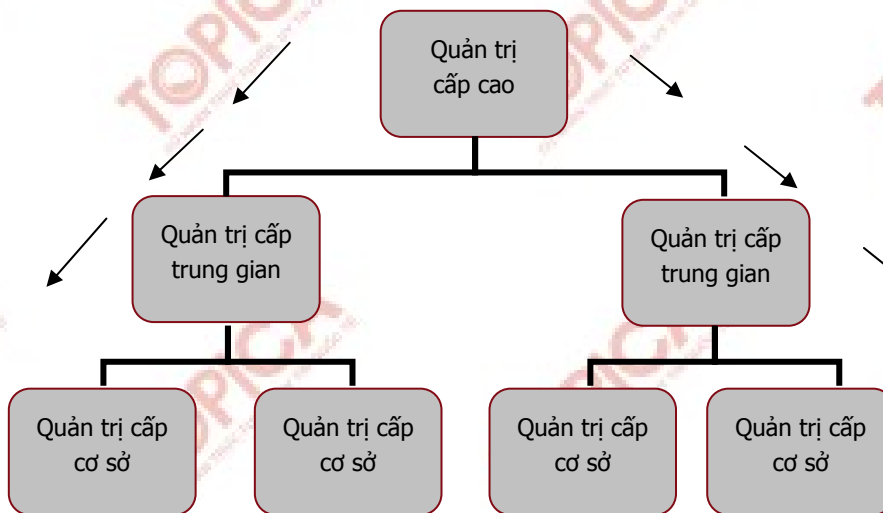
mua sắm những tài sản này trở nên cần thiết. Nếu không có các kế hoạch dài hạn, khi doanh nghiệp cần đầu tư, mua sắm tài sản sẽ không tìm được một lượng vốn lớn sẵn sàng để thực hiện việc mua sắm này. Dự toán vốn sẽ được thảo luận ở những phần sau trong môn học này.

2. Dự toán chủ đạo (master budget) hay còn gọi là kế hoạch lợi nhuận (profit plan) là một hệ thống dự toán tổng thể, tổng hợp các dự toán về toàn bộ quá trình hoạt động của tổ chức trong một thời kỳ nhất định. Dự toán chủ đạo thường được lập cho thời kỳ một năm và phải trùng với năm tài chính, nhờ đó các số liệu dự toán có thể được so sánh với các kết quả thực tế.

**4.2. Trình tự lập dự toán**

Sự thành công của mọi dự toán được xác định phần lớn là do phương pháp và trình tự lập dự toán. Thông thường có 3 phương pháp lập dự toán: lập dự toán từ trên xuống, từ dưới lên và dự toán thoả thuận.

**4.2.1. Dự toán từ trên xuống**



**Sơ đồ 4.3: Trình tự lập dự toán từ trên xuống**

Theo cách lập này, số liệu dự toán được đưa ra từ cấp quản trị cao cấp và sau đó được phân bổ cho các cấp dưới. Theo cách lập này, các dự toán thường được đưa ra theo một chiều mà không được phản hồi từ cấp dưới.

Ưu điểm của phương pháp này là nhanh chóng.

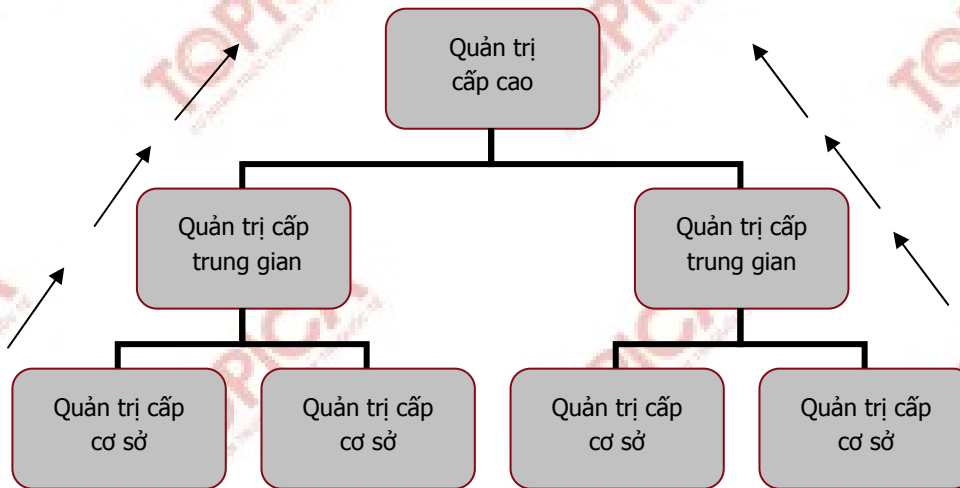
Nhược điểm: Phương pháp này thường không chính xác đặc biệt là thông tin mà cấp quản trị cao cấp có được là không đầy đủ.

Không khuyến khích tinh thần làm việc của cấp dưới.

Phương pháp này thích hợp với nền tảng kinh tế tập trung, bao cấp hoặc ở doanh nghiệp có quy mô nhỏ.

**4.2.2. Dự toán từ dưới lên**

Đây là phương pháp lập dự toán đi ngược lại so với phương pháp trên.



**Sơ đồ 4.4: Trình tự lập dự toán từ dưới lên**

Số liệu dự toán của cấp dưới (thường được gọi là dự toán tự lập – self –imposed budget) được trình lên cấp quản lý cao hơn để xem xét trước khi được chấp thuận. Việc xem xét và kiểm tra lại các dự toán của cấp dưới là cần thiết để tránh nguy cơ có những dự toán lập không chính xác cũng như hạn chế bớt có quá nhiều quyền tự chủ trong hoạt động.

Thực chất thì tất cả mọi cấp của doanh nghiệp cùng làm việc thiết lập dự toán. Tuy nhiên, quản lý cấp cao thường không quen với những vấn đề quá chi tiết, nên họ phải dựa vào các quản lý cấp dưới để cung cấp thông tin chi tiết để lập dự toán. Các số liệu dự toán của các bộ phận riêng lẻ trong tổ chức (do quản lý cấp dưới lập) sẽ được quản lý cấp cao kết hợp lập lại tạo thành một hệ thống dự toán tổng thể mang tính thống nhất cao.

Trình tự lập dự toán như trên có những ưu điểm là:

Mọi cấp của doanh nghiệp đều được tham gia vào quá trình xây dựng dự toán.

Dự toán được lập có khuynh hướng chính xác và đáng tin cậy.

Các chỉ tiêu được tự đề đạt nên các nhà quản lý sẽ thực hiện công việc một cách chủ động và thoải mái hơn và khả năng thành công sẽ cao hơn vì dự toán là do chính họ lập ra chứ không phải bị áp đặt từ trên xuống.

Nhược điểm: Mất nhiều thời gian.

### 4.2.3. Dự toán thoả thuận

Đây là phương pháp kết hợp giữa hai phương pháp trên. Các dự toán được đưa ra trên cơ sở có sự bàn bạc và thoả thuận giữa các cấp quản trị. Khi đó các dự toán được đưa ra bao giờ cũng có sự phản hồi của các bộ phận có liên quan.

Ưu điểm: Dự toán có tính chính xác cao;

Đễ áp dụng.

Nhược điểm: Tốn thời gian;

Kinh phí nhiều.

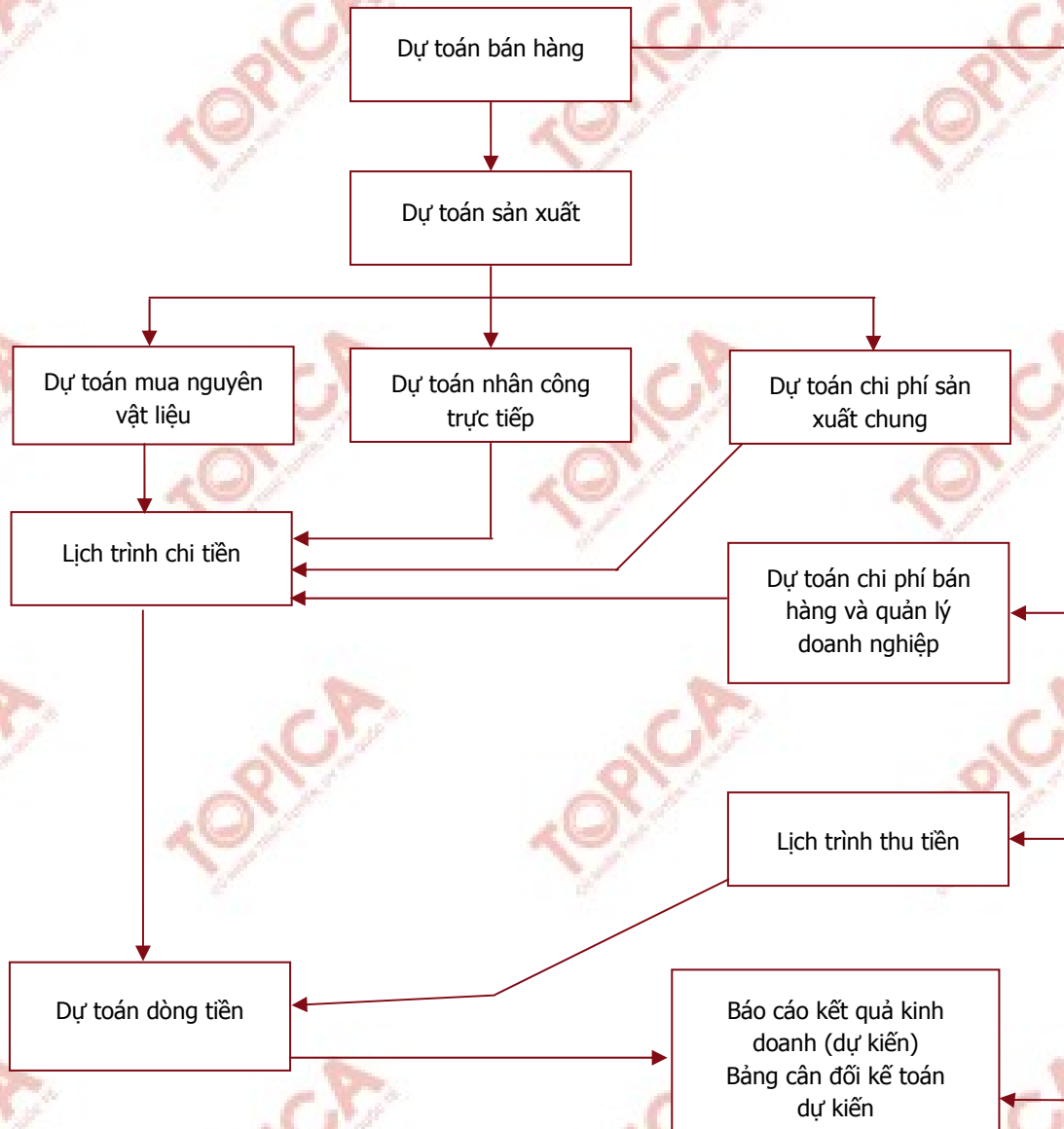




**4.3. Hệ thống dự toán**

Một hệ thống dự toán là tập hợp những dự toán có liên quan với nhau, bao gồm dự toán bán hàng, dự toán sản xuất, dự toán mua hàng, dự toán nhân công, dự toán chi phí sản xuất chung, dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp, dự toán dòng tiền.

Trong phần này, chúng ta sẽ xem xét hệ thống dự toán của công ty may Thịnh Hưng bao gồm các chi phí sản xuất và chi phí thời kỳ.



**Sơ đồ 4.5: Hệ thống dự toán của doanh nghiệp**

Quá trình lập dự toán bắt đầu từ số lượng bán ước tính cho năm tới. Khi đó giám đốc điều hành làm việc với các giám đốc chi nhánh tài chính, marketing, sản xuất, nhân sự để đưa ra dự báo về tình hình bán hàng, là căn cứ lập dự toán bán hàng.

Toàn đơn vị sẽ thống nhất về doanh thu sau khi tính toán các nguồn lực và các nhân tố khác nhau. Căn cứ vào dự toán bán hàng, dự toán sản xuất sẽ được lập để đáp ứng nhu cầu bán hàng. Nếu sản xuất không đáp ứng nhu cầu bán hàng thì công ty sẽ mất doanh thu, ngược lại sản xuất nhiều quá thì công ty sẽ phải tốn kém thêm các khoản chi phí cho bảo hiểm cũng như bảo quản hàng hoá.

Sau khi hoàn tất những ước tính về tình hình bán hàng và sản xuất, bộ phận mua hàng sẽ lập dự toán mua nguyên vật liệu... Khi đó người phụ trách sản xuất sẽ phải làm việc với phụ trách nhân sự để cho phép ước tính chi phí nhân công và chi phí sản xuất chung. Dự toán mua hàng cho phép nhà quản lý ước tính nguyên vật liệu, nhân công và phục vụ sản xuất chung cần thiết để đáp ứng cho nhu cầu sản xuất. Giá trị nguồn lực dùng cho các hoạt động sản xuất sẽ nằm trong giá trị sản phẩm – khoản mục này sẽ được thể hiện trên bảng cân đối kế toán. Khi sản phẩm được bán, giá trị này là căn cứ cho giá vốn hàng bán và được thể hiện trên bảng báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

**4.3.1. Dự toán bán hàng**

Dự toán bán hàng là dự báo doanh thu từ hoạt động bán sản phẩm hay dịch vụ doanh nghiệp. Dự toán bán hàng định hướng cho toàn bộ quá trình lập dự toán vì doanh thu ước tính sẽ trực tiếp xác định mức sản xuất trong tương lai. Tiếp theo đó, mức sản xuất ước tính sẽ quyết định việc mua các nguồn lực.



**Ví dụ:** Giả sử Công ty may Hưng Thịnh có sản lượng ước tính là 500, 1.500, 2.200 cái áo trong các tháng 10, 11, 12. Một chiếc áo có giá bán 160.000 đồng. Từ các số liệu này ta có thể lập được bảng dự báo doanh số. Để dự báo cho doanh thu tháng 10, 11, 12 chúng ta cần sử dụng số liệu của tháng 9, số liệu của cuối quý 3.

**Bảng 4.3: Dự toán bán hàng**

*Đơn vị tính: 1.000 đồng*

	Thực tế tháng 9	Dự báo			
		Tháng 10	Tháng 11	Tháng 12	Quý 4
Số lượng bán (cái)	900	500	1.500	2.200	4.200
Đơn giá	160	160	160	160	160
<b>Doanh thu bán hàng</b>	144.000	80.000	240.000	352.000	672.000

**4.3.2. Dự toán sản xuất**

Dự toán sản xuất là xác định số lượng sản phẩm cần phải sản xuất nhằm đáp ứng nhu cầu bán hàng và mức tồn kho cần thiết. Với thông tin dự báo về số lượng bán, nhà quản lý sẽ lập được dự báo, thành phẩm tồn kho đầu kỳ và thành phẩm tồn kho dự kiến.

Nhà quản lý của Công ty may Hưng Thịnh muốn có mức tồn kho thành phẩm là 15% doanh số dự báo của tháng kế tiếp để đảm bảo không bị thiếu hàng cho việc bán. Doanh số bán dự báo cộng với mức tồn kho dự kiến lúc cuối kỳ sẽ là tổng thành phẩm tồn kho.

Ta có: Tổng thành phẩm cần có – Số tồn kho đầu kỳ = Số sản phẩm sản xuất trong kỳ.

Trong đó: Tổng thành phẩm cần có = Số lượng tồn kho cuối kỳ dự kiến + số lượng bán dự kiến.

**Bảng 4.4: Dự toán sản xuất**

	Thực tế			Dự báo		
	Tháng 9	Tháng 10	Tháng 11	Tháng 12	Quý 4	Tháng 1/N+1
Số lượng bán	900	500	1.500	2.200	4.200	2.500
Thành phẩm tồn cuối kỳ dự kiến	75	225	330	375	930	300
Tổng số thành phẩm cần có	975	725	1.830	2.575	5.130	2.800
Thành phẩm tồn kho đầu kỳ	135	75*	225	330	630	375
Số thành phẩm sản xuất trong kỳ	840	650	1.605	2.245	4.500	2.425

(\*): Số sản phẩm tồn kho cuối kỳ này chính là số sản phẩm tồn kho đầu kỳ sau.

### 4.3.3. Dự toán mua nguyên vật liệu

Dự toán mua nguyên vật liệu xác định số nguyên vật liệu cần thiết để đáp ứng nhu cầu sản xuất của công ty.

Việc xác định nhu cầu mua nguyên vật liệu của đơn vị cần phải căn cứ vào tính chất nguyên vật liệu cần thiết để tạo ra thành phẩm của đơn vị. Nếu nguyên vật liệu thuộc dạng khan hiếm thì nhu cầu lưu kho càng tăng và ngược lại. Thông thường việc dự báo nguyên vật liệu mua trong kỳ có quan hệ trực tiếp với dự toán sản xuất. Sau khi đã có dự toán sản xuất, trưởng bộ phận mua sẽ xác định số vật liệu cần cho sản xuất.

**Ví dụ:** Xét tình huống của Công ty may Hưng Thịnh, do công ty không trực tiếp sản xuất ra vải, và việc đặt mua vải thường bị chậm trễ nên công ty phải duy trì mức tồn kho vải nguyên liệu tương đối cao, 25% nhu cầu sản xuất của tháng kế tiếp để tránh thiếu hụt cho sản xuất. Tuy nhiên, với phụ liệu thì công ty đã có hợp đồng cam kết giao hàng theo ngày nên công ty không cần lưu kho cho số liệu phụ này.



Giả sử mỗi chiếc áo cần  $2,4m^2$  vải, như vậy tổng số vải cần có cho sản xuất sẽ được xác định bằng cách lấy tổng số sản phẩm ( $\times$ ) với  $2,4m^2$ . Mức tồn kho vải cần thiết cuối tháng được cộng với tổng nhu cầu cho sản xuất trong tháng để tính ra toàn bộ số vải cần có trong tháng. Cuối kỳ, ta lấy tổng số vải cần có trong tháng ( $-$ ) số vải tồn kho đầu tháng để tính ra số vải cần mua trong tháng.

Từ dự toán của sản xuất, công ty dự định sản xuất 650 áo trong tháng 10, nên số vải cần cho sản xuất sẽ là  $1.560 (650 \times 2,4m)$ . Ngoài ra do công ty cần có số vải tồn kho cuối kỳ là 25% nhu cầu cho tháng kế tiếp. Trong tháng 10, mức tồn kho cần có cuối kỳ sẽ là  $963m^2 (25\% \times 3.852)$ . Vậy tổng số vải cần mua để phục vụ sản xuất sẽ là  $2.133m^2 (1.560 + 963 - 390)$ . Giá của một mét vải là 12.000 đồng nên tổng trị giá vải mua trong tháng 10 sẽ là  $2.133m^2 \times 12.000\text{đồng} = 25.596.000\text{ đồng}$ .

**Bảng 4.5: Dự toán mua nguyên vật liệu vải**

Đơn vị tính: 1.000 đồng

	Thực tế			Dự toán		
	Tháng 9	Tháng 10	Tháng 11	Tháng 12	Quý 4	Tháng 1/N+1
Số lượng sản xuất	840	650	1.605	2.245	4.500	2.425
Số vải cho 1 sản phẩm (m <sup>2</sup> )	2,4	2,4	2,4	2,4	2,4	2,4
Tổng số vải cần cho sản xuất (m <sup>2</sup> )	2.016	1.560	3.852	5.388	10.800	5.820
Cộng: số vải cần có cuối kỳ (25%)	390	963	1347	1.455	3.765	1.635
Tổng nhu cầu về vải (m <sup>2</sup> )	2.406	2.523	5.199	6.843	14.565	7.020
Trừ: Số vải tồn kho đầu kỳ (m <sup>2</sup> )	504	390	963	1.347	2.700	2.745
Tổng số vải cần mua trong kỳ (m <sup>2</sup> )	1.902	2.133	4.236	5.496	11.865	4.275
Đơn giá vải (1.000 đồng)	12	12	12	12	12	12
Tổng trị giá vải cần mua (1.000đ)	22.824	25.596	50.832	65.952	142.380	51.300

#### 4.3.4. Dự toán nhân công

Dự toán nhân công là việc xác định nguồn nhân lực cần thiết để đáp ứng nhu cầu sản xuất của đơn vị.

**Ví dụ:** Theo các kỹ thuật viên xác định, mỗi cái áo cần 1,2 giờ công lao động trực tiếp với đơn giá trung bình là 22.000 đồng/ giờ công.

**Bảng 4.6: Dự toán nhân công**

Đơn vị tính: 1.000 đồng

	Tháng 9	Tháng 10	Tháng 11	Tháng 12	Quý 4
Tổng sản phẩm sản xuất	840	650	1.605	2.245	4.500
Giờ công cho một sản phẩm	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2
Tổng số giờ công cần có	1.008	780	1.926	2.694	5.400
Đơn giá giờ công	22	22	22	22	22
<b>Tổng chi phí nhân công</b>	22.176	17.160	42.372	59.268	118.800

Khi đó, lấy tổng số sản phẩm cần sản xuất trong tháng nhân (×) 1,2 ta có tổng số giờ công cần có với đơn giá trung bình 22.000 đồng ta có tổng chi phí nhân công.

#### 4.3.5. Dự toán chi phí sản xuất chung

Dự toán chi phí sản xuất chung cung cấp một bảng kê tất cả các khoản chi phí sản xuất ngoài nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp.

Chi phí sản xuất chung thường liên quan đến các hoạt động phục vụ cho quá trình sản xuất mà khó xác định mối liên hệ của chúng đến một sản phẩm cụ thể nào, nói cách khác, thông thường người ta xác định tiêu thức phân bổ chi phí sản xuất chung tùy theo đặc điểm sản phẩm và yêu cầu quản lý của đơn vị như giờ công, lượng doanh thu...

**Ví dụ:** Xét tình huống của công ty Hưng Thịnh:

Giả sử công ty ước tính tỷ lệ chi phí sản xuất chung là 40.000 đồng trên một giờ công trực tiếp. Mà mỗi một áo cần 1,2 giờ công trực tiếp, từ đó xác định được tổng số giờ công cần có nhân ( $\times$ ) 40.000 đồng ta sẽ có tổng chi phí sản xuất chung.

**Bảng 4.7: Dự toán chi phí sản xuất chung**

*Đơn vị tính: 1.000 đồng*

	Tháng 9	Tháng 10	Tháng 11	Tháng 12	Quý 4
Tổng sản phẩm sản xuất	840	650	1.605	2.245	4.575
Giờ công cho một sản phẩm	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2
Tổng số giờ công cần có	1.008	780	1.926	2.694	5.490
Chi phí sản xuất chung cho 1 giờ công	40	40	40	40	40
<b>Tổng chi phí nhân công</b>	<b>40.320</b>	<b>31.200</b>	<b>77.040</b>	<b>107.760</b>	<b>219.600</b>

Sau khi hoàn thành các dự toán nguyên vật liệu, nhân công và sản xuất chung, nhà quản trị có thể ước tính giá thành sản phẩm bằng cách cộng các khoản chi phí nguyên vật liệu chính, nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung, chúng ta sẽ xác định được giá thành của sản phẩm.

#### 4.3.6. Dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp

Dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp là bản dự toán bao gồm các khoản chi phí liên quan đến quá trình bán sản phẩm của một doanh nghiệp và chi phí quản lý chung toàn doanh nghiệp.

Với bản dự toán này, nhà quản lý có thể lường trước được lợi nhuận ở nhiều mức doanh thu khác nhau khi nắm rõ chi phí ứng xử theo sự thay đổi của doanh thu.

Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp thường bao gồm 2 bộ phận chi phí biến đổi và chi phí cố định. Chi phí cố định sẽ không thay đổi theo khối lượng sản phẩm tiêu thụ tuy nhiên chi phí biến đổi lại có thay đổi. Thông thường chi phí biến đổi sẽ được xác định bằng một tỷ lệ nhất định trên doanh thu như tiền hoa hồng bán hàng.

Việc xác định tổng chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp sẽ được tính qua 2 bước: (1) dùng doanh thu bán hàng dự toán nhân ( $\times$ ) tỷ lệ chi phí biến đổi; (2) chi phí cố định cộng (+) chi phí biến đổi để xác định tổng chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp dự toán.

**Ví dụ:** Xét tình huống công ty may Hưng Thịnh, giả sử công ty ước tính chi phí biến đổi là 15% trên doanh thu bán hàng và chi phí cố định là 12.000.000 đồng/ tháng thì sẽ thu được bảng dự toán chi phí như sau:

**Bảng 4.8. Dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp  
 (chi phí hoạt động)**

Đơn vị tính: 1.000 đồng

	Thực tế	Dự báo			
	Tháng 9	Tháng 10	Tháng 11	Tháng 12	Quý 4
<b>Tổng doanh thu</b>	<b>144.000</b>	<b>80.000</b>	<b>240.000</b>	<b>352.000</b>	<b>672.000</b>
Chi phí biến đổi trên một đồng doanh thu	15%	15%	15%	15%	15%
Tổng chi phí biến đổi	21.600	12.000	36.000	52.800	100.800
Chi phí cố định mỗi tháng	12.000	12.000	12.000	12.000	36.000
<b>Tổng chi phí hoạt động</b>	<b>33.600</b>	<b>24.000</b>	<b>48.000</b>	<b>64.800</b>	<b>136.800</b>

Báo cáo kết quả kinh doanh dự kiến ở bảng 4.1 áp dụng số liệu chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp là 136.800.000 đồng là dựa vào kết quả tính toán ở bảng 4.8.

#### 4.3.7. Dự báo dòng tiền

Dự báo dòng tiền là việc ước tính các dòng tiền vào và dòng tiền ra trong suốt một kỳ kế toán.

Tiền ước tính thu vào được cộng với số tiền công lúc đầu kỳ, sau đó trừ đi tiền ước tính chi ra để xem tiền thừa hay thiếu. Thông thường dự toán dòng tiền được lập cho 12 tháng nên nhà quản trị sẽ căn cứ vào đó để nắm rõ sự thay đổi tiền trong cả kỳ kế toán năm để có biện pháp cân đối dòng tiền trong cả năm. Dự toán dòng tiền cũng có thể giúp nhà quản trị ra những quyết định ngắn hạn và dài hạn về quản lý tiền. Ví dụ, nhà quản trị có thể lựa chọn việc đầu tư tiền nhàn rỗi vào chứng khoán với lợi ích cao hơn thay vì chi trả ngay các khoản nợ chưa đến hạn trả.

**Ví dụ:** Xét tình huống công ty may Hưng Thịnh, giả sử công ty muốn có mức tiền tối thiểu còn lại cuối mỗi tháng ít nhất là 100 triệu đồng. Ta sẽ có bảng dự toán dòng tiền của công ty như sau:

**Bảng 4.9: Dự đoán dòng tiền**

Đơn vị tính: 1.000 đồng

	Tháng 9	Tháng 10	Tháng 11	Tháng 12	Quý 4
Tiền có lúc đầu kỳ		100.000	100.720	125.172	100.000
Cộng: Tiền thu vào		99.200	192.000	318.400	609.600
Trừ: Tiền chi ra		111.438	158.100	265.752	535.290
Tiền nhàn rỗi/Thiếu hụt		87.762	134.620	177.820	174.310
Cộng: Vay		13.000	0	0	13.000
Trừ: Trả nợ		0	0	-13.000	-13.000
<b>Tiền còn lại cuối kỳ</b>	<b>100.000</b>	<b>100.762</b>	<b>134.620</b>	<b>164.820</b>	<b>174.310</b>

Để lập được bản dự toán dòng tiền kỳ này, đòi hỏi doanh nghiệp phải xác định được lịch trình thu tiền và lịch trình chi tiền trên cơ sở doanh thu bán hàng và giá trị hàng mua vào trong kỳ. Nguyên tắc kế toán được sử dụng để xác định lịch trình dòng tiền là nguyên tắc cơ sở dồn tích, tức là kế toán sẽ ghi nhận doanh thu phát sinh nghiệp vụ mà không căn cứ vào thời điểm thực tế thu tiền.

**Ví dụ:** Công ty may Hưng Thịnh thường thu tiền bán hàng như sau:

70% doanh thu bán hàng trong tháng.

30% doanh thu bán hàng của tháng trước.

Dựa vào dự toán bán hàng và tình hình thanh toán công nợ của khách hàng trước đây để lập lịch trình thu tiền.

**Bảng 4.10: Lịch trình thu tiền**

Đơn vị tính: 1.000 đồng

	Thực tế			Dự báo	
	Tháng 9	Tháng 10	Tháng 11	Tháng 12	Quý 4
Tổng doanh thu	144.000	80.000	240.000	352.000	672.000
Thu tiền tháng 9	100.800				
Thu tiền tháng 9		43.200			43.200
Thu tiền tháng 10		56.000			56.000
Thu tiền tháng 10			24.000		24.000
Thu tiền tháng 11			168.000		168.000
Thu tiền tháng 11				72.000	72.000
Thu tiền tháng 12				246.400	246.400
<b>Cộng</b>		<b>99.200</b>	<b>192.000</b>	<b>318.400</b>	<b>609.600</b>

**Ví dụ:** Công ty may Hưng Thịnh thường thanh toán tiền hàng như sau:

50% cho hàng mua của tháng này.

50% cho hàng mua của tháng sau.

Trước khi xác định dòng tiền chi ra cho việc mua các nguồn lực, ta phải xác định tổng các nguồn lực mua vào như nguyên vật liệu, nhân công, chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp từng tháng từ các tháng dự toán mua.

Đơn vị tính: 1.000 đồng

	Tháng 9	Tháng 10	Tháng 11	Tháng 12	Nguồn
Nguyên liệu	22.824	25.596	50.832	65.952	Bảng 5
Nhân công	22.176	17.160	42.372	59.268	Bảng 6
Sản xuất chung	40.320	31.200	77.040	107.760	Bảng 7
Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp	33.600	24.000	48.000	64.800	Bảng 8
<b>Cộng</b>	<b>118.920</b>	<b>97.956</b>	<b>218.244</b>	<b>297.780</b>	

Từ các thông số này ta có:

**Bảng 4.11: Lịch trình chi tiền của công ty Hưng Thịnh**

Đơn vị tính: 1.000 đồng

	Tháng 9	Tháng 10	Tháng 11	Tháng 12	Quý 4
Tổng chi trong tháng	<b>124.920</b>	<b>97.956</b>	<b>218.244</b>	<b>313.260</b>	<b>629.460</b>
Thu tiền tháng 9	62.460				
Thu tiền tháng 9		62.460			62.460
Thu tiền tháng 10		48.978			48.978
Thu tiền tháng 10			48.978		48.978
Thu tiền tháng 11			109.122		109.122
Thu tiền tháng 11				109.122	109.122
Thu tiền tháng 12				156.630	156.630
<b>Tổng tiền chi ra</b>		<b>111.438</b>	<b>158.100</b>	<b>265.752</b>	<b>535.290</b>

#### 4.3.8. Các dự toán báo cáo tài chính

Gồm các báo cáo tài chính dự kiến, Bảng cân đối kế toán dự kiến, và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ dự kiến. Những dự toán này trình bày các kết quả tài chính của các hoạt động của doanh nghiệp cho kỳ dự toán.

Dự toán Báo cáo kết quả kinh doanh: Là một tài liệu phản ánh lợi nhuận dự kiến trong năm kế hoạch, nó được sử dụng để so sánh, đánh giá quá trình thực hiện sau này của doanh nghiệp.

**Bảng 4.12: Dự toán báo cáo kết quả kinh doanh Quý 4 năm 200N của Công ty may Hưng Thịnh**

Doanh thu bán hàng	672.000.000
Giá vốn hàng bán	495.600.000
Lợi nhuận gộp	176.400.000
Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp	136.800.000
Lợi nhuận thuần	39.600.000

Dự toán Bảng cân đối kế toán được lập dựa trên số liệu của bảng cân đối kế toán kỳ trước và các bảng dự toán được thiết lập ở những phần trên.



**Bảng 4.13: Dự toán Bảng cân đối kế toán quý 4 kết thúc ngày 31 tháng 12 năm 200N của Công ty may Hưng Thịnh**

*Đơn vị tính: 1.000 đồng*

	30/9/200N	31/12/200N
<b>TÀI SẢN</b>		
Tiền	100.000	74.310
Phải thu khách hàng	43.200	62.400
Hàng tồn kho		
Nguyên vật liệu	2.592	11.016
Thành phẩm	5.900	73.754
Tài sản cố định	700.000	700.000
<b>Tổng tài sản</b>	<b>851.692</b>	<b>921.480</b>
<b>NGUỒN VỐN</b>		
Phải trả người bán	66.982	97.170
Nguồn vốn kinh doanh	600.000	600.000
Lợi nhuận chưa phân phối	184.710	224.310
<b>Tổng nguồn vốn</b>	<b>851.692</b>	<b>921.480</b>

**TÓM LƯỢC CUỐI BÀI**

Dự toán là một công cụ chủ yếu cho việc lập kế hoạch, kiểm soát, và ra quyết định trong hầu hết các tổ chức. Các hệ thống dự toán được sử dụng để hỗ trợ cho việc lập kế hoạch, thúc đẩy việc giao tiếp và hợp tác trong tổ chức, phân bổ các nguồn lực, kiểm soát hoạt động và lợi nhuận, và đánh giá hiệu quả thực hiện công việc.

Một hệ thống gồm nhiều dự toán về tất cả các hoạt động của một tổ chức cho một kỳ trong tương lai được gọi là dự toán chủ đạo. Việc lập hệ thống dự toán chủ đạo bắt đầu bằng dự toán tiêu thụ, trình bày thông tin dự báo về việc tiêu thụ sản phẩm trong kỳ tới. Dựa trên dự toán này, các dự toán hoạt động sẽ được thiết lập. Các dự toán này được soạn thảo nhằm cung cấp kế hoạch sản xuất cũng như dự kiến về việc mua sắm và sử dụng nguyên vật liệu, lao động, và các nguồn lực khác. Cuối cùng, các dự toán báo cáo tài chính sẽ được thiết lập nhằm cung cấp thông tin dự kiến về tình hình tài chính của tổ chức trong tương lai.

**CÂU HỎI ÔN TẬP**

1. Hãy giải thích vì sao dự toán sẽ thúc đẩy việc liên kết và hợp tác giữa các bộ phận, đơn vị trong một tổ chức?
2. Cho một ví dụ minh họa làm thế nào một dự toán có thể được sử dụng để phân bổ nguồn lực trong một trường đại học.
3. Dự toán chủ đạo là gì? Hãy liệt kê các thành phần của dự toán chủ đạo và trình bày trình tự lập dự toán này.
4. Hãy giải thích vì sao những xu hướng chung của nền kinh tế có thể ảnh hưởng đến việc dự báo nhu cầu trong ngành công nghiệp hàng không?
5. Hãy trình bày vai trò của giám đốc dự toán.
6. Giải thích tại sao việc huy động mọi người trong tổ chức vào quá trình lập dự toán là một công cụ quản lý hiệu quả?
7. Hãy cho biết bạn lập kế hoạch (dự toán) để đáp ứng các chi phí cho việc học tập của bạn ở trường đại học như thế nào?
8. Một vị giám đốc một doanh nghiệp tư nhân cho rằng: “Lập dự toán mất nhiều thời gian. Tôi đã điều hành doanh nghiệp trong nhiều năm mà chẳng cần lập dự toán”. Bạn hãy thảo luận câu phát biểu của vị giám đốc này.

**BÀI TẬP THỰC HÀNH**

**Bài 4.1:** Một công ty bán lẻ A lập dự toán mua nguyên vật liệu tương tự như bảng dưới đây. Giả sử công ty A muốn có mức tồn kho cuối kỳ này bằng 50% lượng hàng bán ở kỳ sau. Đơn giá hàng là 100.000 đồng.

	Thực tế tháng 12	Dự báo				
		Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3	Quý 1	Tháng 4
Số lượng bán	32	20	12	40		60
Cộng: số hàng tồn kho cần có cuối kỳ					30	60
Tổng nhu cầu về hàng						120
Trừ: số hàng tồn kho đầu kỳ	16					30
Tổng số hàng cần mua trong kỳ						
Đơn giá hàng (1.000 đồng)	90	90	90	90	90	90
Tổng giá trị hàng mua (1.000 đồng)						

**Yêu cầu:** Hoàn tất bảng dự toán trên.

**Bài 4.2:** Giả sử nhà quản lý của công ty bán lẻ A (ở bài 1) muốn dự tính chi phí quản lý doanh nghiệp của công ty trong các tháng 1, 2, 3. Họ chắc rằng chi phí cố định hàng tháng sẽ là 40 triệu đồng. Ngoài ra, chi phí bán hàng biến đổi là 20% doanh thu.

**Yêu cầu:** Lập dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp cho tháng 1, 2 và 3 với doanh thu dự báo cho các tháng lần lượt là 60 triệu, 90 triệu và 100 triệu.

**Bài 4.3:** Giả sử ban quản lý của một công ty dự báo doanh thu là 60 triệu, 74 triệu, 80 triệu và 124 triệu đồng cho các tháng 6, 7, 8 và 9. Họ ước tính có 80% doanh thu sẽ thu được ngay trong tháng và 20% sẽ thu trong tháng sau đó.

Công ty thường trả 60% cho hàng mua trong tháng, 40% còn lại sẽ trả trong tháng kế tiếp. Giả sử hàng mua trong các tháng 6, 7, 8 và 9 là 30 triệu, 40 triệu, 44 triệu và 60 triệu đồng.

**Yêu cầu:**

- 1) Lập lịch trình thu tiền cho các tháng 7, 8 và 9.
- 2) Lập lịch trình chi tiền cho các tháng 7, 8 và 9.

## BÀI 5: KIỂM SOÁT CHI PHÍ BẰNG CHI PHÍ ĐỊNH MỨC



### Giới thiệu

- Kiểm soát và tiết kiệm chi phí là một yêu cầu cần thiết đối với mọi doanh nghiệp. Tiết kiệm chi phí làm giảm giá thành, tăng lợi nhuận và nâng cao hiệu quả sản xuất kinh doanh. Thông qua phân tích tình hình biến động của chi phí có thể xác định được các khả năng tiềm tàng, các nguyên nhân chủ quan, khách quan tác động đến sự tăng, giảm chi phí thực tế so với kế hoạch đặt ra trước đó.
- Trong bài này chúng ta sẽ nghiên cứu các công cụ được sử dụng bởi các nhân viên kế toán để trợ giúp các nhà quản lý trong việc kiểm soát chi phí và biến động giữa chi phí thực tế và chi phí định mức.

### Nội dung

- Nội dung chi phí định mức.
- Phân tích biến động chi phí.
- Kiểm soát biến động chi phí.
- Phân biệt hệ thống chi phí định mức với hệ thống chi phí thực tế.

### Thời lượng học

- 9 tiết

### Mục tiêu

Sau khi học xong bài này, học viên sẽ:

- Hiểu khái niệm chi phí định mức, mục đích xây dựng chi phí định mức, phân biệt chi phí định mức và dự toán.
- Biết áp dụng để xác định một số loại chi phí định mức (định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, định mức chi phí nhân công trực tiếp...).
- Nắm được các công thức xác định biến động chi phí để phân tích biến động.
- Nắm được các yếu tố tác động đến việc kiểm soát chi phí, phân tích nguyên nhân và xác định trách nhiệm đối với biến động chi phí.

**TÌNH HUỐNG KHỞI ĐỘNG BÀI****Tình huống dẫn nhập**

Bạn là nhân viên phòng hành chính của Công ty Hưng Thịnh. Nhân dịp cuối năm, Ban giám đốc quyết định tổ chức liên hoan cuối năm cho toàn thể nhân viên trong công ty. Bạn được giao mua đồ uống cho bữa tiệc kết thúc cuối năm của công ty. Ngân sách của bạn dự kiến là 3 triệu, nhưng bạn đã mua hết 3,5 triệu. Bạn cần phải đảm bảo chi theo đúng dự kiến của bạn.

**Câu hỏi**

Là kế toán quản trị của công ty, bạn cần phải giải thích tại sao lại chi hơn 3 triệu cho việc mua đồ uống này và bạn sẽ phải làm gì?

## 5.1. Chi phí định mức

### 5.1.1. Khái niệm

- Chi phí định mức hay còn gọi là chi phí tiêu chuẩn (standard cost) là sự ước lượng chi phí để sản xuất một đơn vị sản phẩm. Chi phí định mức được thiết lập cho từng khoản mục chi phí sản xuất (chi phí nguyên liệu trực tiếp, chi phí lao động trực tiếp, và chi phí sản xuất chung) dựa trên lượng định mức (ví dụ như số giờ lao động, số lượng nguyên liệu,... cần để sản xuất một đơn vị sản phẩm) và giá định mức của mỗi nhân tố đầu vào (ví dụ: Giá ước tính cho 1kg nguyên liệu, mức lương ước tính cho 1 giờ lao động, v.v...). Ví dụ: một sản phẩm A cần 0,5 kg nguyên liệu trực tiếp để sản xuất và giá mua 1 kg nguyên liệu là 10.000 đồng. Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là 5.000 đồng/sản phẩm ( $0,5 \times 10.000$ ). Dựa vào chi phí định mức, nhân viên kế toán quản trị sẽ xác định dự toán chi phí sản xuất (dựa trên mức hoạt động dự kiến) và sử dụng nó làm “chuẩn mực” để đối chiếu với chi phí thực tế.
- Chi phí thực tế (actual cost) là chi phí phát sinh thực tế trong quá trình sản xuất, được nhân viên kế toán quản trị thu thập từ hệ thống kế toán của tổ chức.
- Biến động chi phí (cost variance) là chênh lệch giữa chi phí thực tế và chi phí định mức (dự toán chi phí). Biến động chi phí được sử dụng để kiểm soát chi phí.



Các lợi ích của hệ thống chi phí định mức:

- Chi phí định mức là chuẩn mực để nhà quản lý so sánh với chi phí thực tế.
- Chi phí định mức và biến động chi phí giúp nhà quản lý thực hiện quản lý theo ngoại lệ.
- Là căn cứ để định giá việc thực hiện.
- Thúc đẩy người lao động hướng đến việc tiết kiệm chi phí.
- Số liệu giá thành thường ổn định hơn.
- Hệ thống kế toán đơn giản hơn so với hệ thống chi phí thực tế.

### Phân biệt định mức và dự toán

Dự toán được lập trên cơ sở dự toán tương lai, giúp cho nhà quản lý lên kế hoạch giá thành và chi phí cho kỳ tương lai. Ví dụ: dự toán quỹ lương trong tháng, dự toán nguyên vật liệu...

Định mức là mức tiêu chuẩn cần thiết cho hoạt động thực tế (như số kg nguyên vật liệu cho một sản phẩm, giờ công lao động cho một sản phẩm). Trong sản xuất kinh doanh doanh nghiệp sẽ xây dựng hệ thống chi phí định mức để làm cơ sở so sánh với các khoản chi phí thực tế như chi phí nguyên vật liệu, chi phí nhân công ... Khi đó chi phí định mức thể hiện giá trị của nguyên vật liệu và nhân công cần sử dụng cho các mức độ sản xuất thực tế. Ví dụ để may một áo sơ mi cần 2m vải, và 1 giờ công lao động cắt may.

**5.1.2. Phân loại**

Định mức chi phí được chia làm hai loại là định mức lý tưởng (perfection standards) và định mức thực tế (practical standards).

- **Định mức lý tưởng**

Định mức lý tưởng hay còn gọi là định mức hoàn hảo là định mức chỉ có thể đạt được trong những điều kiện sản xuất lý tưởng: Người lao động làm việc với năng suất cao nhất, nguyên liệu không bị hỏng, không có sự hư hỏng của máy móc, hoặc sự gián đoạn sản xuất,... Trong thực tế, định mức lý tưởng ít khi được áp dụng vì nó không có tính thực tiễn.

- **Định mức thực tế**

Định mức thực tế có thể được định nghĩa là định mức “chặt nhưng có thể thực hiện được”, là loại định mức được xây dựng một cách chặt chẽ, có cơ sở khoa học, dựa trên điều kiện sản xuất thực tế: cho phép có thời gian hợp lý máy ngừng và thời gian nghỉ ngơi của người lao động và do đó định mức sẽ đạt được thông qua sự nhận thức và sự cố gắng cao của người lao động trong công việc. Do vậy, định mức thực tế nếu xây dựng đúng đắn và hợp lý sẽ có tác dụng động viên, khuyến khích người lao động làm việc có năng suất.

Biên động giữa số liệu thực tế với định mức (thực tế) sẽ có nhiều ý nghĩa đối với nhà quản lý trong việc kiểm soát.

**5.1.3. Phương pháp xác định chi phí định mức**

Thiết lập định mức có lẽ là công việc khó khăn nhất trong quá trình xây dựng một hệ thống chi phí định mức (Edmonds et al., 2003). Các nhà quản lý thường sử dụng hai phương pháp chủ yếu sau đây để xây dựng định mức chi phí: Phương pháp thống kê kinh nghiệm và phương pháp phân tích công việc.

- **Phương pháp thống kê kinh nghiệm (Historical Data Analysis)**

Phương pháp này thường được áp dụng ở các doanh nghiệp có quy trình sản xuất ổn định. Để xây dựng các định mức chi phí, người ta dựa vào số liệu trong quá khứ, tiến hành phân tích và từ đó xây dựng định mức về lượng (lượng nguyên liệu tiêu hao, thời gian làm việc,...). Đồng thời, căn cứ vào tình hình thị trường, các quyết định tồn kho để xây dựng định mức về giá.



- **Phương pháp phân tích công việc**

Để thực hiện phương pháp này, các kế toán viên phải phối hợp với các nhân viên kỹ thuật để phân tích công suất thiết kế của máy móc thiết bị, phân tích quy trình công nghệ, phân tích hành vi sản xuất, v.v... để xây dựng các định mức chi phí.

Trong thực tiễn, các nhà quản lý thường sử dụng phối hợp hai phương pháp này để xây dựng các định mức chi phí. Phương pháp thống kê kinh nghiệm được sử dụng ở những phần/giai đoạn của quy trình sản xuất ổn định (không có sự thay đổi), và phương pháp phân tích công việc được sử dụng trong những phần/giai đoạn của quy trình sản xuất có sự thay đổi về công nghệ hoặc phương pháp sản xuất.



**5.1.4. Xây dựng định mức chi phí sản xuất**

Xây dựng các định mức chi phí sản xuất kinh doanh là công việc phức tạp và khó khăn, đòi hỏi các nhà quản trị doanh nghiệp phải chú ý đến đặc điểm tổ chức sản xuất kinh doanh, yêu cầu quản lý cụ thể, loại sản phẩm, dịch vụ, địa điểm kinh doanh, nguồn hàng cung cấp, đơn giá vật tư, đơn giá lao động.

**5.1.4.1. Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp**

Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được xây dựng dựa vào định mức lượng nguyên vật liệu tiêu hao và định mức giá của nguyên vật liệu.

- Định mức lượng nguyên liệu trực tiếp: phản ánh lượng nguyên liệu tiêu hao ước tính để sản xuất một sản phẩm, bao gồm cả lượng hao hụt cho phép trong quá trình sản xuất.
- Định mức về giá nguyên liệu trực tiếp: phản ánh giá phí cuối cùng của một đơn vị nguyên liệu trực tiếp, bao gồm giá mua cộng với chi phí thu mua trừ đi chiết khấu mua hàng được hưởng.



Nguyên tắc chung: khi xác định số lượng nguyên vật liệu chính tiêu hao định mức cho một đơn vị sản phẩm (ĐVSPP) phải căn cứ vào loại sản phẩm, khả năng thay thế nguyên vật liệu, trình độ sử dụng NVL của công nhân hay máy móc thiết bị, số NVL hao hụt định mức (nếu có).

Khi xác định đơn giá NVL tiêu dùng cho sản xuất từng loại sản phẩm, căn cứ vào việc nghiên cứu giá thị trường, nguồn cung cấp nguyên, vật liệu và một số điều kiện khác như giá cước phí vận chuyển, phương tiện vận chuyển... để dự tính đơn giá mua thực tế và chi phí mua của một số vật liệu xuất dùng.

- Sau khi xác định được đơn giá mua thực tế của NVL chính, kế toán sử dụng công thức dưới đây để tính định mức chi phí NVL chính tiêu hao cho một đơn vị sản phẩm.

$$\begin{matrix} \text{Định mức chi phí} & & \text{Số lượng NVL} & & \text{Đơn giá NVL} \\ \text{NVL chính tiêu} & = & \text{chính tiêu hao} & \times & \text{chính tiêu hao} & (1) \\ \text{hao cho 1 ĐVSPP} & & \text{cho 1 ĐVSPP} & & \text{cho 1 ĐVSPP} \end{matrix}$$

- Đối với vật liệu phụ, căn cứ vào đặc tính của sản phẩm, dịch vụ để có thể định mức theo một tỷ lệ phù hợp, sau đó, dựa vào đơn giá của vật liệu để định mức chi phí vật liệu phụ theo công thức:

$$\begin{matrix} \text{Định mức chi phí} & & \text{Số lượng} & & \text{Đơn giá vật liệu} \\ \text{vật liệu phụ tính} & = & \text{vật liệu phụ} & \times & \text{phụ tiêu hao} & (2) \\ \text{cho 1 ĐVSPP} & & \text{tiêu hao tính} & & \text{tính cho} \\ & & \text{cho 1 ĐVSPP} & & \text{1 ĐVSPP} \end{matrix}$$

Cuối cùng, tổng hợp định mức chi phí NVL chính và vật liệu phụ trực tiếp sử dụng cho sản xuất 1 ĐVSPP sẽ có được định mức chi phí NVL trực tiếp tính cho 1 ĐVSPP.

**Ví dụ:** Định mức lượng và giá nguyên liệu trực tiếp để sản xuất một sản phẩm tại Công ty may Hưng Thịnh như sau:

**Định mức lượng:**

Lượng nguyên liệu cần để sản xuất 1 áo sơ mi: 1,85m vải

Lượng nguyên liệu hao hụt cho phép: 0,15m

Định mức nguyên liệu phụ cho một áo sơ mi: 10.000 đồng

**Định mức giá:**

Giá mua 1m vải: 34.500 đồng

Cộng: Chi phí vận chuyển 500 đồng

Định mức giá 1 mét nguyên liệu vải 35.000 đồng

Định mức chi phí nguyên vật liệu = Định mức lượng × Định mức giá

$$= 2m \times 35.000 + 10.000 = 80.000 \text{ đồng/sản phẩm}$$

**5.1.4.2. Định mức chi phí nhân công trực tiếp**

Định mức chi phí nhân công trực tiếp được biểu thị thông qua định mức giá của một giờ lao động trực tiếp và định mức lượng thời gian lao động trực tiếp để sản xuất một đơn vị sản phẩm.

- Định mức về thời gian lao động: lượng thời gian tiêu chuẩn cần thiết để sản xuất một đơn vị sản phẩm. Một điều cần lưu ý là định mức thời gian lao động phải bao gồm cả thời gian để nghỉ ngơi, giải quyết các nhu cầu cá nhân, lau chùi máy và thời gian chết máy.

Về lý luận cũng như thực tế, định mức thời gian lao động trực tiếp được thực hiện bằng một trong hai phương pháp:

- Bấm giờ để xác định thời gian cần thiết hoàn thành một 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 của một đơn vị sản phẩm.



- Định mức giá lao động trực tiếp: Chi phí tiền lương ước tính cho một giờ lao động trực tiếp, bao gồm tiền lương, tiền công của người lao động và các khoản phụ cấp và những chi phí khác liên quan đến lao động.

**Ví dụ:** Định mức lượng thời gian và giá lao động trực tiếp để sản xuất một áo sơ mi tại Công ty may Hưng Thịnh như sau:

Định mức lượng thời gian lao động trực tiếp:

- Thời gian căn bản cần để sản xuất 1 áo sơ mi: 1 giờ
- Thời gian giải lao và giải quyết nhu cầu cá nhân: 0,1 giờ
- Thời gian lau chùi máy và chết máy: 0,1 giờ
- Định mức thời gian cho 1 đơn vị sản phẩm: 1,2 giờ

Định mức đơn giá lao động trực tiếp:

- Mức lương căn bản 1 giờ: 50.000 đồng

- Phụ cấp lương (25% mức lương căn bản): 12.500 đồng
- Định mức giá 1 giờ lao động trực tiếp: 62.500 đồng

$$\begin{aligned} \text{Định mức chi phí lao động trực tiếp} &= \text{Định mức lượng} \times \text{Định mức giá} \\ &= 1,2 \times 62.500 = 75.000 \text{ đồng/áo} \end{aligned}$$

### 5.1.4.3. Định mức chi phí sản xuất chung

Định mức chi phí sản xuất chung được xây dựng theo chi phí sản xuất chung biến đổi và cố định, nhằm phục vụ cho việc phân tích biến động chi phí sản xuất chung. Định mức chi phí sản xuất chung được xây dựng dựa trên đơn giá phân bổ sản xuất chung và tiêu thức được chọn để phân bổ chi phí sản xuất (ví dụ như số giờ lao động hoặc số giờ máy). Để thuận lợi cho việc thảo luận trong bài này, chúng ta giả sử rằng Công ty may Hưng Thịnh chọn căn cứ để phân bổ chi phí sản xuất chung là số giờ lao động.

- Định mức chi phí sản xuất chung biến đổi:

Định mức lượng: Số giờ lao động cho cần thiết để sản xuất một đơn vị sản phẩm.

Định mức giá: Đơn giá phân bổ chi phí sản xuất chung biến đổi (phản ánh đơn giá sản xuất chung biến đổi tính cho một giờ lao động).

Phương pháp xác định định mức chi phí biến đổi và chi phí cố định thuộc chi phí sản xuất chung đều giống nhau và được tính theo công thức sau:

$$\begin{array}{l} \text{Định mức chi phí} \\ \text{sản xuất chung} \\ \text{cho 1 ĐVSP} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Đơn giá chi phí} \\ \text{sản xuất chung} \\ \text{phân bổ} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Đơn vị tiêu chuẩn} \\ \text{phân bổ cho} \\ \text{1 ĐVSP} \end{array} \quad (3)$$

**Ví dụ:** Định mức sản xuất chung biến đổi để sản xuất một áo sơ mi tại công ty may Hưng Thịnh như sau:

Định mức lượng (Số giờ công cho phép để sản xuất 1 áo sơ mi): 0,2 giờ

Định mức giá (Đơn giá sản xuất chung biến đổi ước tính/1 giờ công): 50.000 đồng/giờ

Định mức sản xuất chung biến đổi:  $0,2 \text{ giờ} \times 50.000 = 10.000 \text{ đồng}$

- Định mức chi phí sản xuất chung cố định:

Định mức chi phí sản xuất chung cố định được xây dựng tương tự như định mức chi phí sản xuất chung biến đổi.

**Ví dụ:** Định mức sản xuất chung cố định để sản xuất áo sơ mi tại công ty may Hưng Thịnh như sau:

Định mức lượng (Số giờ máy cho phép để sản xuất 1 áo sơ mi): 1,2 giờ

Định mức giá (Đơn giá sản xuất chung cố định ước tính/1 giờ máy): 30.000đồng/giờ

Định mức sản xuất chung cố định:  $1,2 \text{ giờ} \times 30.000 = 36.000 \text{ đồng}$

### 5.1.4.4. Tổng hợp các định mức chi phí sản xuất

Sau khi xây dựng định mức cho từng yếu tố chi phí sản xuất, ta lập bảng tổng hợp các định mức chi phí, gọi là thẻ tính giá thành định mức.

**Bảng 5.1: Bảng tính giá thành định mức Công ty may Hưng Thịnh**  
**Thẻ tính giá thành định mức sản phẩm:....**

Khoản mục chi phí	Định mức lượng	Định mức giá	Định mức chi phí
NVL chính trực tiếp	2 m	35.000	70.000
NVL phụ trực tiếp		10.000	10.000
Nhân công trực tiếp	1,2 giờ	62.500	75.000
Chi phí sản xuất chung			
Chi phí biến đổi	0,2 giờ	62.500	13.000
Chi phí cố định	1,2 giờ	30.000	36.000
Giá thành định mức			204.000

## 5.2. Phân tích biến động chi phí

### 5.2.1. Khái niệm biến động chi phí

Biến động chi phí là chênh lệch giữa chi phí thực tế và chi phí định mức (định mức chi phí). Biến động chi phí được tách thành hai thành phần là biến động về giá và biến động về lượng nhằm phục vụ cho việc kiểm soát chi phí.

Khi đó công thức chung sẽ là:

$$\text{Biến động chung} = \text{Tổng chi phí thực tế} - \text{Tổng chi phí định mức} \quad (4)$$

Nếu biến động chung > 0 (dương) tức là chi phí thực tế lớn hơn chi phí định mức – biến động bất lợi, doanh nghiệp sản xuất kinh doanh không hiệu quả, chi phí lớn hơn so với định mức được lập. Ngược lại biến động chung < 0 – biến động thuận lợi - chi phí thực tế nhỏ hơn chi phí định mức, doanh nghiệp sản xuất kinh doanh hiệu quả hơn so với định mức đề ra.

Sự biến động này do biến động về giá và biến động về lượng tạo ra. Khi đó biến động về giá và biến động về lượng sẽ được xác định như sau:

$$\text{Biến động về giá} = (\text{Đơn giá thực tế} - \text{Đơn giá định mức}) \times \text{Lượng thực tế} \quad (5)$$

$$\text{Biến động về lượng} = (\text{Lượng thực tế} - \text{Lượng định mức}) \times \text{Đơn giá định mức} \quad (6)$$

### Mục đích phân tích biến động chi phí

Biến động xảy ra do nhiều nguyên nhân, vừa chủ quan vừa khách quan. Các nhà quản lý xác định đúng các nguyên nhân gây ra biến động thì mới đưa ra được các biện pháp đúng đắn và kịp thời để chấn chỉnh hoặc phát huy các biến động đó theo hướng có lợi cho doanh nghiệp. Để làm được điều đó, đòi hỏi doanh nghiệp phải phân tích biến động chi phí giữa thực tế và tiêu chuẩn (định mức, ngân sách dự toán...) cho phép doanh nghiệp kiểm soát được chi phí.

### 5.2.2. Phân tích biến động doanh thu

#### Công thức

Biến động doanh thu được xác định từ công thức như sau:

Biến động tổng quát: Doanh thu thực tế – Doanh thu định mức

**Trong đó:** Doanh thu thực tế là mức doanh thu tương ứng với số lượng sản phẩm tiêu thụ thực tế.

Doanh thu định mức là mức doanh thu dự kiến ứng với số lượng sản phẩm tiêu thụ thực tế (còn gọi là doanh thu linh hoạt) và giá bán định mức.

$$\Delta g = (gbtt - gbđm) \times SL_{tt}$$

$$\Delta sl = (SL_{tt} - SL_{đm}) \times gbđm$$

Trong đó:

$\Delta g$ : Biến động về giá

$\Delta sl$ : Biến động về lượng

gbtt: Giá bán thực tế đơn vị

gbđm: Giá bán định mức/tiêu chuẩn đơn vị

SL<sub>tt</sub>: Số lượng thực tế

SL<sub>đm</sub>: Số lượng định mức/tiêu chuẩn

**Ví dụ:**

Giả sử trong tháng, công ty may Hưng Thịnh thực tế bán được 1.020 áo TH 14 với giá 250.000 đồng/áo.

Nhân viên kế toán quản trị phân tích các biến động liên quan tới doanh thu như sau:

- Biến động về giá:  $\Delta g = (gbtt - gbđm) \times SL_{tt}$

$$\Delta g = (250.000 - 220.000) \times 1.020 = 30.600.000 > 0 \text{ (thuận lợi)}$$

- Biến động về số lượng sản phẩm  $\Delta sl = (SL_{tt} - SL_{đm}) \times gbđm$

$$\Delta sl = (1.020 - 1.000) \times 220.000 = 4.400.000 > 0 \text{ (thuận lợi)}$$

- Biến động doanh thu = 30.600.000 + 4.400.000 = 35.000.000 đồng (thuận lợi).

**Nhận xét**

Biến động về doanh thu là biến động thuận lợi, mức doanh thu thực tế mà doanh nghiệp thu về cao hơn so với mức doanh thu định mức. Mức thuận lợi này có được nhờ vào giá bán thực tế cao hơn giá bán định mức 250 (nđ) thay vì 220 (nđ) góp phần làm tăng doanh thu 30.600 (nđ). Bên cạnh đó số lượng bán thực tế cao hơn so với số lượng định mức (1.020 sản phẩm thay vì 1.000 sản phẩm) góp phần làm doanh thu tăng thêm 4.400 (nđ). Biến động này có thể doanh nghiệp đã làm tốt công tác giới thiệu sản phẩm, khâu phân phối sản phẩm cũng như sản phẩm của công ty đã khẳng định được vị thế của mình trên thị trường.

### 5.2.3. Phân tích biến động nguyên vật liệu trực tiếp

**Công thức tính**

Biến động chi phí nguyên liệu trực tiếp được xác định bằng các công thức sau:

Biến động tổng quát: chi phí NVL trực tiếp thực tế - chi phí NVL trực tiếp định mức.

Trong đó:

$$\Delta g = (g_{tt} - g_{đm}) \times SL_{tt}$$

$$\Delta sl = (SL_{tt} - SL_{đm}) \times G_{đm}$$

Trong đó:

$\Delta g$ : Biến động về giá

$\Delta sl$ : Biến động về lượng

g<sub>tt</sub>: Đơn giá NVL thực tế

g<sub>đm</sub>: Đơn giá nguyên vật liệu định mức

SL<sub>tt</sub>: Số lượng NVL thực tế

SL<sub>đm</sub>: Số lượng NVL định mức/tiêu chuẩn

**Ví dụ**

Để minh họa cho việc tính toán biến động chi phí nguyên liệu trực tiếp, chúng ta sử dụng số liệu chi phí nguyên liệu trực tiếp của công ty may Hưng Thịnh. Giả sử rằng, trong một tháng, công ty đã mua 2.050 mét vải nguyên liệu với giá 45.000đ/m (bao gồm cả chi phí vận chuyển, bốc vác và đã trừ chiết khấu). Tất cả nguyên liệu trên đã được sử dụng để sản xuất 1.000 áo sơ mi.

Biến động chi phí nguyên liệu trực tiếp trong tháng của công ty Hưng Thịnh được nhân viên kế toán quản trị tính toán như sau:

$$\Delta g = (g_{tt} - g_{đm}) \times SL_{tt}$$

$$\Delta sl = (SL_{tt} - SL_{đm}) \times g_{đm}$$

Biến động về giá =  $(45.000 - 40.000) \times 2.050 = 10.250.000 > 0$  (không thuận lợi)

Biến động về lượng =  $(2.050 - 2.000) \times 40.000 = 2.000.000 > 0$  (không thuận lợi)

Biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp =  $10.250.000 + 2.000.000 = 12.250.000$  đồng (không thuận lợi).

**Nhận xét:**

Biến động về giá nguyên liệu trực tiếp là không thuận lợi, nguyên nhân dẫn đến biến động về giá này là do công ty mua nguyên liệu với giá thực tế cao hơn mức giá định mức 45 (nđ) so với 40 (nđ). Biến động về lượng nguyên liệu trực tiếp cũng là một biến động không thuận lợi vì lượng nguyên liệu thực tế sử dụng cao hơn lượng nguyên liệu định mức cho phép (2.050 mét vải so với 2.000 mét). Biến động này có thể do các nguyên nhân như: máy móc hoạt động không tốt, chất lượng của nguyên liệu, công nhân không lành nghề, v.v...

**5.2.4. Phân tích biến động nhân công trực tiếp**

Biến động chi phí nhân công trực tiếp được cấu tạo bởi biến động về đơn giá lao động và về lượng lao động và xác định trên cơ sở công thức tổng quát (4), (5), (6) như sau:

$$\Delta g = (g_{tt} - g_{đm}) \times SL_{tt}$$

$$\Delta sl = (SL_{tt} - SL_{đm}) \times G_{đm}$$

Trong đó:

$\Delta g$ : Biến động về giá

$\Delta sl$ : Biến động về lượng

g<sub>tt</sub>: Đơn giá nhân công thực tế

gđm: Đơn giá nhân công định mức

SLtt: Số giờ công thực tế

SLđm: Số giờ công định mức/tiêu chuẩn

**Ví dụ:** Để minh họa cho việc phân tích biến động của chi phí nhân công trực tiếp, chúng ta sử dụng số liệu về chi phí nhân công trực tiếp của công ty may Hưng Thịnh. Trong tháng công ty may Hưng Thịnh sản xuất 1.000 áo sơ mi với lượng thời gian lao động trực tiếp sử dụng là 1.300 giờ, với đơn giá nhân công thực tế là 56.250 đồng/giờ lao động trực tiếp.

Nhân viên kế toán quản trị phân tích biến động chi phí lao động trực tiếp bằng cách tính toán các biến động sau đây:

Biến động giá lao động:  $\Delta g = (g_{tt} - g_{đm}) \times SL_{tt}$

$$\Delta g = (56.250 - 62.500) \times 1.300 = (8.125.000) \text{ (tốt)}$$

Biến động hiệu suất lao động:  $\Delta sl = (SL_{tt} - SL_{đm}) \times g_{đm}$

$$\Delta sl = (1.300 - 1.200) \times 62.500 = 6.250.000 \text{ đồng (không tốt)}$$

Biến động chi phí nhân công trực tiếp =  $(8.125.000) + 6.250.000 = (1.875.000)$  (tốt)

**Nhận xét:** Biến động giá lao động âm 1.875.000 là biến động thuận lợi, nguyên nhân là do đơn giá tiền lương lao động thực tế (56.250 đồng/giờ lao động) thấp hơn đơn giá lao động định mức (62.500 đồng/giờ lao động) góp phần làm biến động chi phí biến đổi thuận lợi 8.125.000 đồng. Nhưng do biến động hiệu suất lao động 6.250.000 đồng là biến động không thuận lợi, bởi vì số giờ lao động thực tế để sản xuất 1.000 áo sơ mi (1.300 giờ), cao hơn số giờ lao động định mức cho phép để sản xuất khối lượng sản phẩm này (1.200 giờ), điều này có thể do trình độ công nhân lao động (công nhân mới vào nghề, hoặc chưa lành nghề)...

### 5.2.5. Phân tích biến động chi phí sản xuất chung

Dự toán linh hoạt là công cụ chủ yếu của nhân viên kế toán quản trị để kiểm soát chi phí sản xuất chung.

Dự toán linh hoạt là mức dự toán được lập cho nhiều mức hoạt động khác trong phạm vi hoạt động của công ty. Ví dụ: Chi phí điện phục vụ sản xuất là một chi phí biến đổi ước tính 10.000đ/giờ. Nhân viên kế toán sẽ thiết lập dự toán chi phí điện tại mức hoạt động 7.500 giờ, 6.000 giờ và 9.000 giờ.



Vào cuối kỳ, nhân viên kế toán quản trị so sánh chi phí sản xuất chung thực tế với chi phí sản xuất chung dự toán tại mức hoạt động thực tế tương ứng để phân tích biến động. Biến động chi phí sản xuất chung được phân tích theo hai thành phần: biến động chi phí sản xuất chung biến đổi và chi phí sản xuất chung cố định.

Để minh họa cho việc phân tích, chúng ta sử dụng số liệu chi phí sản xuất chung của công ty may Hưng Thịnh. Giả sử rằng, trong một tháng công ty may Hưng Thịnh sản xuất 1.000 áo sơ mi. Số giờ máy định mức để sản xuất một áo là 1,2 giờ (tính theo giờ công lao động trực tiếp). Như vậy, tổng số giờ máy định mức cho phép để sản xuất 1.000 áo là 1.200 giờ ( $1.000 \times 1,2$ ).

Bên cạnh đó, giả sử chi phí điện phục vụ sản xuất là một chi phí biến đổi, phát sinh với mức 50.000 đồng cho một giờ máy hoạt động và công ty phải dành 0,2 giờ/ áo để hoàn thiện áo:

- Dự toán chi phí sản xuất chung biến đổi:  $0,2 \text{ giờ} \times 50.000 \text{ đồng/giờ} = 10.000 \text{ đồng/áo}$ .
- Dự toán chi phí sản xuất chung cố định:  $1,2 \text{ giờ} \times 30.000 \text{ đồng/giờ} = 36.000 \text{ đồng/áo}$ .
- Dự toán chi phí sản xuất chung: 46.000 đồng/áo.

Từ các ghi chép của hệ thống kế toán chi phí, nhân viên kế toán xác định được chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh như sau:

- Chi phí sản xuất chung biến đổi thực tế: 11.275 (nd)
- Chi phí sản xuất chung cố định thực tế: 37.000 (nd)
- Tổng chi phí sản xuất chung thực tế: 48.000 (nd)

Các ghi chép của nhà quản lý sản xuất cho thấy rằng số giờ máy thực tế sử dụng để sản xuất 1.000 áo trong tháng là 1.300 giờ.

Với những thông tin trên, chúng ta tiến hành phân tích biến động chi phí sản xuất chung trong tháng của công ty may Hưng Thịnh.

**a. Biến động chi phí sản xuất chung biến đổi**

Việc tính toán biến động chi phí sản xuất chung biến đổi, về cơ bản, giống với việc tính toán biến động chi phí nguyên vật liệu và chi phí nhân công trực tiếp.

Biến động giá lao động:

$$\begin{aligned} \Delta g &= (g_{tt} - g_{đm}) \times SL_{tt} \\ &= (55.000 - 50.000) \times 205 = 1.025.000 \text{ (không thuận lợi)} \end{aligned}$$

Biến động hiệu suất lao động:

$$\begin{aligned} \Delta sl &= (SL_{tt} - SL_{đm}) \times G_{đm} \\ &= (205 - 200) \times 50.000 = 250.000 \text{ (không thuận lợi)} \end{aligned}$$

Biến động hiệu suất sản xuất chung =  $1.025.000 + 250.000 = 1.275.000$  đồng (không thuận lợi).

Trong đó: Giá thực tế: 55.000 đồng/giờ, số giờ công thực tế là 205 giờ.

**Nhận xét:**

So sánh chi phí sản xuất chung thực tế với chi phí sản xuất chung dự toán (trong dự toán linh hoạt ở mức hoạt động 2,00 giờ công) chúng ta nhận thấy chi phí sản xuất chung thực tế của công ty may Hưng Thịnh cao hơn chi phí sản xuất chung dự toán 1.275.000 đồng ( $1.025.000 + 250.000$ ). Biến động này được tổng hợp từ biến động giá sản xuất chung 1.025.000 đồng và biến động hiệu suất 250.000 đồng. Cả hai biến động này đều không thuận lợi. Nguyên nhân của sự biến động này là do chi phí sản xuất chung biến đổi thực tế vượt mức chi phí sản xuất chung biến đổi cho phép (tạo ra biến động giá), đồng thời số giờ máy thực tế cũng cao hơn số giờ định mức cho phép (tạo ra biến động hiệu suất).



**b. Biến động chi phí sản xuất chung cố định**

Phân tích biến động chi phí sản xuất chung cố định hoàn toàn khác với phân tích các chi phí biến đổi. Biến động chi phí sản xuất chung cố định được phân tích thành hai thành phần là biến động dự toán sản xuất chung cố định (fixed-overhead budget variance) và biến động hiệu suất sản xuất chung cố định (fixed-overhead volume variance).

$$\text{Biến động dự toán sản xuất chung cố định} = \text{Chi phí sản xuất chung thực tế} - \text{Chi phí sản xuất chung dự toán}$$

$$\text{Biến động hiệu suất sản xuất chung cố định} = \text{Chi phí sản xuất chung dự toán} - \text{Chi phí sản xuất chung phân bổ}$$

$$\text{Chi phí sản xuất chung phân bổ} = \text{Đơn giá sản xuất cố định ước tính} \times \text{Số giờ tiêu chuẩn cho phép}$$

Với số liệu của công ty may Hưng Thịnh, biến động chi phí sản xuất chung cố định của công ty được tính toán như sau:

$$\begin{aligned} \text{Biến động dự toán sản xuất chung cố định} &= \text{Chi phí sản xuất chung thực tế} - \text{Chi phí sản xuất chung dự toán} \\ &= 37.000.000 - 36.000.000 \\ &= 1.000.000 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Biến động hiệu suất sản xuất chung cố định} &= \text{Chi phí sản xuất chung dự toán} - \text{Chi phí sản xuất chung phân bổ} \\ &= 36.000.000 - 30.000 \times 1.150 \text{ giờ} \\ &= 1.500.000 \text{ đồng} \end{aligned}$$

**Nhận xét:**

Cả biến động dự toán chi phí sản xuất chung cố định và biến động hiệu suất chi phí sản xuất chung cố định đều không thuận lợi. Biến động dự toán sản xuất chung không thuận lợi bởi vì chi phí cố định sản xuất chung thực tế lớn hơn dự toán chi phí sản xuất chung cố định. Biến động này có ý nghĩa thực sự trong kiểm soát chi phí sản xuất chung cố định vì nó so sánh các chi phí thực tế phát sinh so với số liệu dự toán.

Biến động hiệu suất sản xuất chung cố định không có ý nghĩa nhiều trong việc kiểm soát chi phí sản xuất chung cố định. Nguyên nhân xảy ra biến động hiệu suất sản xuất chung cố định là do mức hoạt động kế hoạch (số giờ theo kế hoạch) và số giờ tiêu chuẩn cho phép khác nhau.

Trên thực tế, việc phân tích biến động chi phí sản xuất chung thường được các doanh nghiệp phân tích cho dự toán linh hoạt với các mức sản xuất khác nhau. Và khi đó doanh nghiệp thường phải lập bảng dự toán linh hoạt.

Ví dụ:

Dự toán tĩnh (cố định)			
Số giờ máy		1.200	
Dự toán chi phí khấu hao cố định	36.000.000 đ		
Dự toán linh hoạt			
Số giờ máy	1.000	1.200	1.500
Dự toán chi phí khấu hao cố định	30.000.000	36.000.000	45.000.000

Mức linh hoạt được lập cho 3 mức hoạt động 1.000, 1.200 và 1.500 sản phẩm

### 5.3. Kiểm soát biến động chi phí

#### 5.3.1. Mức ý nghĩa của biến động

Các nhà quản lý không có nhiều thời gian để kiểm tra và xác định nguyên nhân của tất cả các biến động. Phương pháp quản lý theo ngoại lệ (management by exception) sẽ giúp nhà quản lý tập trung thời gian và nỗ lực vào việc kiểm soát các biến động có ý nghĩa. Khi nào một biến động cần được kiểm soát, khi nào thì bỏ qua?

- Độ lớn của biến động:

Nhà quản lý thường quan tâm đến những biến động có giá trị lớn về cả số tuyệt đối và số tương đối. Số tương đối của biến động cung cấp thông tin tốt hơn cho nhà quản lý trong việc kiểm soát.

- Tần suất xuất hiện:

Những biến động lặp đi lặp lại liên tục cần được kiểm soát chặt chẽ hơn những biến động thỉnh thoảng mới phát sinh.

- Xu hướng của biến động:

Những biến động có xu hướng tăng dần theo thời gian là những biến động cần xác định nguyên nhân và kiểm soát.

- Khả năng kiểm soát được biến động:

Những biến động mà những người bên trong tổ chức có khả năng kiểm soát được thì cần tiến hành kiểm soát hơn những biến động mà tổ chức không có khả năng kiểm soát. Ví dụ, khi mức giá nguyên liệu tăng do sự biến động giá của thị trường thì nằm ngoài khả năng kiểm soát của nhà quản lý.



- Lợi ích và chi phí của việc kiểm soát:

Quyết định nên kiểm soát một biến động hay không cần phải xem xét sự đánh đổi giữa lợi ích và chi phí để thực hiện việc kiểm soát.

- Các biến động thuận lợi:

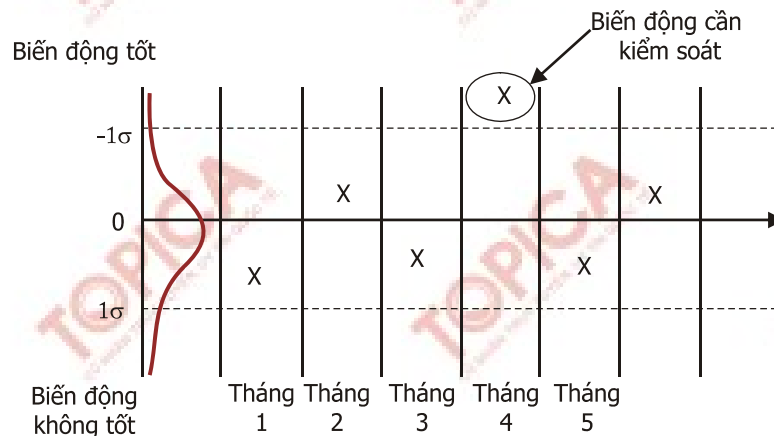
Những biến động thuận lợi cũng cần được xem xét để phát huy và cải tiến.

**5.3.2. Nguyên nhân của biến động**

Biến động chi phí sản xuất được gây ra bởi nhiều nguyên nhân khác nhau. Ví dụ, biến động hiệu suất nhân công trực tiếp có thể do công nhân thiếu kinh nghiệm, công nhân làm việc kém hiệu quả, chất lượng nguyên liệu không tốt, máy móc thiết bị bảo trì kém, công nhân lơ đãng trong quá trình sản xuất, hoặc nhiều nguyên nhân khác. Ngoài những nguyên nhân chủ quan kể trên, biến động chi phí có thể do những nguyên nhân ngẫu nhiên. Ví dụ: biến động hiệu suất lao động có thể do tinh thần của công nhân không được tốt, công nhân bị mệt mỏi, hoặc bị ảnh hưởng bởi sự thay đổi thời tiết,...

Biểu đồ kiểm tra thống kê (statistical chart) có thể giúp nhà quản lý xác định biến động nào được gây ra bởi những nguyên nhân ngẫu nhiên, biến động nào được gây ra bởi nguyên nhân chủ quan cần được kiểm soát.

Một biểu đồ kiểm tra thống kê biểu diễn biến động chi phí theo thời gian và so sánh những biến động này với một giá trị tới hạn (critical value). Nhà quản lý giả thiết rằng biến động chi phí tuân theo một phân phối xác suất chuẩn, với số trung bình là  $\mu = 0$  và độ lệch chuẩn là  $\sigma$ . Giá trị tới hạn được chọn có thể là " $\mu \pm \sigma$ " hoặc " $\mu \pm 2\sigma$ " hoặc " $\mu \pm 3\sigma$ ". Khi một biến động vượt qua giá trị này, biến động đó cần được kiểm soát. Sơ đồ 5.1 là một dạng biểu đồ kiểm tra, với giá trị tới hạn được xác định là " $\mu \pm \sigma$ ". Biểu đồ này cho thấy, biến động trong tháng 4 là một biến động cần kiểm soát vì giá trị biến động này vượt quá giá trị tới hạn.



**Hình 5.1: Biểu đồ kiểm soát**

**5.3.3. Trách nhiệm**

Việc kiểm soát biến động có thể thực hiện được bằng nỗ lực của các nhà quản lý trong tổ chức. Việc xác định nhà quản lý nào ở vào vị trí tốt nhất để kiểm soát một loại biến động chi phí đóng vai trò quan trọng trong việc kiểm soát biến động chi phí.

**Biến động giá nguyên vật liệu:** Thông thường nhà quản lý bộ phận cung ứng sẽ chịu trách nhiệm chính trong việc kiểm soát biến động giá. Tuy nhiên, nhiều trường hợp, nhà quản lý này không hoàn toàn kiểm soát được biến động này. Chẳng hạn, mức giá cao có thể do sự biến động giá của thị trường hoặc nguyên liệu mua vào đòi hỏi có chất lượng tốt thì mức giá sẽ cao hơn bình thường.



**Biến động lượng nguyên liệu:** Nhà quản lý sản xuất thường chịu trách nhiệm chính trong kiểm soát biến động này. Tuy nhiên, nếu lượng nguyên liệu sử dụng thực tế cao hơn lượng tiêu chuẩn cho phép có thể do nguyên liệu mua vào có chất lượng kém, dẫn đến sự lãng phí nguyên liệu. Trong trường hợp này, người quản lý sản xuất không có khả năng kiểm soát được.

**Biến động giá lao động:** Biến động này thường phát sinh do việc bố trí lao động không hợp lý. Chẳng hạn như việc phân công một công nhân có tay nghề cao và nhiều kinh nghiệm làm một công việc đòi hỏi ít kỹ năng. Thông thường, người quản lý sản xuất đóng vai trò chính trong việc kiểm soát biến động này.

**Biến động hiệu suất lao động:** Việc sử dụng thời gian lao động không hiệu quả sẽ tạo ra biến động về hiệu suất lao động. Một lần nữa, người quản lý sản xuất sẽ chịu trách nhiệm kiểm soát biến động hiệu suất lao động.

Một điều cần lưu ý là việc phân tích biến động phải được sử dụng như một phương tiện để hỗ trợ và giúp đỡ những người quản lý trực tiếp để đạt được các mục tiêu mà họ đã góp phần đề ra trong doanh nghiệp. Việc tìm ra nguyên nhân dẫn đến các biến động không có lợi cho doanh nghiệp là để tìm các biện pháp nhằm khắc phục và cải thiện chúng chứ không phải là quy trách nhiệm cho một người nào đó, vì việc làm này thường chỉ phá hoại các mục tiêu mà doanh nghiệp đã đặt.

**TÓM LƯỢC CUỐI BÀI**

Hệ thống chi phí định mức có hai mục đích: kiểm soát chi phí và tính giá thành sản phẩm. Nhân viên kế toán quản trị phối hợp với các nhà quản lý trong tổ chức để thiết lập các định mức chi phí sản xuất, bao gồm định mức nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp, và sản xuất chung bằng cách sử dụng phương pháp thống kê kinh nghiệm hoặc phân tích công việc. Định mức chi phí được nhân viên kế toán sử dụng làm “chuẩn mực” để so sánh với các chi phí thực tế phát sinh. Để phục vụ cho việc phân tích và kiểm soát biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp, nhân viên kế toán quản trị sẽ tính toán các biến động giá và biến động lượng nguyên vật liệu, biến động giá và biến động hiệu suất lao động.

Trong việc kiểm soát chi phí sản xuất chung, nhân viên kế toán quản trị dựa vào dự toán linh hoạt, là dự toán sản xuất chung được lập theo nhiều mức hoạt động khác nhau trong phạm vi hoạt động của tổ chức. Chi phí sản xuất chung thực tế sẽ được so sánh với chi phí sản xuất chung dự toán tại mức hoạt động thực tế. Các biến động sau đây sẽ được tính toán và phân tích: biến động giá và biến động hiệu suất chi phí sản xuất chung biến đổi, biến động dự toán và biến động hiệu suất chi phí sản xuất chung cố định.

Các biến động chi phí sẽ được xác định và phân tích nguyên nhân biến động bằng phương pháp quản lý theo ngoại lệ, tức là chỉ tập trung xác định nguyên nhân của các biến động có ý nghĩa. Các nhà quản lý xác định mức ý nghĩa của các biến động dựa vào kinh nghiệm và sự phán đoán chủ quan. Biến động có giá trị lớn (về cả số tương đối và tuyệt đối), biến động lặp lại thường xuyên, biến động có xu hướng tăng dần, và biến động mà tổ chức có khả năng kiểm soát là những biến động cần phân tích xác định nguyên nhân để kiểm soát.

Các biến động chi phí khác nhau trong một tổ chức do nhiều người quản lý khác nhau chịu trách nhiệm xác định nguyên nhân biến động và kiểm soát. Việc kiểm soát biến động có thể thực hiện được bằng nỗ lực và sự phối hợp của các nhà quản lý trong tổ chức. Việc xác định nhà quản lý nào ở vào vị trí tốt nhất để kiểm soát một loại biến động chi phí đóng vai trò quan trọng trong việc kiểm soát biến động chi phí.

**CÂU HỎI ÔN TẬP**

1. Hãy liệt kê ba thành phần của một hệ thống kiểm soát chi phí. Giải thích cơ chế hoạt động của hệ thống này.
2. Trình bày hai phương pháp xây dựng chi phí định mức (chi phí tiêu chuẩn).
3. Phân biệt định mức lý tưởng và định mức thực tế. Theo bạn, loại định mức nào có tác dụng tốt trong việc thúc đẩy người lao động làm việc tốt?
4. Định mức giá và định mức lượng nguyên vật liệu trực tiếp được xây dựng như thế nào?
5. Biến động giá nguyên vật liệu được diễn giải như thế nào? Nhà quản lý nào đóng vai trò chính trong việc kiểm soát biến động này?
6. Nguyên nhân biến động lượng nguyên vật liệu trực tiếp là gì? Nhà quản lý nào đóng vai trò chính trong việc kiểm soát biến động này?
7. Định mức giá và định mức lượng thời gian nhân công trực tiếp được xác định như thế nào?
8. Biến động giá lao động trực tiếp là gì? Liệt kê một số nguyên nhân gây ra biến động giá lao động trực tiếp? Nhà quản lý nào đóng vai trò chính trong việc phân tích nguyên nhân và kiểm soát biến động này?
9. Biến động hiệu suất nhân công trực tiếp là gì? Các nguyên nhân gây ra biến động này là gì? Nhà quản lý nào đóng vai trò chính trong việc phân tích nguyên nhân và kiểm soát biến động này?
10. Sự thay đổi công nghệ ảnh hưởng như thế nào đến việc phân bổ chi phí sản xuất chung?
11. Khi dự toán chi phí sản xuất chung linh hoạt, nhân viên kế toán quản trị phải lựa chọn một đại lượng đo lường mức hoạt động phù hợp? Hãy cho biết, những nhân tố nào ảnh hưởng đến việc lựa chọn đại lượng đo lường mức hoạt động này?
12. Giải thích biến động giá chi phí sản xuất chung biến đổi.
13. Giải thích biến động hiệu suất chi phí sản xuất chung biến đổi. Biến động này khác với biến động hiệu suất nhân công trực tiếp ở chỗ nào?
14. Giữa biến động dự toán và biến động hiệu suất sản xuất chung cố định, biến động nào có ý nghĩa trong việc kiểm soát chi phí sản xuất chung cố định?
15. Liệt kê năm nhân tố mà nhà quản lý thường xem xét khi xác định các biến động cần được xác định nguyên nhân và kiểm soát.

**BÀI TẬP THỰC HÀNH**

**Bài 5.1.** Công ty trách nhiệm hữu hạn C chuyên sản xuất pho mát. Trong tháng 1 năm 200N, công ty lập dự toán sẽ sản xuất 60.000 bánh pho mát, với lượng nguyên liệu dự toán tiêu hao là 15.000 kg. Giá mua ước tính mỗi kg nguyên liệu là 50.000 đồng. Số liệu chi phí thực tế được ghi nhận trong tháng 1 năm 200N như sau:

Số lượng bánh pho mát sản xuất: 60.800 bánh pho mát

Lượng nguyên liệu sử dụng: 16.000 kg

Giá mua nguyên liệu: 48.000 đồng/kg

**Yêu cầu:** Tính biến động giá và biến động lượng nguyên vật liệu trực tiếp trong tháng 1 năm 200N.

**Bài 5.2:** Công ty H thiết lập định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và nhân công trực tiếp cho một đơn vị sản phẩm của công ty như sau:

Nguyên vật liệu trực tiếp	Nhân công trực tiếp
2kg/sản phẩm	3 giờ/sản phẩm
Đơn giá: 7.000 đồng/kg	Đơn giá: 18.000 đồng/giờ

Lượng nguyên vật liệu mua vào trong tháng là 5.000 kg, với giá mua 7.300 đồng/kg. Chi phí thực tế phát sinh trong tháng để sản xuất 2.000 đơn vị sản phẩm được ghi nhận như sau:

- Nguyên liệu trực tiếp: 4.200kg.
- Nhân công trực tiếp: 6.450 giờ và chi phí nhân công trực tiếp là 109.650.000 đồng.

**Yêu cầu:**

1. Tính biến động giá và biến động lượng nguyên vật liệu trực tiếp. Những biến động này là thuận lợi hay không thuận lợi?
2. Tính biến động giá và biến động hiệu suất nhân công trực tiếp. Những biến động này là thuận lợi hay không thuận lợi?

**Bài 5.3:** Công ty ABC sản xuất lon đựng nước giải khát. Chi phí định mức để sản xuất một thùng (gồm 144 lon) được nhân viên kế toán quản trị, nhà quản lý sản xuất, và các kỹ sư phụ trách công nghệ thiết lập như sau:

Nguyên vật liệu trực tiếp	Nhân công trực tiếp
4kg/sản phẩm	0,25 giờ/sản phẩm
Đơn giá: 800 đồng/kg	Đơn giá: 16.000 đồng/giờ

Lượng nguyên vật liệu trực tiếp mua vào là 240.000kg, với giá mua 810 đồng/kg. Chi phí thực tế phát sinh để sản xuất 50.000 thùng lon được ghi nhận như sau:

- Nguyên liệu trực tiếp: Lượng sử dụng là 210.000kg
- Nhân công trực tiếp: 13.000 giờ và chi phí nhân công trực tiếp là 221.000.000 đồng

**Yêu cầu:**

1. Sử dụng công thức tính toán biến động để xác định biến động giá và biến động lượng nguyên vật liệu. Những biến động này là thuận lợi hay không thuận lợi?

2. Tính biến động giá và biến động hiệu suất nhân công trực tiếp. Những biến động này là thuận lợi hay không thuận lợi?

**Bài 5.4:** Số liệu về chi phí dự toán và chi phí thực tế được thu thập từ Công ty điện tử ABC trong tháng 5 năm 2010 như sau:

Số liệu dự toán:

Đơn giá sản xuất chung biến đổi ước tính: 7.000 đồng/giờ lao động

Số giờ lao động định mức: 2 giờ/1 sản phẩm

Chi phí sản xuất chung cố định dự toán: 100.000.000 đồng

Sản lượng dự toán: 25.000 sản phẩm

Số liệu thực tế:

Chi phí sản xuất chung biến đổi thực tế: 320.000.000 đồng

Số giờ lao động thực tế: 50.000 giờ

Chi phí sản xuất chung cố định thực tế: 98.000.000 đồng

Sản lượng thực tế: 20.000 sản phẩm

**Yêu cầu:** Sử dụng công thức để tính toán các biến động sau đây và cho biết mỗi biến động tính toán được là thuận lợi hay không thuận lợi? Nguyên nhân có thể của từng biến động là gì?

1. Biến động giá sản xuất chung biến đổi.
2. Biến động hiệu suất sản xuất chung biến đổi.
3. Biến động dự toán sản xuất chung cố định.
4. Biến động hiệu suất (biến động khối lượng) sản xuất chung cố định.



## BÀI 6: SỬ DỤNG THÔNG TIN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ ĐỂ RA QUYẾT ĐỊNH VỀ GIÁ



### Giới thiệu

Quyết định giá của các nhà quản trị doanh nghiệp sẽ tác động đến tất cả các lĩnh vực hoạt động của doanh nghiệp, ảnh hưởng đến kết quả cuối cùng của doanh nghiệp. Trong bài này chúng ta sẽ đề cập đến việc sử dụng các thông tin kế toán quản trị để ra quyết định về giá – đầu ra của doanh nghiệp.

### Nội dung

- Tầm quan trọng của quyết định giá bán.
- Các nhân tố ảnh hưởng đến quyết định giá bán.
- Các phương pháp định giá.

### Thời lượng học

- 4 tiết

### Mục tiêu

Sau khi học bài này, học viên có thể:

- Nắm được tầm quan trọng của quyết định giá bán.
- Phân tích được các nhân tố ảnh hưởng đến quyết định giá bán của doanh nghiệp.
- Nắm vững các phương pháp định giá bán cơ bản của doanh nghiệp.

**TÌNH HUỐNG KHỞI ĐỘNG BÀI****Tình huống dẫn nhập**

Công ty may Hưng Thịnh thiết kế và sản xuất một loại áo sơ mi mới, trên cùng dây chuyền sản xuất.

**Câu hỏi**

Bạn là nhân viên kế toán quản trị của công ty, được Ban Giám đốc đề nghị đưa ra các phương án giá bán khác nhau để Ban Giám đốc quyết định. Bạn sẽ làm gì?

**6.1. Tâm quan trọng và các nhân tố ảnh hưởng đến quyết định giá bán**

**6.1.1. Tâm quan trọng của quyết định giá bán**

Quyết định về giá bán sản phẩm hoặc dịch vụ là một trong những quyết định quan trọng nhất và khó khăn mà nhà quản lý phải thực hiện. Lý do là vì việc xác định giá sản phẩm không phải chỉ là một quyết định của quá trình tiếp thị hoặc một quyết định có tính chất tài chính, đúng hơn, đó là một quyết định có liên quan đến tất cả các lĩnh vực hoạt động của công ty, và vì vậy nó ảnh hưởng đến toàn công ty. Vì mức giá tính cho một sản phẩm có ảnh hưởng lớn đến việc quyết định khối lượng khách hàng sẽ mua sản phẩm đó và do vậy nó sẽ ảnh hưởng đến thu nhập và thị phần của công ty. Nếu doanh thu không bù đắp được tất cả các chi phí của công ty thì trong tương lai công ty sẽ không thể tồn tại. Điều này luôn đúng, cho dù các chi phí được kiểm soát chặt chẽ và người quản lý có sáng tạo trong công việc thực hiện các nhiệm vụ của mình như thế nào đi nữa.



Trong bài này, chúng ta sẽ nghiên cứu các quyết định về giá bán, trong đó nhấn mạnh đến vai trò của thông tin kế toán quản trị, đặc biệt là thông tin về chi phí. Mục đích chính của bài này là xem xét một số khái niệm chi phí đã được triển khai trong các bài trước và nghiên cứu các loại chi phí này được áp dụng như thế nào vào quá trình định giá.

**6.1.2. Các nhân tố ảnh hưởng đến quyết định giá bán**

Các nhân tố quan trọng ảnh hưởng đến quyết định về giá bán sản phẩm hoặc dịch vụ bao gồm:

- Nhu cầu của khách hàng.
- Chi phí sản xuất, bán hàng.
- Các hành động của đối thủ cạnh tranh.
- Các vấn đề về luật pháp, chính trị, hình ảnh của công ty trong dân chúng.
- **Nhu cầu của khách hàng**

Nhu cầu của khách hàng là một nhân tố quan trọng nhất ảnh hưởng đến tất cả các hoạt động của một doanh nghiệp, từ việc thiết kế sản phẩm cho đến việc thiết lập giá bán. Nhà quản lý phải xem xét mức giá mà khách hàng sẵn sàng chi trả cho sản phẩm và dịch vụ. Tất nhiên nhà quản lý phải xem xét giá bán đặt trong mối quan hệ với chất lượng sản phẩm mà khách hàng mong muốn. Hai yếu tố này có tính đánh đổi lẫn nhau. Các doanh nghiệp thường sử dụng các nghiên cứu thị trường, thực nghiệm tiếp thị sản phẩm, v.v... để thu thập các thông tin quan trọng này.

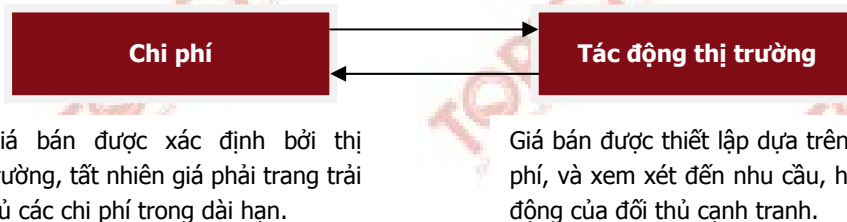


Để xác định cầu của một loại sản phẩm hàng hóa dịch vụ nào đó, bộ phận bán hàng và marketing phải nghiên cứu thị trường thông qua các điều tra, thống kê và các thông tin phản hồi về sản phẩm từ phía khách hàng.

Nghiên cứu thị trường cho sản phẩm của một dự án còn phải điều tra những khoảng trống còn lại của cầu sản phẩm, của dự án. Cụ thể là các khoảng trống thị trường mà sản phẩm của dự án còn có thể chen chân vào, là hiệu số giữa cung và cầu hiện tại trên thị trường về sản phẩm của dự án.

- **Chi phí sản xuất bán hàng**

Chi phí là một yếu tố quan trọng cần được xem xét kỹ lưỡng khi quyết định về giá bán của sản phẩm và dịch vụ. Trong hầu hết các ngành công nghiệp, cả yếu tố về thị trường và chi phí cùng được xem xét khi định giá bán. Không có doanh nghiệp nào có thể định giá bán sản phẩm hoặc dịch vụ của mình dưới chi phí sản xuất trong dài hạn. Và cũng không có nhà quản lý nào ra quyết định về giá mà không xem xét đến thị trường. Các thiết lập giá bán có thể tóm tắt trong sơ đồ sau đây:



Các ngành nghề khác nhau thì việc xác định giá bán dựa trên cơ sở chi phí sẽ rất khác nhau. Việc xác định giá bán phải dựa trên cả cơ sở chi phí và cân bằng với các thế lực của thị trường như phản ứng của khách hàng và của các đối thủ cạnh tranh.

- **Đối thủ cạnh tranh**

Một doanh nghiệp không thể định giá bán mà không để ý đến sản phẩm và chiến lược định giá của các doanh nghiệp cạnh tranh. Các doanh nghiệp thường tìm cách thu thập thông tin để dự báo các hành vi của đối thủ cạnh tranh, nếu không doanh thu của doanh nghiệp sẽ bị mất mỗi khi các đối thủ cạnh tranh định giá bán thấp hơn cho các sản phẩm cùng loại với chất lượng tương đương.



- **Các yếu tố khác**

Ngoài ra, trong khi định giá bán nhà quản lý cũng phải xem xét đến những vấn đề về luật pháp, chính trị, và hình ảnh của doanh nghiệp trước công chúng. Ví dụ như chính sách chống phá giá một loại hàng hóa nào đó có ảnh hưởng đến sự xáo trộn nền kinh tế nói chung, hay những quy định về giá trần cho các sản phẩm sẽ có tác động đến hoạt động của các doanh nghiệp và ngay cả đến đời sống của đại đa số người dân...

## 6.2. Các phương pháp định giá

Kế toán quản trị sử dụng các thông tin của kế toán quản trị để đưa ra quyết định về giá bán dựa trên chi phí của doanh nghiệp. Đây là cơ sở đầu tiên trong chính sách định giá.

Về nguyên tắc, nhà quản trị sử dụng chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm làm mức giá sàn (floor price) từ đó quyết định các giá bán trong ngắn hạn và trong dài hạn.

Công thức tổng quát:

$$\text{Giá bán} = \text{Chi phí} + (\text{tỷ lệ cộng thêm vào chi phí} \times \text{Chi phí})$$

Khái niệm chi phí ở đây có thể được hiểu là chi phí đơn vị, cũng có thể là chi phí sản xuất đơn vị hay chi phí biến đổi. Tỷ lệ (mức) cộng thêm vào chi phí này được xác định tùy thuộc vào số liệu chi phí nào được sử dụng trong công thức định giá sao cho công ty đạt được lợi nhuận mục tiêu.

### 6.2.1. Định giá dựa trên giá thành sản xuất

Đây là phương pháp mà hầu hết các nhà quản trị áp dụng để xác định giá bán vì: (1) họ có nhiều loại sản phẩm hàng hóa, dịch vụ để bán và không đủ thời gian phân tích cầu và chi phí biên cho từng loại sản phẩm. (2) Mặc dù giá sản phẩm bị chi phối bởi các thế lực thị trường nhưng các nhà quản trị vẫn có một cơ sở ban đầu để xác định giá bán, chính là chi phí. (3) Giá bán không thể nào thấp hơn giá vốn. Doanh nghiệp luôn tìm cách có được giá bán đủ trang trải và bù đắp chi phí.

Theo phương pháp xác định giá bán trên giá thành sản xuất, ta có:

$$\text{Giá bán} = \text{Giá thành sản xuất} (1 + \% \text{ cộng thêm})$$

Nói cách khác, theo phương pháp này, giá bán dựa trên toàn bộ chi phí sản xuất bao gồm cả chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp (Absorption (or full) manufacturing).

Bên cạnh đó, nhà quản trị có thể áp dụng phương pháp Tổng chi phí (all cost) để xác định giá bán, khi đó:

$$\text{Giá bán} = \text{Tổng chi phí} (1 + \% \text{ cộng thêm})$$

Khi đó tổng chi phí sẽ bao gồm cả chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất (chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp).

### 6.2.2. Định giá dựa trên chi phí biến đổi (Variable cost)

Phương pháp này chỉ dựa trên tổng chi phí biến đổi, bao gồm cả chi phí biến đổi ở khâu sản xuất và chi phí biến đổi ở khâu bán hàng và quản lý doanh nghiệp (hay là chi phí ngoài sản xuất – chi phí lưu thông).

$$\text{Giá bán} = \text{Chi phí biến đổi} (1 + \% \text{ cộng thêm})$$

#### Ví dụ

Có số liệu về các khoản mục chi phí tính giá thành một sản phẩm tại một công ty như sau:

Khoản mục chi phí	Số tiền (nghìn đồng)
Chi phí sản xuất trực tiếp biến đổi	400
Phân bổ chi phí sản xuất chung biến đổi	250
Tổng chi phí sản xuất	650
Chi phí bán hàng và chi phí quản lý biến đổi	50
Phân bổ chi phí bán hàng và chi phí quản lý biến đổi	100
Tổng chi phí	800
Chi phí sản xuất biến đổi	400
Chi phí bán hàng và chi phí quản lý biến đổi	50
Tổng chi phí biến đổi	450

Khi đó giá bán của công ty sẽ được xác định như sau:

(1) Căn cứ vào chi phí sản xuất biến đổi:

$$\begin{aligned} \text{Giá bán} &= \text{Chi phí sản xuất biến đổi} (1 + \% \text{ cộng thêm}) \\ &= 400 (1 + 131,25\%) = 925 \text{ (nđ)} \end{aligned}$$

(2) Căn cứ vào tổng chi phí sản xuất:

$$\begin{aligned} \text{Giá bán} &= \text{Chi phí sản xuất} (1 + \% \text{ cộng thêm}) \\ &= 650 \times (1 + 42,3\%) = 925 \text{ (nđ)} \end{aligned}$$

(3) Căn cứ vào tổng chi phí:

$$\begin{aligned} \text{Giá bán} &= \text{Tổng chi phí} (1 + \% \text{ cộng thêm}) \\ &= 800 \times (1 + 15,63\%) = 925 \text{ (nđ)} \end{aligned}$$

(4) Căn cứ vào chi phí biến đổi:

$$\begin{aligned} \text{Giá bán} &= \text{Chi phí biến đổi} (1 + \% \text{ cộng thêm}) \\ &= 450 \times (1 + 105,562\%) = 925 \text{ (nđ)} \end{aligned}$$

Vậy làm thế nào để xác định được tỷ lệ cộng thêm?

Nguyên tắc xác định phần cộng thêm là dựa trên lợi nhuận, cụ thể là dựa trên suất sinh lời đòi hỏi của vốn đầu tư (RROI – required Return on Investment).

**Ví dụ:** Tổng vốn đầu tư trung bình hàng năm của công ty sản xuất máy tính SUNTAC là 300.000 USD; RROI là 20%, lợi nhuận đòi hỏi hằng năm là 60.000 (nđ) (20% vốn đầu tư trung bình hằng năm).

Trong năm 200N, công ty sản xuất 480 sản phẩm, bình quân mỗi tháng là 40 sản phẩm.

Như vậy, lợi nhuận đòi hỏi bình quân cho mỗi sản phẩm là:  $60.000/480 = 125$  (nđ)

Các dữ liệu chi phí cho năm 200N được mô tả ở bảng sau:

Khoản mục chi phí	Số tiền	Tổng cộng
Chi phí biến đổi:		
– Sản xuất	192.000	
– Bán hàng và quản lý	24.000	
Cộng chi phí biến đổi		216.000
Chi phí cố định:		
– Sản xuất	120.000	
– Bán hàng và quản lý	48.000	
Cộng chi phí cố định		168.000
Tổng chi phí		384.000

Vì khối lượng sản phẩm sản xuất trong năm 200N là 480 sản phẩm, do vậy, tổng chi phí bình quân cho 1 sản phẩm sẽ là:  $384.000/480 = 800$  USD.

Giá bán được xác định tổng quát như sau:

Giá bán = Tổng chi phí + lợi nhuận mục tiêu =  $800 + 125 = 925$ .

(a) Tỷ lệ cộng thêm theo tổng chi phí sẽ là:

$$\begin{aligned} & \text{Lợi nhuận đòi hỏi}/(\text{khối lượng sản phẩm} \times \text{tổng chi phí 1 sản phẩm}) \\ & = 60.000/(480 \times 800) \text{ hay } = 125/800 = 0,1563 \text{ (hay 15,63\%)} \end{aligned}$$

(b) Tỷ lệ cộng thêm theo tổng chi phí biến đổi:

$$\begin{aligned} \text{Tỷ lệ cộng thêm theo chi phí biến đổi} &= \frac{\text{Lợi nhuận mục tiêu} + \text{Tổng chi phí cố định}}{\text{Khối lượng sản phẩm} \times \text{chi phí biến đổi 1 sản phẩm}} \\ &= \frac{60.000 + 168.000}{480 \times 450} = 1,0556 \text{ (hay 105,56\%)} \end{aligned}$$

(c) Tỷ lệ cộng thêm theo chi phí sản xuất biến đổi:

$$\text{Tỷ lệ cộng thêm theo chi phí sản xuất biến đổi} = \frac{\text{Lợi nhuận mục tiêu} + \text{Các chi phí còn lại}}{\text{Khối lượng sản phẩm} \times \text{Chi phí sản xuất biến đổi 1 sản phẩm}}$$

Trong đó:

Chi phí bán hàng và chi phí quản lý biến đổi: 24.000

Chi phí bán hàng và chi phí quản lý cố định: 48.000

Chi phí sản xuất cố định: 120.000

Tổng chi phí còn lại: 192.000

Thay giá trị vào công thức chúng ta có:

$$\text{Tỷ lệ cộng thêm theo chi phí sản xuất biến đổi} = \frac{60.000 + 192.000}{480 \times 400} = 1,3125 \text{ (hay 131,25\%)}$$

(d) Tỷ lệ cộng thêm theo tổng chi phí sản xuất:

$$\begin{aligned} \text{Tỷ lệ cộng thêm theo tổng chi phí sản xuất} &= \frac{\text{Lợi nhuận mục tiêu} + \text{Tổng chi phí bán hàng và quản lý}}{\text{Khối lượng sản phẩm} \times \text{Chi phí sản xuất 1 sản phẩm}} \\ &= \frac{60.000 + 72.000}{480 \times 650} = 0,4230 \text{ (hay 42,3\%)} \end{aligned}$$

Trong đó:

- Chi phí sản xuất biến đổi: 192.000
- Chi phí sản xuất cố định: 120.000
- Tổng chi phí sản xuất: 312.000
- Chi phí sản xuất (CPSX) cho 1 sản phẩm: 312.000/480 = 650 USD

Và

- Chi phí bán hàng và chi phí quản lý biến đổi: 24.000
- Chi phí bán hàng và chi phí quản lý cố định: 48.000
- Tổng chi phí bán hàng và chi phí quản lý: 72.000

Công thức chung để tính tỷ lệ cộng thêm (markup percentage)

$$\begin{aligned} \text{Tỷ lệ cộng thêm dựa theo chi phí của phương pháp} &= \frac{\text{Lợi nhuận mục tiêu} + \text{Tổng chi phí chưa bao gồm trong chi phí nền}}{\text{Khối lượng sản phẩm} \times \text{Chi phí nền đơn vị của sản phẩm}} \end{aligned}$$

### 6.2.3. Định giá sản phẩm mới

Sản phẩm mới được hiểu theo nghĩa rộng bao gồm những sản phẩm chưa có trên thị trường hoặc những sản phẩm tương tự như sản phẩm đã có nhưng khác nhau về mẫu mã, thay đổi về chất lượng...

Việc định giá bán đối với sản phẩm mới là công việc phức tạp và có ý nghĩa quan trọng, nó có tính chất thách thức và không chắc chắn vì không đủ thông tin tin cậy về sở thích, thị hiếu, về khả năng tiêu thụ và thay thế cho những sản phẩm cũ, do vậy nó đòi hỏi doanh nghiệp phải xây dựng một chính sách giá bán hợp lý để có thể chiếm lĩnh thị trường mới giành độc quyền và mở rộng quy mô.

Thực tế cho thấy, khi định giá bán sản phẩm mới, doanh nghiệp thường định giá trên cơ sở tiếp thị, quảng cáo, giới thiệu sản phẩm...





Việc tiếp thị, quảng cáo, giới thiệu sản phẩm cần tiến hành ở các nơi đã xác định, lựa chọn có khả năng tiêu thụ nhiều nhất và phải ở các vùng khác nhau trên cơ sở đó tiến hành phân tích, đánh giá để đưa ra một mức giá hợp lý cho việc sản xuất và tiêu thụ sản phẩm mới ở các kỳ tiếp theo.

Có hai phương pháp định giá thường được doanh nghiệp áp dụng để định giá sản phẩm mới là định giá hót váng và định giá thâm nhập.

- **Định giá hót váng (skimming pricing)**

Chiến lược hót váng (còn gọi là chiến lược phủ đòn) với nguyên tắc định giá thật cao ban đầu mà không cần dựa vào một cơ sở nào nhằm thu được lợi nhuận, tất nhiên số lượng tiêu thụ thấp. Đối tượng khách hàng ban đầu là những người cần đến sản phẩm với “bất cứ giá nào”. Sau đó giảm giá dần và thu hút thêm một số đối tượng khách hàng mới. Chiến lược này thường áp dụng cho những sản phẩm “độc nhất vô nhị”, chưa có đối thủ cạnh tranh trong giai đoạn đầu tung ra thị trường. Minh họa cho loại chiến lược này là hàng điện tử như điện thoại di động, máy vi tính, trò chơi điện tử, xe hơi, xe gắn máy đời mới...

- **Định giá thâm nhập (penetration pricing)**

Nguyên tắc của định giá là dựa trên một giá thấp để giành lấy thị phần, gia tăng khối lượng tiêu thụ và qua đó tăng dần lợi nhuận (tận dụng đòn bẩy kinh doanh).

Ngược lại với cách định giá trên, một số doanh nghiệp lại xây dựng chiến lược định giá bán sản phẩm của mình theo cách lúc đầu đưa ra mức giá vừa phải để có thể đủ trang trải, bù đắp được chi phí, chờ đến khi sản phẩm mới đã trở thành thông dụng, phổ biến, thành nhu cầu cần thiết và đã chiếm lĩnh được thị trường thì họ sẽ tăng giá cao dần để thu được lợi nhuận nhiều hơn.

Loại sản phẩm theo dòng chiến lược này thường quan tâm đến chất lượng nhưng cũng không có những điểm nổi trội hơn so với các sản phẩm của đối thủ cạnh tranh. Ví dụ: Sản phẩm may mặc, sữa đóng hộp, hàng nhựa, chất tẩy rửa, nước suối...

Tuy nhiên, do tâm lý của người tiêu dùng khó chấp nhận tăng giá hơn là giảm giá nên doanh nghiệp cần tiến hành điều tra, nghiên cứu một cách có hệ thống, có cơ sở chắc chắn để có chiến lược tăng tốc vào những khoảng thời gian nhất định, tránh khả năng không tiêu thụ được sản phẩm với khối lượng và giá cả mong muốn.

#### **6.2.4. Định giá trong một số trường hợp đặc biệt**

Chúng ta biết rằng, không phải tất cả các quyết định định giá liên quan đến các sản phẩm sản xuất hàng loạt đều như nhau, có rất nhiều quyết định giá liên quan đến các trường hợp đặc biệt hoặc bất thường. Chẳng hạn như trong trường hợp công ty nhận được đơn đặt hàng hoàn toàn mới và họ yêu cầu một mức giá đặc biệt cho đơn hàng này hoặc công ty đang hoạt động trong những điều kiện sau:

- Còn năng lực sản xuất nhàn rỗi.
- Hoạt động trong điều kiện khó khăn.
- Phải đương đầu với các đối thủ cạnh tranh mạnh.

Tất cả những tình huống trên là những trường hợp đặc biệt và mọi công ty phải xét tới khi định giá. Các nhà quản lý cho rằng, những vấn đề đặc biệt này có thể được giải

quyết dễ dàng bằng cách định giá theo chi phí biến đổi (cách định giá cộng thêm vào chi phí với chi phí nền là chi phí biến đổi. Mô hình định giá tổng quát theo phương pháp định giá theo chi phí biến đổi có dạng như sau:

Chi phí biến đổi:

Nguyên vật liệu trực tiếp	xx	
Nhân công trực tiếp	xx	
Chi phí sản xuất chung biến đổi	xx	
Chi phí bán hàng và chi phí quản lý biến đổi	xx	
Tổng chi phí biến đổi	xx	↑ Giá nền
Phần tiền cộng thêm (để bù đắp)	xx	↕ Phạm vi định giá
Chi phí cố định và đạt lợi nhuận mong muốn	xx	↓ Giá trần
Giá bán	xxx	

Giá trần phản ánh mức giá mà công ty mong muốn đạt được khi bán sản phẩm trong dài hạn. Giá nền là giới hạn thấp nhất của giá bán mà công ty có thể thiết lập cho sản phẩm, nó chính là chi phí biến đổi để sản xuất và tiêu thụ sản phẩm. Trong những điều kiện đặc biệt, nhà quản lý có thể xem xét phạm vi linh hoạt của mức giá để quyết định giá bán phù hợp.

Giá bán trong trường hợp đặc biệt được xác định công thức sau:

$$\text{Giá bán mong muốn (linh hoạt)} = \text{Chi phí biến đổi} + \text{Phần tiền cộng thêm}$$

• **Định giá với khách hàng nước ngoài**

Khi doanh nghiệp có được đơn đặt hàng với khách hàng nước ngoài đòi hỏi doanh nghiệp phải xác định được phạm vi giá linh hoạt để có thể duy trì được khách hàng lâu dài. Khi đó giá linh hoạt này là giá tối ưu, có thể chấp nhận được chứ không nên cứng nhắc mà để mất hợp đồng, thị trường tiêu thụ.

• **Định giá với số lượng đơn đặt hàng nhiều**

Trường hợp này đòi hỏi doanh nghiệp cần lưu ý đến các điều kiện cụ thể sau:

- Khi doanh nghiệp còn khả năng, năng lực sản xuất chưa tận dụng hết mà doanh thu không thể tăng thêm với giá bán hiện tại thì có thể chấp nhận các đơn đặt hàng với giá bán thấp hơn mong muốn nhưng cao hơn chi phí biến đổi đơn vị.
- Nếu doanh nghiệp gặp khó khăn trong việc sản xuất và tiêu thụ có nguy cơ bị giảm mạnh thì doanh nghiệp nên chấp nhận giảm giá chứ không nên đình chỉ sản xuất.
- Nếu doanh nghiệp phải cạnh tranh để trúng thầu các đơn đặt hàng mới, hoặc để có thị trường tiêu thụ mới thì việc định giá theo “giá linh hoạt” sẽ giúp cho doanh nghiệp đưa ra giá để trúng thầu và nếu được thì doanh nghiệp có khả năng mở rộng phát triển sản xuất kinh doanh và tăng thêm lợi nhuận.
- Với cách định giá bán sản phẩm theo phương pháp định giá trực tiếp dựa vào chi phí biến đổi và phần chi phí cộng thêm làm giá bán mục tiêu, các nhà hoạch định chính sách giá sẽ có được thông tin cụ thể chi tiết hơn so với việc định giá thành sản phẩm sản xuất của sản phẩm tiêu thụ, đồng thời những thông tin này

lại có sự tương ứng với nội dung của mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng và lợi nhuận. Mặt khác, cách định giá này cung cấp cho người định giá một phạm vi giá linh hoạt, có thể có được quyết định nhanh trong việc định giá sản phẩm, đặc biệt trong trường hợp cạnh tranh thắng thầu các đơn đặt hàng.

## TÓM LƯỢC CUỐI BÀI

Quyết định về giá bán là một trong những quyết định khó khăn và nhiều thách thức đối với các nhà quản lý. Có nhiều nhân tố ảnh hưởng đến quyết định về giá bán: nhu cầu của khách hàng, hành động của đối thủ cạnh tranh, chi phí sản xuất và tiêu thụ sản phẩm hoặc dịch vụ, và các vấn đề về luật pháp, chính trị...

Các mô hình định giá của các nhà kinh tế chứa đựng các lý thuyết cơ bản đối với các quyết định về giá. Vì các mô hình này có bản chất lý thuyết, và vì thông tin đặc thù cần thiết đối với việc áp dụng trực tiếp các mô hình này rất hiếm khi có sẵn, đầy đủ và chính xác. Chính vì thế các công ty thường sử dụng các công thức tính giá đã được giới thiệu. Các quyết định về giá bán có thể chia làm ba nhóm chính:

- Định giá các sản phẩm sản xuất hàng loạt trong những tình huống bình thường.
- Định giá các sản phẩm mới.
- Định giá trong các tình huống đặc biệt.

Định giá đối với các sản phẩm thông thường và sản phẩm mới thường được thực hiện bằng cách áp dụng các công thức tính giá cộng thêm vào chi phí. Những công thức này đòi hỏi việc lựa chọn chi phí nền mà từ đó người ta cộng thêm một khoản tiền nhất định vào chi phí nền này để thiết lập chỉ tiêu về giá bán. Định giá theo cách cộng thêm vào chi phí có thể chọn lựa một trong ba cách: (1) cách cộng thêm vào chi phí đơn vị (chọn chi phí nền là chi phí đơn vị), (2) cách cộng thêm vào chi phí sản xuất (chi phí nền là chi phí sản xuất đơn vị) và (3) cách cộng thêm vào chi phí biến đổi (chi phí nền là chi phí biến đổi đơn vị). Công thức tổng quát cho cách tính giá này là:

$$\text{Giá bán} = \text{Chi phí} + (\text{Tỷ lệ cộng thêm vào chi phí} \times \text{Chi phí})$$

Các tổ chức dịch vụ như các cửa hàng sửa chữa và dịch vụ chuyên môn (kế toán, luật, tư vấn quản trị) thường sử dụng một phương pháp định giá gọi là định giá theo thời gian lao động và nguyên liệu sử dụng. Theo cách này, mức giá của sản phẩm hoặc dịch vụ bao gồm hai thành phần: giá tính cho thời gian lao động và giá tính cho nguyên vật liệu tiêu hao. Mức giá tính cho từng yếu tố được tính toán sao cho bù đắp các chi phí của sản phẩm hoặc dịch vụ và đảm bảo mức sinh lời mong muốn.

Định giá sản phẩm mới là một quyết định nhiều thách thức và rủi ro cao. Định giá sản phẩm mới thường khó khăn hơn định giá sản phẩm đã tồn tại rất nhiều vì có nhiều yếu tố không chắc chắn liên quan đến sản phẩm mới như nhu cầu, sự cạnh tranh, chi phí sản xuất,... là không chắc chắn và khó để dự báo. Hai chiến lược định giá thường được sử dụng khi định giá sản phẩm mới là chiến lược định giá hớt váng (skimming pricing) và chiến lược định giá thâm nhập (penetration pricing).

Việc định giá trong những trường hợp đặc biệt (các đơn hàng đặc biệt, còn năng lực nhàn rỗi,...) cần sự phân tích kỹ lưỡng các thông tin chi phí thích hợp và xem xét điều kiện hoạt động hiện tại của doanh nghiệp (còn năng lực nhàn rỗi hay không). Trong những tình huống định giá đặc biệt, nhà quản lý thường sử dụng cách tính giá theo chi phí biến đổi vì nó cung cấp cho nhà quản lý một phạm vi linh hoạt để thiết lập giá bán cho từng tình huống ra quyết định.

**CÂU HỎI ÔN TẬP**

1. Liệt kê và mô tả các nhân tố quan trọng ảnh hưởng đến quyết định về giá bán.
2. Vị giám đốc của một doanh nghiệp phát biểu rằng: “Giá sản phẩm của doanh nghiệp chúng ta được xác định bởi thị trường. Chi phí sản xuất sản phẩm là không thích hợp cho việc thiết lập giá bán.” Bạn hãy bình luận về phát biểu của vị giám đốc này.
3. “Giá bán được xác định bởi chi phí sản phẩm. Thông tin về chi phí cận biên và doanh thu cận biên chỉ mang tính lý thuyết.” Bạn hãy đánh giá câu phát biểu trên.
4. “Trong việc xem xét hành động của đối thủ cạnh tranh, việc định vị sản phẩm của doanh nghiệp là điều hết sức quan trọng.” Hãy giải thích câu phát biểu này.
5. Hãy giải thích câu phát biểu sau: “Việc xác lập giá bán cần duy trì sự cân bằng giữa các nhân tố tác động của thị trường và chi phí của doanh nghiệp.”
6. Trình bày phương pháp định giá để đạt lợi nhuận tối đa trong kinh tế học. Bạn có thể sử dụng đồ thị để minh họa cho câu trả lời của mình.
7. Trình bày các hạn chế của mô hình định giá để đạt lợi nhuận tối đa.
8. Độ co giãn của cầu theo giá là gì? Vì sao việc tìm hiểu về độ co giãn của cầu theo giá là quan trọng đối với các quyết định về giá bán?
9. “Việc tìm ra được một phương pháp định giá tốt nhất là một sự đánh đổi giữa lợi ích và chi phí.” Hãy giải thích câu phát biểu này.
10. Trình bày công thức xác định giá bán dựa trên phương pháp định giá cộng thêm vào chi phí. Khi áp dụng công thức này trong định giá, những loại chi phí nào có thể được sử dụng là thành phần chi phí trong công thức này?
11. Trình bày các lợi ích của việc xác định giá bán dựa trên chi phí biến đổi (chi phí biến đổi được sử dụng làm thành phần chi phí nền trong công thức định giá bán).
12. Giải thích khái niệm “Định giá để đạt được sức sinh lời trên vốn đầu tư mong muốn”.
13. Hãy trình bày phương pháp định giá bán dựa trên thời gian lao động và nguyên liệu sử dụng.
14. Giải thích tầm quan trọng của vấn đề còn thừa năng lực hoạt động trong việc định giá đấu thầu cạnh tranh.
15. Hãy trình bày hai phương pháp định giá sản phẩm mới: phương pháp định giá hớt váng (skimming pricing) và phương pháp định giá thâm nhập (penetration pricing).

**BÀI TẬP THỰC HÀNH**

**Bài 6.1.** Số liệu về chi phí, vốn đầu tư và mức sản lượng dự kiến của công ty sản xuất lò nướng bánh như sau: (đơn vị tính: 1.000 đồng).

Chi phí biến đổi đơn vị (bp) = 10.

Chi phí cố định (ĐP) = 300.000

Sản lượng dự kiến (SL) = 50.000

Vốn đầu tư (tổng tài sản) = 1.000.000

**Yêu cầu:**

Tính chi phí bình quân. Xác định giá bán cho một sản phẩm lò nướng bánh để công ty có thể đạt được tỷ lệ hoàn vốn ROI là 20%.

**Bài 6.2.** Số liệu về chi phí và tình hình sản xuất sản phẩm X tại một công ty được ghi nhận như sau:

Chi phí sản xuất biến đổi: \$400

Chi phí sản xuất cố định phân bổ: 250

Chi phí bán hàng và quản lý biến đổi: 50

Chi phí bán hàng và quản lý cố định: 100

Các chi phí này là chi phí tính cho một đơn vị sản phẩm và được ước tính cho mức sản xuất và tiêu thụ 480 sản phẩm mỗi năm. Lợi nhuận mục tiêu của công ty là \$60.000.

**Yêu cầu:** Hãy xác định mức cộng thêm vào chi phí và xác định giá bán sản phẩm, bằng cách sử dụng công thức xác định giá bán cộng thêm vào chi phí trong các trường hợp:

1. Thành phần chi phí trong công thức định giá là chi phí sản xuất biến đổi đơn vị.
2. Thành phần chi phí trong công thức định giá là chi phí tổng biến đổi đơn vị.
3. Thành phần chi phí trong công thức định giá là chi phí sản xuất đơn vị.
4. Thành phần chi phí trong công thức định giá là chi phí đơn vị.

**Bài 6.3.** Số liệu chi phí của sản phẩm X được thu thập tại Công ty ABC như sau:

Chi phí sản xuất biến đổi: \$250

Chi phí sản xuất cố định phân bổ: 50

Chi phí bán hàng và quản lý biến đổi: 60

Để thiết lập mức giá bán là \$450/sản phẩm, công ty xác định mức cộng thêm vào chi phí đơn vị là 12,5%.

**Yêu cầu:**

1. Chi phí bán hàng và quản lý cố định phân bổ cho mỗi đơn vị sản phẩm là bao nhiêu?
2. Thiết lập công thức xác định giá bán sản phẩm sao cho mức giá được xác lập là \$450/sản phẩm. Xét các trường hợp:
  - a) Chi phí nền là chi phí sản xuất đơn vị.
  - b) Chi phí nền là chi phí biến đổi đơn vị.

## BÀI 7: SỬ DỤNG THÔNG TIN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ ĐỂ RA QUYẾT ĐỊNH NGẮN HẠN



### Giới thiệu

- Nhà quản trị thường xuyên đương đầu với các quyết định về sản xuất những sản phẩm nào, sử dụng phương pháp sản xuất nào, nên tự sản xuất hay mua ngoài, nên ngưng hoạt động, giải thể hay tiếp tục tồn tại... Các quyết định ngày càng khó khăn và phức tạp trước sự gia tăng và biến động thông tin liên quan đến hoạt động.
- Trong bài này, chúng ta xem xét nhà quản trị vận dụng ứng xử chi phí để ra 4 loại quyết định đặc biệt trong kinh doanh. Các quyết định xem xét ở đây là các quyết định được ngắn hạn, khi mà nhà quản trị không lo lắng nhiều về thời giá của tiền tệ.

### Nội dung

- Quy trình ra quyết định trong doanh nghiệp.
- Thông tin phù hợp trong quá trình ra quyết định.
- Một số quyết định ngắn hạn trong doanh nghiệp.

### Thời lượng học

- 7 tiết

### Mục tiêu

Sau khi học bài này, học viên có thể:

- Mô tả được quy trình ra quyết định trong doanh nghiệp.
- Nắm vững khái niệm thông tin phù hợp và áp dụng để xác định các thông tin phù hợp trong doanh nghiệp.
- Áp dụng thông tin thích hợp để ra quyết định ngắn hạn.

**TÌNH HUỐNG KHỞI ĐỘNG BÀI****Tình huống dẫn nhập**

Công ty may Hưng Thịnh hiện đang xuất khẩu hàng hóa của mình chủ yếu sang thị trường EU. Công ty hiện đang nhận được một đơn hàng từ thị trường Nhật Bản với số lượng không nhiều. Công ty đang đứng trước quyết định có nên hay không nên chấp nhận đơn đặt hàng này.

**Câu hỏi**

Bạn là nhân viên kế toán quản trị của công ty, bạn được yêu cầu cho ý kiến về việc lựa chọn này, đồng thời cung cấp các thông tin cần thiết để Ban giám đốc ra quyết định. Để làm được điều này, bạn cần các thông tin gì? Các thông tin này có đặc điểm gì? Nhà quản trị sẽ ra quyết định theo quy trình nào?



Ra quyết định là một chức năng quan trọng và xuyên suốt các khâu của quản trị doanh nghiệp, nó được vận dụng liên tục trong suốt quá trình cung cấp nhằm phục vụ các nhà quản trị ra các 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 của nhà quản trị sẽ ảnh hưởng đến kết quả và hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp cả hiện tại và tương lai.

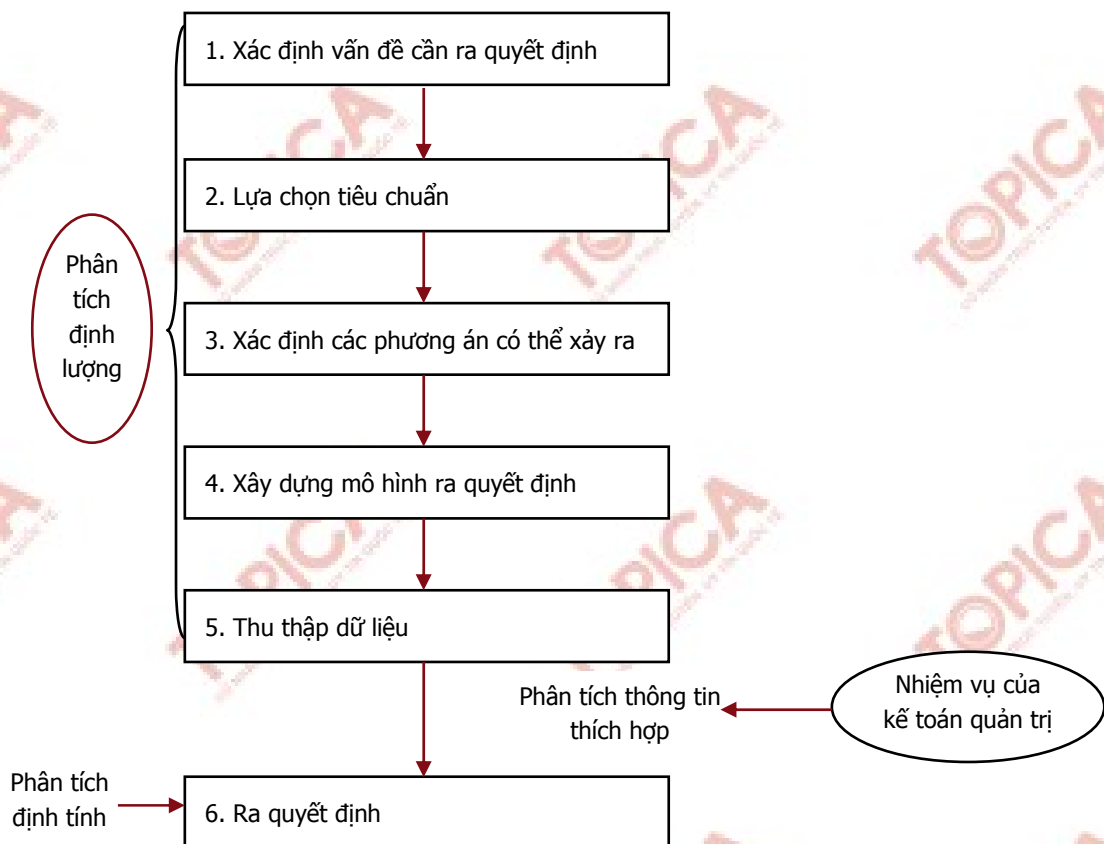
Xét về mặt thời gian, một quyết định được xem xét là quyết định ngắn hạn nếu nó chỉ liên quan đến một kỳ (kỳ kế toán) hoặc ngắn hơn. Xét về mặt vốn đầu tư thì quyết định ngắn hạn là quyết định không đòi hỏi vốn đầu tư lớn.

Như vậy, đặc điểm của quyết định ngắn hạn là:

- Mỗi tình huống trong quyết định ngắn hạn ảnh hưởng chủ yếu đến thu nhập trong một kỳ ngắn hạn (< 1 năm), cho nên phương án phù hợp lựa chọn cho quyết định ngắn hạn là lợi nhuận mà doanh nghiệp sẽ thu được trong một năm hoặc dưới một năm cao hơn các phương án khác.
- Mỗi tình huống trong quyết định ngắn hạn là vấn đề sử dụng năng lực sản xuất, hoạt động hiện thời của doanh nghiệp, không cần thiết phải đầu tư mua sắm hoặc trang bị thêm tài sản cố định để tăng thêm năng lực sản xuất, năng lực hoạt động.

### 7.1. Quy trình ra quyết định trong doanh nghiệp

Quy trình ra quyết định trong doanh nghiệp được cụ thể hóa trong sơ đồ sau:



Sơ đồ 7.1. Quy trình ra quyết định trong doanh nghiệp

## 7.2. Xác định vấn đề

Kế toán quản trị sẽ phải cung cấp các thông tin (dữ liệu) cho quá trình ra quyết định. Các thông tin này cần phải là thông tin phù hợp, chính xác và kịp thời.

Do đó, các nhân viên kế toán quản trị phải am hiểu các quyết định của nhà quản lý. Vai trò chủ yếu của nhân viên kế toán quản trị trong quá trình ra quyết định là cung cấp thông tin phù hợp (relevant information) cho các nhà quản lý ở các lĩnh vực, các cấp quản lý trong tổ chức để ra các quyết định.

### Ví dụ:

Các vấn đề ra quyết định có thể là vấn đề đã rõ ràng, chẳng hạn như: Công ty nhận được một đơn hàng đặc biệt với mức giá thấp hơn mức giá bình thường, vấn đề ra quyết định ở đây là chấp nhận hoặc từ chối đơn hàng.

Tuy nhiên, nhiều trường hợp vấn đề ra quyết định lại là vấn đề chưa rõ ràng và khá mơ hồ, chẳng hạn như: Khi nhu cầu về sản phẩm của công ty bị giảm sút. Điều gì đã gây ra vấn đề này? Do sự gia tăng cạnh tranh, hay do chất lượng sản phẩm của công ty giảm, hay do sự xuất hiện loại sản phẩm mới trên thị trường?

### 7.2.1. Lựa chọn tiêu chuẩn

Sau khi đã xác định được vấn đề cần ra quyết định, nhà quản lý cần xác định/lựa chọn tiêu chuẩn ra quyết định. Các tiêu chuẩn để ra quyết định có thể là tiêu chuẩn định tính nhưng cũng có thể là các tiêu chuẩn định lượng.

### Ví dụ:

- Tối đa hoá lợi nhuận.
- Tăng thị phần.
- Giảm thiểu chi phí.
- Cải thiện hình ảnh của công ty trước công chúng.
- ...

Điều cần lưu ý là các tiêu chuẩn để ra quyết định có thể xung đột nhau, chẳng hạn như chi phí sản xuất cần được cắt giảm trong khi chất lượng sản phẩm cần phải được duy trì. Trong những trường hợp này, một tiêu chuẩn sẽ được chọn làm mục tiêu và tiêu chuẩn kia sẽ là tiêu chuẩn ràng buộc.

### 7.2.2. Xác định phương án

Ra quyết định là việc lựa chọn một trong nhiều phương án khác nhau. Đây là bước quan trọng trong quá trình ra quyết định. Nhà quản trị cần xác định các phương án có thể xảy ra từ đó lựa chọn cho mình phương án tối ưu.

### Ví dụ:

Khi thiết bị sản xuất bị hỏng, có hai phương án có thể lựa chọn ra quyết định:

Phương án 1: Sửa chữa thiết bị

Phương án 2: Thay thế thiết bị

### 7.2.3. Xây dựng mô hình ra quyết định

Mô hình ra quyết định là một hình thức thể hiện đơn giản hoá bài toán ra quyết định, nó sẽ liên kết các yếu tố được liệt kê ở trên như tiêu chuẩn ra quyết định, các ràng buộc, và các phương án ra quyết định.

**7.2.4. Thu thập dữ liệu**

Việc thu thập số liệu để phục vụ cho việc phân tích và ra quyết định của nhà quản lý là một trong những vai trò quan trọng nhất của nhân viên kế toán quản trị.

**7.2.5. Ra quyết định**

Mỗi khi bài toán ra quyết định được xác định, các tiêu chuẩn được lựa chọn, các phương án so sánh được nhận diện, và các số liệu liên quan đến việc ra quyết định được thu thập, nhà quản lý sẽ tiến hành phân tích và lựa chọn một phương án khả thi nhất. Việc này gọi là ra quyết định.

**7.2.6. Phân tích định lượng và phân tích định tính**

Các bài toán ra quyết định có liên quan đến các số liệu kế toán thường được biểu diễn dưới hình thức định lượng (số lượng và giá trị). Tiêu chuẩn quyết định trong những bài toán này thường bao gồm các mục tiêu như tối đa hoá lợi nhuận hoặc tối thiểu hoá chi phí. Khi nhà quản lý ra quyết định cuối cùng, ngoài việc so sánh các chỉ tiêu định lượng giữa các phương án, việc xem xét các đặc điểm định tính (qualitative characteristics) của các phương án cũng đóng một vai trò quan trọng. Các đặc điểm định tính là những nhân tố không thể biểu diễn bằng các con số.



**Ví dụ:** Khi nhà quản lý một công ty đang xem xét bài toán ra quyết định có nên đóng cửa một nhà máy hay tiếp tục duy trì hoạt động của nó. Quá trình phân tích định lượng đã chỉ ra rằng phương án đóng cửa của nhà máy sẽ có lợi cho kết quả kinh doanh (lợi nhuận) của công ty. Tuy nhiên, trước khi ra quyết định cuối cùng, nhà quản lý phải xem xét các nhân tố định tính như: ảnh hưởng của việc đóng cửa nhà máy đến người lao động của nhà máy, đến cộng đồng địa phương, hoặc là hình ảnh của công ty?

Do vậy, trước khi ra quyết định cuối cùng nhà quản lý phải cân nhắc giữa các yếu tố định lượng và định tính. Việc này cần kỹ năng, kinh nghiệm, sự phán đoán, cũng như đạo đức của các nhà quản lý.

**7.2.7. Thu thập thông tin**

Không phải tất cả các thông tin của kế toán quản trị đều được sử dụng để nhà quản trị ra quyết định. Vậy những đặc điểm nào của thông tin sẽ được nhân viên kế toán quản trị sử dụng trong việc thiết kế hệ thống thông tin kế toán để cung cấp số liệu và thông tin cần thiết cho việc ra quyết định. Có ba đặc điểm của một thông tin hữu ích như sau:

- **Thích hợp:** Tính thích hợp của thông tin cho từng bài toán ra quyết định là rất quan trọng. Những tình huống ra quyết định khác nhau cần những thông tin khác nhau.
- **Chính xác:** Thông tin phục vụ cho việc ra quyết định phải chính xác. Nếu thông tin không chính xác, quyết định sẽ sai lầm.
- **Nhanh chóng:** Thông tin là thích hợp và chính xác, nhưng sẽ vô dụng nếu không kịp thời cho việc ra quyết định. Do vậy, ngoài yếu tố chính xác và thích hợp thì thông tin cần được cung cấp nhanh để kịp thời cho các quyết định. Tuy nhiên, đôi khi tính chính xác và nhanh chóng của thông tin cần phải đánh đổi lẫn nhau.

### 7.3. Phân tích thông tin thích hợp cho việc ra quyết định

#### 7.3.1. Khái niệm thông tin thích hợp

Thông tin phù hợp là thông tin phải đạt được 2 tiêu chuẩn cơ bản: Thông tin có liên quan đến tương lai và thông tin phải có sự khác biệt giữa các phương án đang xem xét và lựa chọn. Những thông tin không đạt được một trong hai tiêu chuẩn trên hoặc không đạt cả hai tiêu chuẩn trên được coi là những thông tin không thích hợp.

##### **Yêu cầu đối với thông tin thích hợp:**

*Thông tin có liên quan đến tương lai:* Các quyết định thường liên quan đến tương lai. Vì vậy, để thích hợp cho việc ra quyết định, các thông tin về chi phí và thu nhập phải liên quan đến sự kiện trong tương lai. Thông tin quá khứ ít phù hợp cho việc ra quyết định.

*Thông tin phải khác biệt giữa các phương án:* Ra quyết định là việc so sánh giữa các phương án. Do vậy, thông tin phù hợp cho việc ra quyết định phải là thông tin có sự khác biệt giữa các phương án so sánh.



#### 7.3.2. Xác định thông tin thích hợp

Quá trình phân tích thông tin phù hợp đối với việc xem xét ra quyết định được chia thành 4 bước:

Bước 1: Tập hợp tất cả các thông tin về các khoản thu nhập và chi phí liên quan đến các phương án đang được xem xét.

Bước 2: Loại bỏ các khoản chi phí chìm, là những khoản chi phí đã chi ra, không thể tránh được ở tất cả các phương án đang được xem xét và lựa chọn.

Bước 3: Loại bỏ các khoản thu nhập và chi phí như nhau ở các phương án đang xem xét.

Bước 4: Những khoản thu nhập và chi phí còn lại là những thông tin phù hợp cho quá trình xem xét, lựa chọn phương án tối ưu.

##### 7.3.2.1. Thông tin thích hợp

Những thông tin phù hợp cho việc ra quyết định thoả mãn hai tiêu chuẩn:

- Chúng ảnh hưởng đến tương lai.
- Chúng khác nhau giữa các phương án so sánh.

Nói chung, tất cả các thông tin thoả mãn hai tiêu chuẩn nêu trên đều phù hợp cho việc so sánh giữa các phương án và ra quyết định. Còn những thông tin không thoả mãn điều kiện trên là không phù hợp cho việc ra quyết định? Những chi phí chìm là chi phí không thích hợp vì chúng không ảnh hưởng đến tương lai. Những chi phí và thu nhập giống nhau giữa các phương án so sánh là không thích hợp. Chúng có thể bị bỏ qua khi so sánh giữa các phương án ra quyết định.

**Ví dụ:** Công ty may Hưng Thịnh đang xem xét có nên mua máy mới để thay thế máy cũ đang sử dụng hay không? Các số liệu có liên quan đến hai loại máy này như sau:

Máy cũ		Máy mới	
Giá trị ban đầu	175 triệu	Giá mua	200 triệu
Giá trị còn lại trên sổ sách	140 triệu		
Thời gian sử dụng còn lại	4 năm	Thời gian sử dụng	4 năm
Giá bán hiện tại	90 triệu		
Giá trị bán trong 4 năm	0	Giá trị bán trong 4 năm tới	0
Chi phí hoạt động hàng năm	345 triệu	Chi phí hoạt động hàng năm	300 triệu
Doanh thu hàng năm	500 triệu	Doanh thu hàng năm	500 triệu

- Thông tin thích hợp là:
  - Chi phí hoạt động hàng năm (vì có chênh lệch và liên quan đến tương lai).
  - Giá bán máy cũ (có chênh lệch).
  - Giá mua máy mới (có chênh lệch).
- Thông tin không thích hợp:
  - Doanh thu dự kiến (không có chênh lệch).
  - Thời gian sử dụng (không có chênh lệch).
  - Giá trị thanh lý thu hồi (không có chênh lệch).
  - Giá trị còn lại trên sổ sách (không liên quan đến tương lai).

### 7.3.2.2. Thông tin không thích hợp

a) *Chi phí chìm* (sunk costs) là những chi phí đã phát sinh trong quá khứ. Chi phí chìm là chi phí không thể tránh được cho dù người quản lý quyết định lựa chọn phương án nào. Như vậy, các chi phí chìm không thích hợp với các sự kiện tương lai và phải được loại bỏ trong quá trình ra quyết định.



Chi phí chìm thường là chi phí đã chi ra để thực hiện một dự án đang được xem xét có được tiếp tục nữa hay không, hoặc chi phí khấu hao TSCĐ đã được mua sắm hoặc đã được xây dựng.

Như vậy, chi phí chìm là chi phí không có sự chênh lệch giữa các phương án được xem xét, do vậy, nó là thông tin không phù hợp cho việc ra quyết định.

Trong ví dụ trên, giá trị sổ sách của máy móc, thiết bị được xem là một loại chi phí chìm.

Một số nhà quản lý của công ty cho rằng sẽ họ không bán máy cũ vì việc này sẽ làm cho công ty bị thiệt hại 50 triệu:

Giá trị còn lại trên sổ sách    140 triệu

Giá bán hiện nay                    90 triệu

Lỗ do bán máy cũ                    50 triệu

Nhiều nhà quản lý cho rằng đã đầu tư vào máy cũ do vậy họ không còn cách chọn lựa nào khác ngoài việc sử dụng máy cũ đó cho đến khi sự đầu tư đã được bù đắp (phải sử dụng và khấu hao hết giá trị đã đầu tư ban đầu).

Tuy nhiên, nhân viên kế toán quản trị của công ty lại lập luận rằng giá trị còn lại của máy cũ được ghi trong sổ sách kế toán (140 triệu) là một chi phí chìm và nó không ảnh hưởng đến quyết định có nên mua máy mới hay không. Để chứng tỏ lập luận của

mình là đúng, nhân viên kế toán quản trị đã thu thập thông tin liên quan đến hai máy và soạn thảo bảng phân tích như trong bảng 7.1 dưới đây:

**Bảng 7.1: So sánh báo cáo lợi nhuận của hai phương án**

Đơn vị: triệu đồng

	Giữ máy cũ	Mua máy mới	Chênh lệch
Doanh số (qua 4 năm)	2.000	2.000	0
Chi phí hoạt động	(1.380)	(1.200)	180
Chi phí khấu hao máy mới		(200)	(200)
Chi phí khấu hao máy cũ	(140)	(140)	(0)
Thu nhập từ bán máy cũ		90	90
Tổng lợi nhuận qua 4 năm	480	550	70

Qua bảng phân tích trên, chúng ta nhận thấy rằng việc bán máy cũ và mua máy mới rõ ràng có lợi hơn, phương án mua máy mới mang lại lợi nhuận qua bốn năm cao hơn phương án giữ lại máy cũ. Điều này được thể hiện qua mức lãi thuần chênh lệch 70 triệu.

Những chi phí nào trong ví dụ trên đây là phù hợp trong quyết định liên quan tới việc lựa chọn phương án mua máy mới và bán máy cũ? Áp dụng trình tự phân tích và nhận diện chi phí phù hợp như đã trình bày ở trên, chúng ta sẽ đi đến quyết định tương tự với cách dễ dàng hơn nhiều.

Chúng ta sẽ loại bỏ (1) các chi phí chìm và (2) các khoản thu chi mà không có sự khác nhau giữa các phương án.

(1) Chi phí chìm: Giá trị còn lại của máy cũ 140 triệu là chi phí chìm vì nó là một khoản tiền đã chi, do vậy chi phí này sẽ hiện diện trong cả hai phương án mà công ty đang lựa chọn. Do vậy, nó không phải là thông tin phù hợp nên cần được loại bỏ khi so sánh các phương án.

(2) Các khoản thu, chi không chênh lệch: Trong ví dụ trên, doanh thu của cả hai phương án giữ lại máy cũ và mua máy mới qua bốn năm đều là 2.000 triệu nên khoản thu này sẽ không phải xét đến khi so sánh hai phương án. Ngoài ra, chi phí hoạt động hàng năm khi đưa vào để đánh giá chỉ sử dụng phần chênh lệch 45 triệu/năm (345 triệu (1380 triệu/4) – 300 triệu (1.200 triệu/4)).

Những khoản thu chi khác đều là những thông tin phù hợp cho việc lựa chọn phương án. Quá trình phân tích, so sánh hai phương án được trình bày như sau:

**Thu, chi chênh lệch**

Giảm chi phí hoạt động do sử dụng máy mới (\$45.000 × 4 năm)	180 triệu
Chi phí mua máy mới	(200 triệu)
Thu nhập do bán máy cũ	90 triệu
Lợi nhuận tăng do sử dụng máy mới	70 triệu

Như vậy, việc ứng dụng khái niệm thông tin không thích hợp trong quá trình ra quyết định, chúng ta cũng đi đến một quyết định tương tự là chọn mua máy mới, nhưng với một cách đơn giản và thuận lợi hơn nhiều.

b) Các chi phí, thu nhập không chênh lệch không phải là chi phí phù hợp

Như trên đã trình bày, mọi chi phí và thu nhập không chênh lệch giữa các phương án trong một tình huống ra quyết định không phải là chi phí phù hợp và nó không cần phải xem xét trong quá trình ra quyết định.

Chỉ có các khoản chênh lệch của các chi phí và thu nhập giữa các phương án so sánh mới là thông tin phù hợp cho việc ra quyết định.

**Ví dụ:** Giả sử công ty may Hưng Thịnh đã chi phí cho việc nghiên cứu thực hiện một dự án là 100 triệu đồng, ước tính phải chi phí thêm 250 triệu đồng nữa để hoàn thành dự án này trong năm tới. Doanh thu dự tính của dự án khi hoàn thành là 200 triệu.

Chi phí ước tính cụ thể cho dự án nếu được tiếp tục như sau:

- |                     |                |
|---------------------|----------------|
| • Nguyên vật liệu   | 150 triệu đồng |
| • Chi phí nhân viên | 50 triệu đồng  |
| • Chi phí chung     | 50 triệu đồng  |

**Cộng** **250 triệu đồng**

- Hợp đồng mua nguyên liệu 150 triệu đồng đã được ký kết, nếu không sử dụng nguyên vật liệu này cho dự án thì sẽ phải thanh lý, chi phí thanh lý là 15 triệu.
- Chi phí nhân viên ước tính 50 triệu đồng phát sinh thêm bao gồm lương trả cho 4 người làm việc trực tiếp mỗi người 11 triệu đồng một năm, còn lại là khoản tiền phân bổ cho chi phí nhân viên giám sát dự án là 6 triệu đồng. Biết rằng, nhân viên giám sát này chịu trách nhiệm giám sát một số dự án nghiên cứu của Công ty. Nếu dự án không được tiếp tục thì Công ty phải bồi thường cho 4 nhân viên trực tiếp vì sẽ bị thôi việc với mức bồi thường 5 triệu đồng/ người.
- Chi phí chung dự kiến là 50 triệu đồng, trong đó có 20 triệu tiền khấu hao nhà xưởng, máy móc còn lại là định phí chung phân bổ cho dự án này. Nếu dự án không được tiếp tục thì máy móc, nhà xưởng phục vụ cho dự án sẽ không sử dụng được cho việc khác. Giá trị thanh lý hiện thời là 18 triệu đồng, và thanh lý sau một năm nữa là 10 triệu đồng.

Để thu được một khoản tiền 200 triệu đồng trong năm tới mà phải chi thêm 250 triệu đồng chi phí, dự án này có phải bị lỗ 50 triệu đồng?

Quá trình phân tích được nhân viên kế toán quản trị của công ty thực hiện như sau:

1. Loại bỏ các chi phí chìm:

- Chi phí đã chi để thực hiện dự án: 100 triệu đồng (dù tiếp tục hay không tiếp tục dự án này thì khoản chi phí này vẫn đã có).
- Chi phí khấu hao máy móc, nhà xưởng 20 triệu đồng (vì máy móc và nhà xưởng đã được mua sắm từ trước).

2. Loại bỏ các chi phí thu nhập như nhau (không chênh lệch) ở các phương án:

- Chi phí nguyên vật liệu: 150 triệu (vì đã ký hợp đồng mua NVL – không sử dụng cho việc khác được, không dùng nếu dự án không tiếp tục).
- Chi phí nhân viên phân bổ cho giám sát: 6 triệu đồng (vì toàn bộ tiền lương của nhân viên giám sát là chi phí sẽ phát sinh cho dù dự án có được tiếp tục hay không).

Để đi đến kết luận, hãy nghiên cứu bảng phân tích báo cáo kết quả của dự án đó như sau:

**Bảng 7.2. Doanh thu và chi phí chênh lệch giữa 2 dự án**

Đơn vị: triệu đồng

Chỉ tiêu	Tiếp tục dự án	Không tiếp tục dự án	Chênh lệch tiếp tục/ không tiếp tục dự án
1. Doanh thu	200	–	200
2. Chi phí đã chi	(100)	(100)	–
3. Chi phí dự kiến chi thêm	(250)	(241)	(9)
+ Nguyên vật liệu	(150)	(150)	–
+ Chi phí thanh lý vật liệu	–	(15)	15
+ Nhân công trực tiếp	(44)	(20)	(24)
+ Nhân viên giám sát	(6)	(6)	–
+ Chi phí khấu hao	(20)	(20)	–
+ Định phí chung khác	(30)	(30)	–
4. Thu thanh lý tài sản	10	18	(8)
5. Lãi (lỗ) thuần (1 – 2 – 3 + 4)	(140)	(323)	183

Qua bảng trên chúng ta thấy, nếu tiếp tục dự án, thì công ty chỉ lỗ 140 triệu đồng, còn nếu ngừng dự án thì công ty sẽ lỗ 323 triệu đồng, điều này thể hiện qua khoản chênh lệch lỗ 183 triệu đồng.

Một câu hỏi cần đặt ra ở đây là tại sao phải tách riêng các chi phí phù hợp? Trong ví dụ trên, chúng ta đã sử dụng hai cách tính khác nhau để chỉ ra rằng việc mua máy mới là có lợi. Cách thứ nhất, chúng ta chỉ xem xét các chi phí phù hợp và cách thứ hai thì xem xét tất cả các khoản mục chi phí. Điều này sẽ khiến cho nhiều người hỏi: "Tại sao lại phải tách riêng các chi phí phù hợp khi toàn bộ các chi phí thực hiện công việc đó cũng cần thiết phải xem xét?" Việc tách riêng các chi phí phù hợp là nên làm vì những lý do sau đây:

Thứ nhất, việc thu thập nhiều thông tin sẽ tốn kém (thời gian, công sức, và chi phí). Thứ hai, việc sử dụng các thông tin không phù hợp lẫn lộn với các thông tin phù hợp có thể làm cho người quản lý không thấy được những sự việc thực sự chủ yếu của vấn đề cần giải quyết. Ngoài ra, việc phân tích các chi phí phù hợp sẽ giúp chúng ta đi đến một quyết định nhanh hơn do quá trình tính toán bao gồm ít khoản mục hơn và đơn giản hơn.

Tóm lại, trong quá trình so sánh các phương án để ra quyết định, những thông tin nào không có sự chênh lệch giữa các phương án nên được loại bỏ.

#### 7.4. Một số quyết định trong ngắn hạn

Những thông tin chi phí và thu nhập nào là phù hợp khi nhà quản lý phải ra quyết định chấp nhận hoặc từ chối một đơn hàng đặc biệt? Những thông tin nào là thích hợp khi quyết định nên tiếp tục hoặc ngừng kinh doanh một sản phẩm hoặc một bộ phận kinh doanh? Những quyết định này và những tình huống ra quyết định tương tự cần sự phân tích và cung cấp các thông tin về doanh thu và chi phí phù hợp của nhân viên kế toán quản trị. Trong phần này, chúng ta sẽ nghiên cứu việc phân tích một số quyết định đặc biệt sau đây:



1. Quyết định chấp nhận hay từ chối một đơn hàng đặc biệt.
2. Quyết định tiếp tục hoặc ngừng kinh doanh một sản phẩm/bộ phận kinh doanh.



3. Quyết định nên làm hay mua sản phẩm/linh kiện.
4. Quyết định nên bán hoặc tiếp tục sản xuất (tại điểm phân chia).

**7.4.1. Quyết định chấp nhận hay từ chối một đơn hàng đặc biệt**

Quyết định chấp nhận hay từ chối một đơn hàng đặc biệt khá phổ biến trong các công ty sản xuất và dịch vụ. Công ty phải đối mặt với việc bán sản phẩm với giá thấp hơn giá thông thường. Có hai vấn đề quan trọng cần xem xét:

**Cách ứng xử của chi phí:** Nhiều nhà quản lý nghĩ rằng việc chấp nhận đơn hàng sẽ làm cho tất cả các chi phí của doanh nghiệp đều gia tăng. Tuy nhiên, thực tế việc chấp nhận đơn hàng chỉ ảnh hưởng đến các chi phí biến đổi. Vì vậy, nhà quản lý nên chấp nhận đơn hàng chừng nào giá của đơn hàng còn cao hơn chi phí biến đổi và doanh nghiệp còn năng lực nhàn rỗi.

**Năng lực nhàn rỗi:** Khi còn năng lực nhàn rỗi các định phí thường là thông tin không phù hợp, các biến phí là thông tin phù hợp. Khi không còn năng lực nhàn rỗi, chi phí cơ hội phải được xem xét, nó là thông tin phù hợp cho việc ra quyết định.

**Ví dụ:**

Một công ty du lịch ở Nhật Bản có ý định thuê dịch vụ vận chuyển hành khách từ Nhật Bản đến Hawaii bằng máy bay phản lực loại lớn của hãng hàng không Worldwide Airways. Mức giá mà công ty du lịch Nhật Bản đề nghị là \$150.000 cho một chuyến bay đi và về. Trong khi đó, doanh thu hiện tại cho một chuyến bay từ Nhật Bản đến Hawaii và trở về là \$280.000. Worldwide Airways vừa mới loại bỏ một số tuyến bay ít lợi nhuận, do vậy hiện tại Worldwide Airways có 2 máy bay chưa được sử dụng và hãng hàng không chưa có ý định mở các tuyến bay mới. Các biến phí cho chuyến bay bao gồm: nhiên liệu, bảo trì, chi phí cho đội bay, các bữa ăn dịch vụ và lệ phí mặt đất. Các định phí của Worldwide Airways sẽ được phân bổ cho từng chuyến bay: khấu hao máy bay, bảo trì và khấu hao các thiết bị, chi phí quản lý cố định. Thông tin về chi phí cho một chuyến bay đi – về giữa Nhật Bản và Hawaii hiện tại được thể hiện qua bảng 7.3 như sau:

**Bảng 7.3: Doanh thu và chi phí cho chuyến bay giữa Nhật Bản và Hawaii**

<b>Doanh thu</b>	
Hành khách	\$250.000
Hàng hóa	\$30.000
Tổng	\$280.000
<b>Chi phí</b>	
Biến phí	\$ 90.000
Trong đó chi phí đặt chỗ, bán vé	\$5.000
Định phí phân bổ	\$100.000
Tổng chi phí	\$190.000
Lợi nhuận	\$90.000

Nếu nhà quản lý của hãng hàng không Worldwide Airways không am hiểu về kế toán quản trị, ông ta sẽ từ chối đơn hàng này vì cho rằng việc chấp nhận đơn hàng là không có lợi. Quyết định này dựa trên phân tích sau:

Mức giá của đơn hàng	\$150.000
Tổng chi phí của chuyến bay	\$190.000
Lỗ do chấp nhận đơn hàng	\$40.000

Tuy nhiên, nhân viên kế toán quản trị của hãng phân tích rằng, định phí phân bổ cho chuyến bay là thông tin không phù hợp cho quyết định này vì nó luôn tồn tại cho dù hãng có chấp nhận đơn hàng hay không. Thêm vào đó, việc chấp nhận đơn hàng này sẽ cắt giảm được chi phí biến đổi của chuyến bay là \$5.000 do công ty không phải tốn chi phí đặt chỗ và bán vé. Phân tích của nhân viên kế toán quản trị như sau:

Mức giá đề nghị cho chuyến bay	
Chi phí cho chuyến bay	\$150.000
Biến phí	\$90.000
Trừ: Biến phí tiết kiệm từ việc đặt chỗ và bán vé	\$5.000
Định phí	0
Tổng chi phí cho chuyến bay	\$85.000
<b>Lợi nhuận</b>	<b>\$65.000</b>

Phân tích của nhân viên kế toán quản trị chỉ ra rằng việc chấp nhận chuyến bay này sẽ đem về cho hãng hàng không được \$65.000 để bù đắp các định phí và lợi nhuận. Do vậy, quyết định tối ưu là chấp nhận đơn hàng đặc biệt này.

Lưu ý rằng, trong trường hợp hãng hàng không đã hoạt động hết công suất, không còn năng lực nhả rỗi, để thực hiện đơn hàng này hãng phải huỷ bỏ các tuyến bay khác, lúc này, chi phí cơ hội do việc huỷ bỏ các chuyến bay khác phải được đưa vào xem xét trong quá trình ra quyết định.

#### 7.4.2. Quyết định tiếp tục hoặc ngừng kinh doanh một sản phẩm/bộ phận kinh doanh

Hầu hết các doanh nghiệp đều có nhiều bộ phận kinh doanh phụ thuộc hoặc kinh doanh nhiều ngành hàng, mặt hàng. Trong quá trình kinh doanh có bộ phận hoặc ngành hàng, mặt hàng bị lỗ là điều không thể tránh khỏi.

Có những nhà quản lý cho rằng những bộ phận hoặc mặt hàng bị lỗ thì không nên tiếp tục kinh doanh nữa, bởi chúng đã làm giảm lợi nhuận tổng của công ty.

Nhưng đôi khi nếu suy luận một cách đơn giản như vậy sẽ dẫn đến một loạt các quyết định sai lầm. Những quyết định có nên loại bỏ (ngừng) hay tiếp tục kinh doanh một bộ phận hoặc mặt hàng cá biệt nào đó là một trong các quyết định có tính phức tạp, vì nó chịu tác động của nhiều nhân tố.

Để có được quyết định đúng đắn, nhanh chóng và kịp thời trong tình huống này, ta phải sử dụng thông tin phù hợp để phân tích và đánh giá ảnh hưởng của quyết định đó đến lợi nhuận chung của toàn doanh nghiệp.

##### Ví dụ:

Chúng ta hãy nghiên cứu các bộ phận kinh doanh của Công ty may Hưng Thịnh. Công ty có 3 bộ phận bán hàng chính: quần áo, mỹ phẩm và đồ gia dụng. Doanh số và chi phí trong tháng trước của từng bộ phận trong công ty được cho trong bảng 7.4 như sau:



**Bảng 7.4: Báo cáo thu nhập và chi phí của các bộ phận trong Công ty Hưng Thịnh**

Đơn vị tính: 1.000 đồng

	Tổng cộng	Bộ phận		
		Quần áo	Mỹ phẩm	Đồ gia dụng
Doanh số	<b>250.000</b>	<b>125.000</b>	<b>75.000</b>	<b>50.000</b>
Trừ: Chi phí biến đổi	<b>105.000</b>	<b>50.000</b>	<b>25.000</b>	<b>30.000</b>
Lãi trên biến phí	145.000	75.000	50.000	20.000
Trừ: Các chi phí cố định				
Lương nhân công	50.000	29.500	12.500	8.000
Quảng cáo	15.000	1.000	7.500	6.500
Khấu hao TSCĐ	5.000	1.000	2.000	2.000
Thuê nhà	20.000	10.000	6.000	4.000
Bảo hiểm	3.000	2.000	500	500
Quản lý chung	32.000	15.500	9.500	7.000
<b>Tổng chi phí cố định</b>	<b>125.000</b>	<b>59.000</b>	<b>38.000</b>	<b>28.000</b>
<b>Lãi (lỗ)</b>	<b>20.000</b>	<b>16.000</b>	<b>12.000</b>	<b>(8.000)</b>

Có thể làm gì để nâng cao kết quả thực hiện của toàn công ty? Ở bảng trên chúng ta thấy rằng, bộ phận kinh doanh đồ gia dụng hiện tại kinh doanh bị lỗ 8.000 (nghìn đồng). Có lẽ loại bỏ bộ phận này để nâng lợi nhuận của toàn công ty lên?

Nếu sản phẩm đồ gia dụng bị loại bỏ thì công ty sẽ bị mất đi số lãi trên biến phí là 20.000 (nghìn đồng) hàng tháng mà hiện nó đang đóng góp vào sự bù đắp các chi phí bất biến. Tuy nhiên, việc bỏ bớt bộ phận này cũng sẽ giảm thiểu được một số chi phí cố định. Ví dụ như, có thể giảm bớt một số nhân viên quản lý hoặc cắt giảm bớt các chi phí quảng cáo của bộ phận này.

Nếu như việc bỏ bớt bộ phận đồ gia dụng mà công ty có khả năng giảm thiểu được các chi phí bất biến một lượng lớn hơn lãi trên biến phí mà bộ phận này đem lại, thì khi đó việc loại bỏ bộ phận này là một quyết định đúng, vì lợi nhuận chung của toàn công ty được nâng lên. Ngược lại, nếu các chi phí bất biến giảm thiểu được từ việc loại bỏ bộ phận đồ gia dụng này thấp hơn lãi trên biến phí mà bộ phận đem lại, thì việc này là không nên làm.



Như vậy, để đi đến quyết định tiếp tục hay ngưng hoạt động bộ phận đồ gia dụng, nhà quản lý cần phải nhận diện ra các chi phí nào có thể tránh được và liệu chúng có bù đắp những thiệt hại về thu nhập (hoặc lãi trên biến phí) nếu như loại bỏ bộ phận này.

- Chi phí tiền lương: Phản ánh tiền lương phải trả cho nhân viên trực tiếp làm việc trong từng bộ phận. Tất cả các nhân viên làm việc trong bộ phận đồ gia dụng có thể bị sa thải nếu bộ phận đó ngưng hoạt động.
- Chi phí quảng cáo: Phản ánh chi phí quảng cáo trực tiếp của mỗi bộ phận và có thể tránh được nếu bộ phận ngưng hoạt động.
- Chi phí khấu hao TSCĐ: Phản ánh chi phí khấu hao TSCĐ sử dụng để trưng bày các loại sản phẩm trong từng bộ phận. Giả thiết rằng việc bán lại những tài sản này rất khó hoặc giá trị rất thấp. Đây là chi phí không thể tránh được.

- Chi phí thuê nhà: Phản ánh chi phí thuê toàn bộ văn phòng làm việc, cửa hàng của toàn công ty, nó được phân bổ cho các bộ phận căn cứ trên doanh số của bộ phận. Chi phí thuê hàng tháng là 20.000 nghìn đồng là cố định theo hợp đồng lâu dài. Chi phí này được phân bổ cho bộ phận đồ gia dụng 4.000 nghìn đồng.
- Bảo hiểm: Phản ánh chi phí bảo hiểm tồn kho hàng hóa của từng bộ phận. Đây là chi phí có thể tránh được nếu bộ phận ngưng hoạt động.
- Chi phí quản lý chung phản ánh các chi phí về kế toán, thu mua và quản lý chung, được phân bổ cho sản phẩm căn cứ trên doanh số của bộ phận. Tổng các chi phí chung là không đổi nếu bộ phận đồ gia dụng bị ngưng hoạt động.

Với các thông tin này, người quản lý có thể nhận diện được những chi phí có thể tránh được và những chi phí không tránh được nếu bộ phận đồ gia dụng ngưng hoạt động. Quá trình phân tích được tóm tắt trong bảng 7.5.

Để xác định khi loại bỏ sản phẩm sẽ ảnh hưởng như thế nào đến lợi nhuận của công ty, chúng ta có thể so sánh lãi trên biến phí bị thiệt hại với các chi phí có thể giảm được nếu bộ phận bị ngưng hoạt động.

Lãi trên biến phí bị thiệt hại nếu ngưng hoạt động bộ phận đồ gia dụng  
 (20.000) (nghìn đồng)

Trừ: Các chi phí bất biến có thể tránh được nếu bộ phận bị ngưng hoạt động  
 15.000 (nghìn đồng)

Lợi nhuận của công ty bị giảm (5.000) (nghìn đồng)

Trong trường hợp này, các chi phí bất biến có thể tránh được do việc ngưng hoạt động bộ phận đồ gia dụng thấp hơn số lãi trên biến phí bị thiệt hại 5.000 (nghìn đồng). Do vậy, quyết định cuối cùng là không nên loại bỏ bộ phận đồ gia dụng bộ phận này, nên tiếp tục duy trì hoạt động cho đến khi có phương án kinh doanh khác mang lại lợi nhuận cao hơn.

**Bảng 7.5: Các chi phí cố định tránh được và không tránh được của bộ phận đồ gia dụng**

Đơn vị tính: 1.000 đồng

	Tổng cộng	Không tránh được	Có thể tránh được
Lương	8.000		8.000
Quảng cáo	6.500		6.500
Khấu hao TSCĐ	2.000	2.000	
Thuê nhà	4.000	4.000	
Bảo hiểm	500		500
Quản lý chung	7.000	7.000	
<b>Tổng chi phí cố định</b>	<b>28.000</b>	<b>13.000</b>	<b>15.000</b>

Một số nhà quản lý muốn lập báo cáo so sánh thu nhập để nêu lên các ảnh hưởng đối với toàn công ty của hai phương án tiếp tục hay ngưng hoạt động. Quá trình phân tích, so sánh này được trình bày qua bảng 7.6 dưới đây:

**Bảng 7.6: Báo cáo kết quả kinh doanh của bộ phận đồ gia dụng**

Đơn vị tính: 1.000 đồng

	Tiếp tục hoạt động	Ngừng hoạt động	Chênh lệch: Tăng/giảm lợi nhuận
<b>Doanh số</b>	50.000	-0-	(50.000)
Trừ: Chi phí đổi biến	30.000	-0-	30.000
Lãi trên biến phí	20.000	-0-	(20.000)
Trừ: Các chi phí cố định			
Lương nhân công	8.000	-0-	8.000
Quảng cáo	6.500	-0-	6.500
Khấu hao TSCĐ	2.000	2.000	-0-
Thuê nhà	4.000	4.000	-0-
Bảo hiểm	500	-0-	500
Quản lý chung	7.000	7.000	-0-
<b>Tổng chi phí cố định</b>	28.000	13.000	15.000
<b>Lãi/Lỗ</b>	(8.000)	(13.000)	(5.000)

Từ số liệu ở trên, chúng ta nhận thấy lợi nhuận của toàn công ty bị giảm 5.000 (nghìn đồng) mỗi tháng nếu bộ phận đồ gia dụng bị loại bỏ. Kết quả này hoàn toàn giống với kết quả chúng ta tính được trong phương pháp phân tích ở trên.

Cách thu thập thông tin, nguồn số liệu phục vụ cho loại tình huống quyết định loại bỏ hay tiếp tục kinh doanh một bộ phận/mặt hàng:

- Thu thập các thông tin quá khứ (ở kỳ vừa qua).
- Thu thập các thông tin tương lai (dự đoán) và các thông tin khác.
- Xác định thông tin phù hợp, loại bỏ thông tin không phù hợp.
- Lập bảng phân tích chênh lệch lợi nhuận giữa các phương án để tư vấn nhà quản trị ra quyết định.

### 7.4.3. Quyết định nên tự sản xuất hay mua ngoài sản phẩm/linh kiện

Một quyết định để sản xuất nội bộ một hoặc nhiều linh kiện phận thay vì mua linh kiện đó từ nhà cung ứng bên ngoài thường được gọi là quyết định tự sản xuất hay mua ngoài. Nhà quản lý rất có thể phải đứng trước lựa chọn là nên tự sản xuất hay nên mua, quyết định nào có lợi hơn cho công ty.

Quyết định tự sản xuất hay mua ngoài các linh kiện, chi tiết hoặc vật liệu sản xuất thường quan tâm đến 2 vấn đề:

- Chất lượng của linh kiện, chi tiết hay vật liệu hoặc bao bì.
- Giá cả (chi phí).

Nếu chất lượng của chúng đã đảm bảo theo đúng tiêu chuẩn kỹ thuật dù cho nó được mua ngoài hay tự sản xuất, thì nhà quản lý nên xem xét đến chi phí chênh lệch giữa tự sản xuất với mua ngoài.

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

Mặc khác, doanh nghiệp còn phải xem xét đến các khoản chi phí cơ hội nếu không tự sản xuất thì bộ phận hiện đang sản xuất các linh kiện, chi tiết đó sẽ như thế nào? Nó có được sử dụng nữa hay không? Giả sử bộ phận đó sẽ được chuyển sang sản xuất mặt hàng khác, sử dụng để cho thuê hoặc với các mục đích khác thì lợi nhuận hàng năm của nó mang lại cho doanh nghiệp là bao nhiêu? So sánh chi phí tiết kiệm được của

tự sản xuất với lợi nhuận mang lại của việc sử dụng bộ phận sản xuất vào việc khác và mua ngoài sản phẩm hoặc linh kiện. Nếu số lợi nhuận này cao hơn so với số chi phí tiết kiệm được của việc tự sản xuất thì chọn phương án mua ngoài sản phẩm hoặc linh kiện.

**Ví dụ**

Giả sử công ty may Hưng Thịnh hiện đang có một bộ phận sản xuất bao bì, bao gói thành phẩm của Công ty. Công suất của bộ phận sản xuất bao bì là 15.000 bao bì/năm. Tổng nhu cầu hiện tại về bao bì đóng gói thành phẩm của Công ty là 10.000 bao/năm. Chi phí liên quan đến sản xuất bao bì trong năm vừa qua như sau (cho 10.000 bao bì).

**Bảng 7.7: Bảng tổng hợp chi phí**

*Đơn vị: 1.000 đồng*

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 phân xưởng	2	20.000
Chi phí khấu hao máy móc thiết bị sản xuất	4	40.000
Định phí quản lý chung phân bổ	2	20.000
Cộng chi phí	25	250.000

Như vậy, chi phí sản xuất đơn vị là 25.000 đồng/bao bì.

Có một nguồn cung cấp chào hàng bao bì như của Công ty với giá 23.000 đồng/bao bì, chất lượng đảm bảo đáp ứng yêu cầu của Công ty. Vậy, trong trường hợp này công ty Hưng Thịnh nên quyết định tự sản xuất hay mua ngoài bao bì đóng gói?

Các thông tin bổ sung:

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

Để ra quyết định này, nhà quản lý phải phân tích xem những chi phí nào là tránh được và những chi phí nào là không tránh được khi ngưng hoạt động sản xuất bao bì. Những chi phí không thể tránh được là các chi phí chìm và các chi phí tương lai phát sinh cho dù các linh kiện được sản xuất hay mua ngoài. Những chi phí còn lại (sau khi đã loại bỏ các chi phí chìm và chi phí không tránh được) là những chi phí có thể tránh được nếu công ty mua linh kiện từ bên ngoài.

Tiêu chuẩn ra quyết định như sau:

Nếu những chi phí có thể tránh được thấp hơn giá mua từ nhà cung cấp bên ngoài thì công ty nên tiếp tục sản xuất.

Nếu chi phí có thể tránh được do việc ngưng sản xuất cao hơn giá mua từ nhà cung ứng thì công ty nên ngưng sản xuất và mua từ nhà cung ứng.

**Giải:**

Với các thông tin trên, chúng ta nhận thấy:

- Vì không có phương án nào khác để sử dụng bộ phận sản xuất bao bì nếu nó ngưng hoạt động do mua ngoài bao bì nên các chi phí cơ hội không phát sinh.
- Các khoản doanh thu và chi phí sau đây không phải là thông tin phù hợp cho quyết định này:
  - Doanh thu bán hàng.

- Chi phí khấu hao TSCĐ.
- Chi phí chung (chi phí cố định) phân bổ.
- Còn lại các thông tin phù hợp sẽ được trình bày trong bảng sau:

**Bảng 7.8: Phân tích quyết định nên tự sản xuất hay nên mua ngoài sản phẩm**

*Đơn vị tính: 1.000 đồng*

Khoản mục	Tự sản xuất	Mua ngoài
Nguyên vật liệu trực tiếp (10 x 10.000 bao bì)	100.000	–
Nhân công trực tiếp (5 x 10.000 bao bì)	50.000	–
Biến phí sản xuất chung (2 x 10.000 bao bì)	20.000	–
Tiền lương nhân viên quản lý, phục vụ phân xưởng (2 x 10.000 bao bì)	20.000	–
Chi phí mua ngoài (23 x 10.000 bao bì)	–	230.000
<b>Cộng chi phí</b>	<b>190.000</b>	<b>230.000</b>

Như vậy, nếu tự sản xuất thì công ty sẽ tiết kiệm được 40 triệu đồng (190 triệu đồng – 230 triệu đồng) so với mua ngoài.

Điều đó có thể đi đến quyết định là không nên mua ngoài mà vẫn tiếp tục sản xuất bao bì đóng gói.

Tuy nhiên, quyết định tự sản xuất như trên càng được thuyết phục hơn nếu như bộ phận sản xuất bao bì này nâng được công suất hoạt động thực tế hơn hiện tại, với điều kiện nhu cầu bao bì của công ty tăng lên do khối lượng sản phẩm tiêu thụ của công ty ngày càng tăng hoặc công ty có thể bán bao bì đóng gói cho công ty khác.

Bên cạnh đó, doanh nghiệp cũng cần xem xét vấn đề về chi phí cơ hội.

Trong trường hợp các nguồn lực và phương tiện sử dụng trong sản xuất bao bì doanh nghiệp có thể sử dụng vào mục đích khác như cho thuê, hoặc sử dụng vào việc sản xuất sản phẩm khác thì chúng ta còn phải xem xét đến chi phí cơ hội của việc sử dụng các nguồn lực và phương tiện này.

Trong trường hợp trên, nếu nguồn lực nhân rồi không có phương án sử dụng nào khác thì chi phí cơ hội của nó bằng 0. Nhưng nếu nguồn lực hiện đang sử dụng để sản xuất bao bì được sử dụng vào một mục đích khác có thể sinh lợi thì như thế nào? Trong trường hợp này, các nguồn lực hiện đang sử dụng sẽ có một chi phí cơ hội cần phải được xem xét cùng với lời chào hàng của nhà cung ứng bên ngoài.

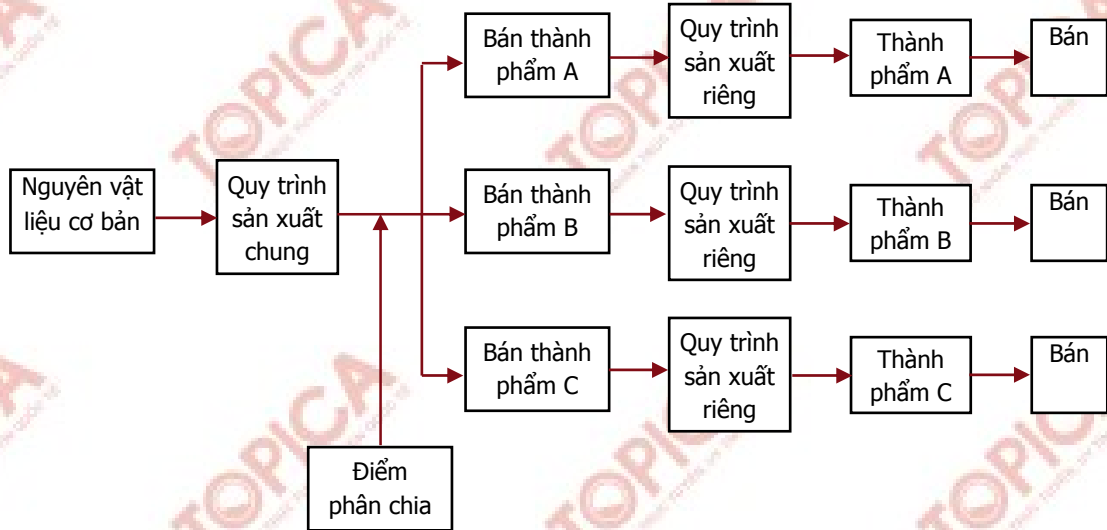
**Ví dụ:** Xét tiếp ví dụ trên, nếu cơ sở sản xuất bao bì của công ty Hưng Thịnh được cho thuê, hàng năm thu được khoản lợi nhuận lớn hơn 40 triệu đồng thì sẽ quyết định mua ngoài bao bì và cho thuê cơ sở sản xuất này.

Cách thu thập nguồn số liệu, thông tin phục vụ cho loại tình huống quyết định tự sản xuất hay mua ngoài chi tiết, vật liệu, bao bì:

- Những thông tin quá khứ (đã thực hiện ở kỳ vừa qua): kế toán chi tiết chi phí, tính toán chi tiết hơn các khoản mục chi phí, thông tin để lập bảng phân tích chi phí theo đơn vị, tổng số.
- Những thông tin tương lai (dự đoán) và các thông tin khác, như: dự kiến nhu cầu khối lượng cần sản xuất; tiền lương công nhân, nhân viên quản lý, khả năng sử dụng nhà xưởng, tài sản cố định của bộ phận tự sản xuất...
- Xác định thông tin phù hợp, loại bỏ thông tin không phù hợp.
- Lập bảng phân tích chênh lệch lợi nhuận giữa các phương án để tư vấn nhà quản trị ra quyết định.

**7.4.4. Quyết định nên bán ngay bán thành phẩm hoặc tiếp tục sản xuất ra thành phẩm rồi mới bán**

Quyết định nên bán ngay bán thành phẩm hay nên tiếp tục sản xuất hoàn thành rồi mới bán thường được gặp ở các công ty sản xuất nhiều loại sản phẩm từ một loại nguyên liệu đầu vào trên một qui trình sản xuất chung. Quy trình sản xuất tiêu biểu cho dạng này có thể được biểu diễn thông qua mô hình tổng quát sau đây:



**Sơ đồ 7.2: Quy trình sản xuất chung**

Hai hoặc nhiều sản phẩm được sản xuất ra từ một nguyên liệu chung được gọi là các sản phẩm chung (joint products). Điểm nằm trong quy trình sản xuất mà tại đó, các sản phẩm chung được tách ra thành các sản phẩm riêng biệt được gọi là điểm phân chia (split-off point). Tại điểm này, một số các sản phẩm chung sẽ có thể được đem bán cho khách hàng. Số còn lại cần được tiếp tục chế biến cho đến sản phẩm hoàn thành trước khi chúng được đem tiêu thụ ngoài thị trường. Ví dụ trong xí nghiệp chế biến thực phẩm, có thể người ta bán ngay thịt heo vừa mới mổ, nhưng cũng có thể chế biến tiếp từ thịt heo ra các thực phẩm chế biến sẵn như giò, chả, xúc xích, Lạp sườn...



Vấn đề đặt ra ở đây là sản phẩm nào nên được tiêu thụ ngay tại điểm phân chia và sản phẩm nào nên tiếp tục sản xuất rồi mới tiêu thụ?

Một điều cần lưu ý là các chi phí phát sinh tính đến điểm phân chia là những chi phí chìm và không phù hợp trong các quyết định nên bán tại điểm phân chia hay sản xuất tiếp. Những chi phí phát sinh sau điểm phân chia là những chi phí phù hợp. Nguyên tắc chung để quyết định là dựa vào kết quả so sánh giữa thu nhập tăng thêm với chi phí tăng thêm do tiếp tục sản xuất.

- Nếu như thu nhập tăng thêm lớn hơn chi phí tăng thêm do tiếp tục sản xuất thì quyết định tiếp tục sản xuất.
- Nếu thu nhập tăng thêm nhỏ hơn chi phí tăng thêm do tiếp tục sản xuất thì quyết định bán sản phẩm tại điểm phân chia.



Phương pháp chung của cách phân tích các thông tin phù 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 thành phẩm tại điểm tách hoặc ở từng giai đoạn mà doanh nghiệp có ý định bán ra.
- Tính chênh lệch giá bán hàng của thành phẩm và bán thành phẩm.
- Xác định chi phí của quá trình tiếp tục chế biến ra thành phẩm (nguyên vật liệu, nhân công trực tiếp, biến phí sản xuất chung...).
- Định phí tiết kiệm được do chấm dứt quá trình tiếp tục chế biến ra thành phẩm và ra quyết định.
- Tính toán lãi (lỗ) tăng thêm do quá trình tiếp tục chế biến ra thành phẩm và ra quyết định.

$$\begin{array}{r} \text{Lãi (lỗ) tăng} \\ \text{thêm do tiếp tục} \\ \text{chế biến ra} \\ \text{thành phẩm} \end{array} = \begin{array}{r} \text{Chênh lệch giá} \\ \text{bán của thành} \\ \text{phẩm với bán} \\ \text{thành phẩm} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Chi phí tăng} \\ \text{thêm của} \\ \text{quá trình tiếp tục} \\ \text{chế biến ra} \\ \text{thành phẩm} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Định phí tiết} \\ \text{kiệm được nếu} \\ \text{ngừng chế} \\ \text{biến} \end{array}$$

- Nếu lãi thì tiếp tục sản xuất chế biến, ngược lại, nếu lỗ thì không tiếp tục chế biến thêm nữa mà bán ngay bán thành phẩm.

**Ví dụ:**

Để minh họa, chúng ta lấy ví dụ của một công ty chế biến thực phẩm sau đây. Giả sử có ba sản phẩm được sản xuất từ cùng thịt bò. Các số liệu về chi phí và thu nhập liên quan đến các sản phẩm được cho trong bảng 7.9:

**Bảng 7.9: Quyết định nên bán hay nên tiếp tục quá trình sản xuất**

*Đơn vị tính: 1.000 đồng*

	Sản phẩm		
	A	B	C
Giá trị bán ở điểm phân chia	120.000	150.000	60.000
Giá trị bán sau khi chế biến thêm	160.000	240.000	90.000
Các chi phí sản phẩm chung phân bổ	80.000	100.000	40.000
Chi phí chế biến thêm	50.000	60.000	10.000
<b>So sánh giữa việc bán sản phẩm tại điểm phân chia và chế biến thêm:</b>			
Giá trị bán sau khi chế biến thêm	160.000	240.000	90.000
Giá trị bán tại điểm phân chia	120.000	150.000	60.000
Thu nhập tăng thêm do chế biến thêm	40.000	90.000	30.000
Chi phí chế biến thêm	50.000	60.000	10.000
Lãi/Lỗ do chế biến thêm	(10.000)	30.000	20.000

Qua số liệu phân tích trên bảng 7.9, công ty nên quyết định bán sản phẩm A tại điểm phân chia vì việc tiếp tục chế biến sản phẩm này sẽ gây thiệt hại cho công ty 10.000 (nghìn đồng). Còn đối với các sản phẩm B và C thì nên tiếp tục chế biến cho đến sản phẩm hoàn thành rồi mới tiêu thụ vì việc này mang lại lợi nhuận nhiều hơn cho công ty.

**TÓM LƯỢC CUỐI BÀI**

Vai trò của nhân viên kế toán quản trị trong quá trình ra quyết định là cung cấp những thông tin phù hợp cho các nhà quản lý để ra quyết định. Các nhà quản lý sử dụng thông tin được cung cấp để so sánh, đánh giá các phương án và ra quyết định.

Khái niệm chi phí và thu nhập phù hợp được vận dụng rộng rãi trong quản trị. Trong bài này, chúng ta đã nghiên cứu việc sử dụng nó trong quyết định liên quan đến việc chấp nhận hoặc từ chối một đơn hàng đặc biệt, trong quyết định nên làm hay nên mua, trong quyết định nên ngừng hay tiếp tục kinh doanh một loại sản phẩm cũng như trong các quyết định liên quan đến việc sử dụng có hiệu quả các nguồn lực sản xuất có giới hạn.

Để phù hợp cho việc ra quyết định, thông tin về chi phí và thu nhập phải thỏa mãn: (1) liên quan đến tương lai và (2) khác nhau giữa các phương án so sánh. Nói chung, tất cả các chi phí đều phù hợp cho việc ra quyết định ngoài trừ các chi phí chìm và các chi phí không chênh lệch giữa các phương án.

Một điều cần lưu ý là khái niệm “thông tin phù hợp” được vận dụng trong bài này chỉ liên quan đến các tình huống ra quyết định ngắn hạn, chỉ ảnh hưởng đến hoạt động của doanh nghiệp trong ngắn hạn. Trong phân tích các quyết định dài hạn, chúng ta phải xem xét giá trị theo thời gian của tiền tệ. Phân tích các quyết định dài hạn cần sử dụng một công cụ gọi là dự toán vốn.

**CÂU HỎI ÔN TẬP**

1. Trình bày vai trò của nhân viên kế toán quản trị trong quá trình ra quyết định.
2. Liệt kê và giải thích 6 bước trong quá trình ra quyết định.
3. Phân biệt giữa phân tích định lượng và phân tích định tính.
4. Các tiêu chuẩn của thông tin hữu ích là gì? Hãy giải thích từng tiêu chuẩn của thông tin hữu ích. Có phải lúc nào thông tin cũng đảm bảo tính chính xác và kịp thời cho việc ra quyết định không?
5. Liệt kê và giải thích hai tiêu chuẩn của thông tin phù hợp.
6. Giải thích vì sao giá trị còn lại trên sổ sách của tài sản cố định (ví dụ như máy móc thiết bị) không phải là một thông tin phù hợp?
7. Cho hai ví dụ về chi phí chìm. Giải thích vì sao chi phí chìm không phù hợp cho việc ra quyết định?
8. Vì sao một nhà quản lý thường có khuynh hướng xem xét không đúng chi phí chìm trong quá trình ra quyết định? Họ có thể mắc sai lầm là xem chi phí chìm là một chi phí thích hợp khi ra quyết định?
9. Các chi phí và thu nhập phát sinh trong tương lai có thể không thích hợp cho việc ra quyết định? Trong trường hợp nào điều này sẽ đúng? Cho một ví dụ minh họa.
10. Định nghĩa chi phí cơ hội. Cho một ví dụ minh họa. Chi phí cơ hội có phải là thông tin thích hợp cho việc ra quyết định không? Vì sao?
11. Sự tồn tại năng lực hoạt động nhàn rỗi có ảnh hưởng như thế nào đến quyết định chấp nhận hoặc từ chối một đơn hàng đặc biệt?
12. Khi ra quyết định tiếp tục hoặc ngưng hoạt động một bộ phận kinh doanh một sản phẩm, nhà quản lý sẽ sử dụng phương pháp phân tích như thế nào? Trong trường hợp nào thì quyết định duy trì và trong trường hợp nào thì quyết định ngưng hoạt động một bộ phận kinh doanh hoặc ngưng sản xuất một sản phẩm?
13. Khi ra quyết định nên làm hay nên mua các linh kiện/bộ phận cấu thành hoặc sản phẩm, nhà quản lý sẽ phân tích như thế nào? Trong trường hợp nào thì quyết định mua ngoài và trường hợp nào thì quyết định sản xuất?

**BÀI TẬP THỰC HÀNH**

**Bài 7.1.** Hãy chọn một doanh nghiệp mà bạn biết (ví dụ: Công ty bia Huda Huế) và cho ví dụ minh họa về một tình huống ra quyết định cụ thể của công ty. Mô tả từng bước trong quá trình ra quyết định này.

**Bài 7.2.** Công ty P mua một lò nướng pizza cách đây hai năm với giá 90.000.000 đồng. Lò nướng này có thể sử dụng hữu ích thêm một năm nữa. Lò nướng này được khấu hao theo mô hình khấu hao đều. Công ty P có thể mua một lò nướng bánh mới có giá 20.000.000 đồng và có thời gian sử dụng hữu ích trong một năm. Việc đưa lò nướng bánh này vào hoạt động sẽ tiết kiệm được cho công ty 26.000.000 đồng chi phí hoạt động hàng năm (so với việc sử dụng lò nướng cũ).

Nhà quản lý Công ty P đã quyết định không mua lò nướng mới vì ông ta cho rằng việc mua lò nướng mới sẽ gây thiệt hại cho công ty 4.000.000 đồng trong năm tới.

**Yêu cầu:**

1. Theo bạn, nhà quản lý Công ty tính toán như thế nào để có được mức lỗ 4.000.000 đồng trong năm tới nếu lò nướng pizza mới được mua?
2. Hãy đánh giá về cách nhà quản lý công ty đã phân tích và ra quyết định.
3. Là nhân viên kế toán quản trị của công ty, bạn phân tích tình huống trên như thế nào? Theo bạn, Công ty có nên mua lò nướng mới để sử dụng không?

**Bài 7.3.** Công ty H có một số phụ tùng tồn kho trị giá 200.000.000 đồng. Số phụ tùng này đã lỗi thời do sự thay đổi các tiêu chuẩn kỹ thuật thiết kế. Số phụ tùng này có thể bán ra thị trường với giá 120.000.000 đồng, hoặc chúng sẽ được hiệu chỉnh lại cho phù hợp với tiêu chuẩn kỹ thuật hiện hành và sau đó bán ra thì sẽ thu được 235.000.000 đồng. Chi phí cho việc hiệu chỉnh là 120.000.000 đồng.

**Yêu cầu:**

1. Những thông tin nào là thích hợp cho quyết định liên quan đến số phụ tùng tồn kho?
2. Công ty nên bán số phụ tùng ngay hay sửa chữa/hiệu chỉnh rồi bán.