

# BÀI 1

## TỔNG QUAN VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

Th.S. Hồ Phan Minh Đức

### Mục tiêu

- ◆ Nắm được các mục tiêu của của một tổ chức và giải thích được các chức năng của nhà quản lý.
- ◆ Liệt kê và giải thích được các mục tiêu của kế toán quản trị.
- ◆ Giải thích những điểm khác biệt giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính.
- ◆ Nắm được các nội dung của kế toán quản trị.
- ◆ Nắm được các nhân tố thúc đẩy sự phát triển của kế toán quản trị.
- ◆ Nắm được các đạo đức hành nghề kế toán quản trị.

### 1. Khái niệm về kế toán quản trị

Có rất nhiều các loại hình tổ chức khác nhau có ảnh hưởng đến đời sống hàng ngày của chúng ta: Các nhà sản xuất, công ty dịch vụ, các nhà bán lẻ, các tổ chức phi lợi nhuận và các tổ chức, cơ quan của chính phủ. Tất cả các tổ chức này đều có 2 đặc điểm chung: Thứ nhất, mọi tổ chức đều có các mục tiêu hoạt động. Chẳng hạn, mục tiêu của một hãng hàng không có thể là lợi nhuận và thỏa mãn tối đa nhu cầu của khách hàng. Mục tiêu của cơ quan công an là đảm bảo an ninh cho cộng đồng với chi phí hoạt động tối thiểu. Thứ hai, các nhà quản lý của mọi tổ chức đều cần thông tin để điều hành và kiểm soát hoạt động của tổ chức. Nói chung, tổ chức có qui mô càng lớn thì nhu cầu thông tin cho quản lý càng nhiều.

Kế toán quản trị là một bộ phận trong hệ thống thông tin của một tổ chức. Các nhà quản lý dựa vào thông tin kế toán quản trị để hoạch định và kiểm soát hoạt động của tổ chức (Hilton, 1991).

Theo luật kế toán Việt Nam, kế toán quản trị được định nghĩa là “việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính theo yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế, tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán (Luật kế toán, khoản 3, điều 4).

Nói tóm lại, kế toán quản trị là một lĩnh vực kế toán được thiết kế để thỏa mãn nhu cầu thông tin của các nhà quản lý và các cá nhân khác làm việc trong một tổ chức (Edmonds et al, 2003)

Trong bài này, chúng ta sẽ tìm hiểu vai trò của kế toán quản trị đối với quá trình quản lý chung của một tổ chức. Trong các bài giảng tiếp theo, chúng ta sẽ tìm hiểu kỹ càng các khái niệm và công cụ được sử dụng trong kế toán quản trị.

### 2. Các mục tiêu của tổ chức và công việc của nhà quản lý

#### 2.1. Mục tiêu của tổ chức

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, v.v... 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. Thế mà, 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 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
- Cực tiểu 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
- Cực đại 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

## 2.2. Quá trình quản lý và công việc của các nhà quản lý

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 đi nữa, 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 xác định. Những kế hoạch này có thể dài hạn hay ngắn hạn. Khi các kế hoạch được thi hành, 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.

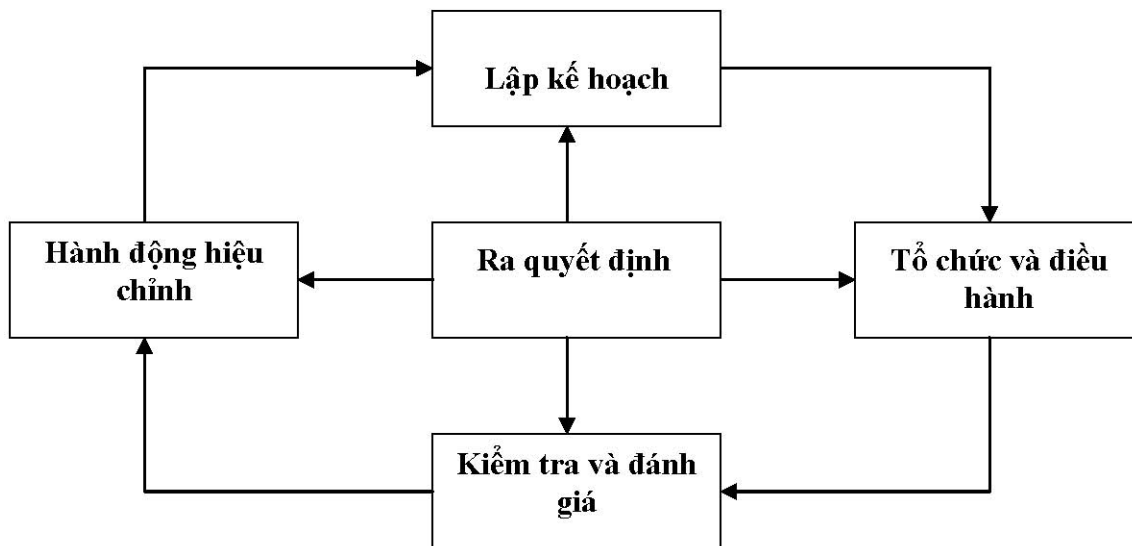
### **Ra quyết định**

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.

Quá trình quản lý hoạt động của tổ chức có thể được mô tả qua sơ đồ 1.1 dưới đây.

**Sơ đồ 1.1: Quá trình quản lý**



### **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 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:

- ◆ Cung cấp thông tin cho nhà quản lý để lập kế hoạch và ra quyết định

- ◆ Trợ giúp nhà quản lý trong việc điều hành và kiểm soát hoạt động của tổ chức
- ◆ Thúc đẩy các nhà quản lý đạt được các mục tiêu của tổ chức
- ◆ Đo lường hiệu quả hoạt động của các nhà quản lý và các bộ phận, đơn vị trực thuộc trong tổ chức

#### **4. Vai trò của nhân viên kế toán quản trị trong tổ chức**

Vai trò chủ yếu của nhân viên kế toán quản trị trong một tổ chức là thu thập và cung cấp thông tin thích hợp và nhanh chóng cho các nhà quản lý để họ thực hiện việc điều hành, kiểm soát hoạt động của tổ chức và ra quyết định.

Các nhà quản lý sản xuất thường vạch kế hoạch và ra quyết định về các phương án và lịch trình sản xuất, các nhà quản lý tiếp thị thì ra các quyết định về quảng cáo, khuyến mãi và định giá sản phẩm, và các nhà quản trị tài chính thường ra các quyết định về huy động vốn và đầu tư. Tất cả các nhà quản lý này đều cần thông tin cho các quyết định của họ. Chính các nhân viên kế toán quản trị sẽ cung cấp các thông tin hữu ích cho các nhà quản lý các cấp trong tổ chức. Vì vậy, một yêu cầu đặt ra cho các nhân viên kế toán quản trị là họ phải am hiểu các tình huống ra quyết định của các nhà quản lý.

#### **5. Phân biệt kế toán quản trị với 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 hàng năm của Công ty VINAMILK cho các cổ đông của công ty là một thí 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.

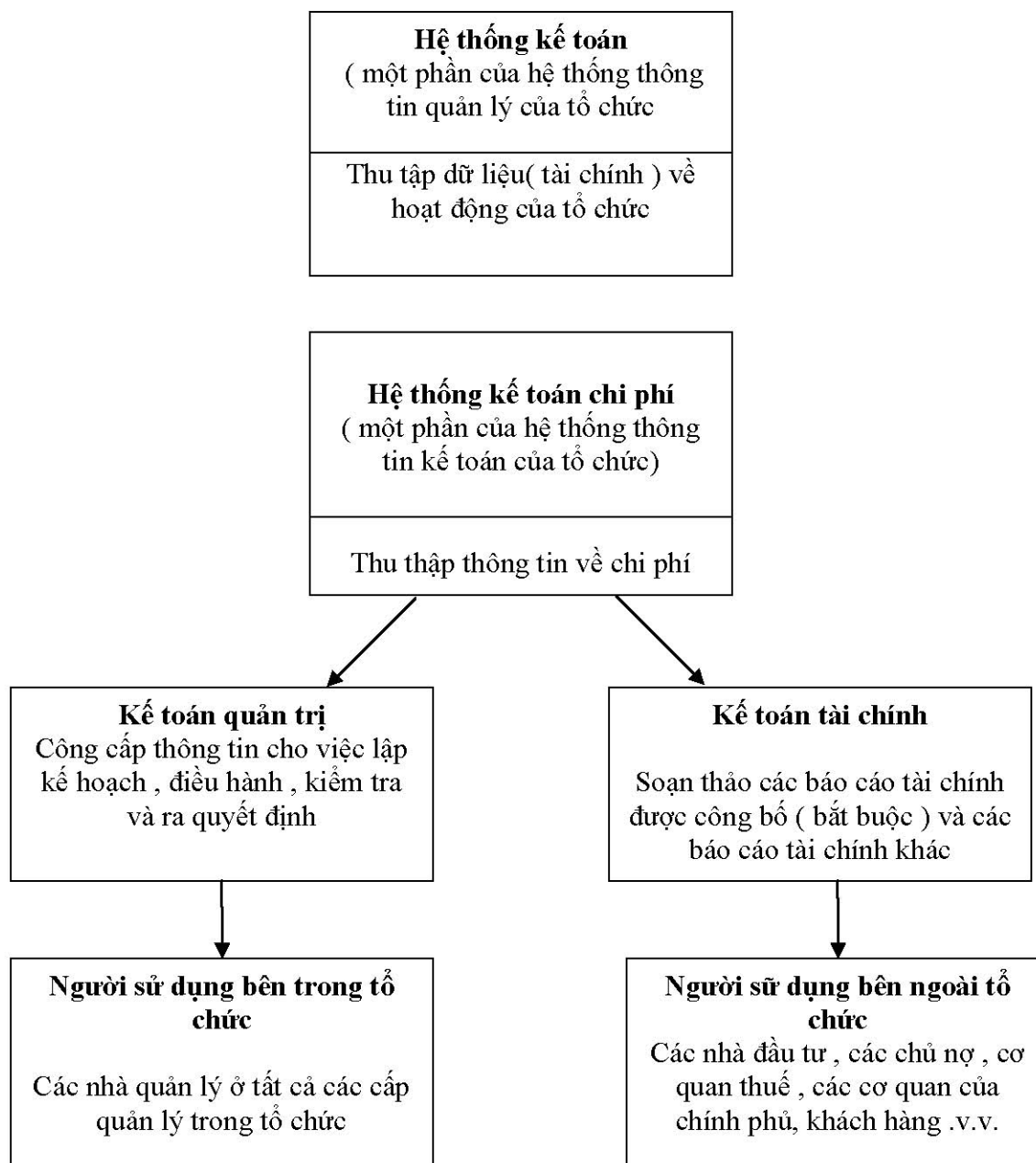
Tuy vậy, hệ thống kế toán quản trị và kế toán tài chính cũng có nhiều điểm giống nhau bởi vì cả hai hệ thống này đều dựa vào dữ liệu thu thập được từ hệ thống kế toán cơ bản của tổ chức. Hệ thống này bao gồm thủ tục, nhân sự, và hệ thống máy tính để thu thập và lưu trữ các dữ liệu tài chính của tổ chức. Một phần của hệ thống kế toán chung này là hệ thống kế toán chi phí (cost accounting), có nhiệm vụ thu thập thông tin chi phí được sử dụng trong cả hệ thống kế toán quản trị và kế toán tài chính. Ví dụ, số liệu về giá thành sản phẩm được nhà quản lý sử dụng để định giá bán sản phẩm, đó là một mục đích sử dụng thông tin của kế toán quản trị. Tuy vậy, số liệu giá thành cũng được sử dụng để xác định giá trị hàng tồn kho trên bảng cân đối kế toán, đó lại là một mục đích sử dụng thông tin của kế toán tài chính.

Sơ đồ 1.2 mô tả mối quan hệ giữa các 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 có sự khác biệt rất lớn. Bảng 1.1 liệt kê những điểm khác biệt giữa hai hệ thống kế toán này.

#### **Sơ đồ 1.2 - Mối quan hệ giữa các hệ thống kế toán trong một tổ chức**

## **6. Sự phát triển của kế toán quản trị**

So với kế toán tài chính, kế toán quản trị là một lĩnh vực khá mới mẻ. Vì vậy, các khái niệm và công cụ của kế toán quản trị đang được hoàn thiện dần nhằm cung cấp thông tin trợ giúp cho các quyết định của quản lý. Bên cạnh đó, môi trường kinh doanh đang thay đổi nhanh chóng. Để kế toán quản trị trở thành một công cụ hữu hiệu trong tương lai, hệ thống kế toán quản trị phải được thay đổi, cải tiến để thích ứng với những thay đổi đó. Dưới đây là một số sự thay đổi trong môi trường kinh doanh gắn có ảnh hưởng đến sự thay đổi và phát triển của kế toán quản trị.



- Sự xuất hiện ngày càng nhiều các ngành dịch vụ
- Sự xuất hiện những ngành công nghiệp mới
- Sự toàn cầu hóa
- Sự ra đời của hệ thống tồn kho kịp thời
- Yêu cầu về chất lượng sản phẩm và năng suất lao động
- Chu kỳ sống của sản phẩm ngày càng bị rút ngắn
- Sự thay đổi của các hệ thống sản xuất (CAM, CIM)

**Bảng 1.3 - Những điểm khác biệt giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính**

Các chỉ tiêu	Kế toán quản trị	Kế toán tài chính
1. Đối tượng sử dụng thông tin	Nhà quản trị bên trong doanh nghiệp	Những thành phần bên ngoài doanh nghiệp

2. Đặc điểm của thông tin cung cấp	Hướng về tương lai, linh hoạt, nhanh, thích hợp. Biểu diễn dưới hình thái giá trị và vật chất.	Phản ánh quá khứ, chính xác. Biểu diễn dưới hình thái giá trị.
3. Tính chất bắt buộc của thông tin và báo cáo	Không tuân thủ các nguyên tắc chung của kế toán.	Tuân thủ các nguyên tắc của kế toán (GAAPs)
4. Phạm vi báo cáo	Từng bộ phận, khâu công việc	Toàn doanh nghiệp
5. Kỳ báo cáo	Bất kỳ khi nào cần cho quản lý	Định kỳ hàng tháng, quý, năm
6. Tính pháp lệnh	Không có tính pháp lệnh.	Có tính pháp lệnh.
7. Quan hệ với các ngành khoa học	Nhiều.	Ít.

(Nguồn: Phạm Văn Dược, 1995)

## 7. Kế toán quản trị là một nghề chuyên môn

Các nhân viên kế toán quản trị đóng một vai trò quan trọng trong bất kỳ doanh nghiệp nào. Là những người cung cấp thông tin phục vụ cho quá trình quản lý, các nhân viên kế toán quản trị thường xuyên làm việc và tiếp xúc với các nhà quản lý ở các cấp trong tổ chức. Để thực hiện công việc hiệu quả, các nhân viên kế toán quản trị không chỉ giỏi về chuyên môn, nghiệp vụ kế toán, mà còn phải am hiểu kiến thức ở các lĩnh vực khác.

### 7.1. Các tổ chức nghề nghiệp và việc chứng nhận hành nghề

Để luôn duy trì được năng lực chuyên môn và phát triển nghề nghiệp, thông thường các nhân viên kế toán quản trị tham gia vào các tổ chức nghề nghiệp. Điều này thực sự chưa phổ biến ở Việt Nam trong thời điểm hiện nay. Tuy vậy, ở các nước có nền kinh tế phát triển như Mỹ, Canada, Anh quốc, các nhân viên kế toán quản trị tham gia vào các tổ chức nghề nghiệp. Chẳng hạn ở Mỹ, có rất nhiều tổ chức nghề nghiệp như Hiệp Hội Kế Toán Quốc Gia (the National Association of Accountants – NAA), Viện Kế Toán Công Chứng Hoa Kỳ (the American Institute of Certified Public Accountants – AICPA), Hiệp Hội Kế Toán Hoa Kỳ (the American Accounting Association-AAA) (Hilton, 1991)

Ở Việt Nam, các nhân viên kế toán có thể tham gia các tổ chức nghề nghiệp như Hiệp Hội Kế Toán và Kiểm Toán Việt Nam (VAA), Hiệp Hội Kiểm Toán Viên Hành Nghề Việt Nam (VACPA).

Để được xã hội thừa nhận cũng như để duy trì kiến thức chuyên môn, các nhân viên kế toán nên sở hữu giấy chứng nhận hành nghề. Ở Mỹ, Hiệp Hội Kế Toán Quốc Gia (NAA) thiết lập Viện Kế Toán Quản Trị Công Chứng (Institute of Certified Managerial Accountants-ICMA) và tổ chức này chịu trách nhiệm quản lý chương trình đào tạo và cấp chứng chỉ hành nghề kế toán quản trị. Ở Việt Nam, Bộ tài chính giao trách nhiệm cho Hiệp Hội Kế Toán và Kiểm Toán Việt Nam (VAA) quản lý chương trình học tập và tổ chức kỳ thi cấp chứng chỉ hành nghề kế toán. Để được cấp chứng chỉ hành nghề, nhân viên kế toán phải đáp ứng các tiêu chuẩn sau đây:

Có phẩm chất đạo đức nghề nghiệp, trung thực, liêm khiết, có ý thức chấp hành pháp luật,

Có chuyên môn, nghiệp vụ về tài chính, kế toán từ trình độ đại học trở lên và thời gian công tác thực tế về tài chính, kế toán từ năm năm trở lên,

Đạt kỳ thi tuyển do cơ quan nhà nước có thẩm quyền tổ chức. (trích dẫn Luật Kế toán, Điều 57, Khoản 1)

### 7.2. Đạo đức hành nghề kế toán

Kế toán nói chung và kế toán quản trị nói riêng được công nhận là một nghề nghiệp. Khi hành nghề, các kế toán viên kế toán quản trị phải duy trì những phẩm chất đạo đức cao quý trong nghề

nghệp của mình. Chuẩn mực đạo đức hành nghề kế toán, kiểm toán của Việt Nam do Bộ tài chính ban hành (theo quyết định số 87/2005/QĐ-BTC, ngày 01/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính) qui định chung những nguyên tắc cơ bản về đạo đức hành nghề kế toán và kiểm toán như sau:

**Độc lập:** Độc lập là nguyên tắc hành nghề cơ bản của kiểm toán viên hành nghề và người hành nghề kế toán.

Trong quá trình kiểm toán hoặc cung cấp dịch vụ kế toán, kiểm toán viên hành nghề và người hành nghề kế toán phải thực sự không bị chi phối hoặc tác động bởi bất kỳ lợi ích vật chất hoặc tinh thần nào làm ảnh hưởng đến sự trung thực, khách quan và độc lập nghề nghiệp của mình.

Kiểm toán viên hành nghề và người hành nghề kế toán không được nhận làm kiểm toán hoặc làm kế toán cho các đơn vị mà mình có quan hệ kinh tế hoặc quyền lợi kinh tế.

Kiểm toán viên hành nghề và người hành nghề kế toán không được nhận làm kế toán hoặc kiểm toán ở những đơn vị mà bản thân có quan hệ gia đình ruột thịt là người trong bộ máy quản lý.

Kiểm toán viên hành nghề không được vừa làm dịch vụ kế toán, như ghi sổ kế toán, lập báo cáo tài chính, kiểm toán nội bộ, định giá tài sản, tư vấn quản lý, tư vấn tài chính, vừa làm dịch vụ kiểm toán cho cùng một khách hàng. Ngược lại, người làm dịch vụ kế toán không được làm kiểm toán cho cùng một khách hàng.

Trong quá trình kiểm toán hoặc cung cấp dịch vụ kế toán, nếu có sự hạn chế về tính độc lập thì kiểm toán viên hành nghề, người hành nghề kế toán phải tìm mọi cách loại bỏ sự hạn chế này. Nếu không thể loại bỏ được thì phải nêu rõ điều này trong Báo cáo kiểm toán hoặc Báo cáo dịch vụ kế toán.

**Chính trực:** Người làm kế toán và người làm kiểm toán phải thẳng thắn, trung thực và có chính kiến rõ ràng.

**Khách quan:** Người làm kế toán và người làm kiểm toán phải công bằng, tôn trọng sự thật và không được thành kiến, thiên vị.

**Năng lực chuyên môn và tinh thần trọng:** Người làm kế toán và người làm kiểm toán phải thực hiện công việc kiểm toán, kế toán với đầy đủ năng lực chuyên môn cần thiết, với sự thận trọng cao nhất và tinh thần làm việc chuyên cần. Người làm kế toán và kiểm toán có nhiệm vụ duy trì, cập nhật và nâng cao kiến thức trong hoạt động thực tiễn, trong môi trường pháp lý và các tiến bộ kỹ thuật để đáp ứng yêu cầu công việc.

**Tính bảo mật:** Người làm kế toán và người làm kiểm toán phải bảo mật các thông tin có được trong quá trình kiểm toán; không được tiết lộ bất cứ một thông tin nào khi chưa được phép của người có thẩm quyền, trừ khi có nghĩa vụ phải công khai theo yêu cầu của pháp luật hoặc trong phạm vi quyền hạn nghề nghiệp của mình.

**Tư cách nghề nghiệp:** Người làm kế toán và người làm kiểm toán phải trau dồi và bảo vệ uy tín nghề nghiệp, không được gây ra những hành vi làm giảm uy tín nghề nghiệp.

**Tuân thủ chuẩn mực chuyên môn:** Người làm kế toán và người làm kiểm toán phải thực hiện công việc kế toán, kiểm toán theo những kỹ thuật và chuẩn mực chuyên môn đã quy định trong chuẩn mực kế toán, chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, quy định của Hội nghề nghiệp và các quy định pháp luật hiện hành.

## **Tóm tắt nội dung của chương**

Tất cả các tổ chức đều có mục tiêu hoạt động, và các nhà quản lý của đều cần thông tin để ra quyết định, vạch kế hoạch, điều hành, và kiểm soát hoạt động nhằm đạt được các mục tiêu của tổ chức.

Kế toán quản trị là một bộ phận quan trọng trong hệ thống thông tin của một tổ chức. Mục tiêu chủ yếu của kế toán quản trị là: (1) Cung cấp thông tin cho nhà quản lý để lập kế hoạch và ra quyết định, (2) trợ giúp nhà quản lý trong việc điều hành và kiểm soát hoạt động của tổ chức, (3) thúc đẩy các nhà quản lý đạt được các mục tiêu của tổ chức, và (4) đo lường hiệu quả hoạt động của các nhà



quản lý và các bộ phận, đơn vị trực thuộc trong tổ chức.

Kế toán quản trị khác với kế toán tài chính ở nhiều điểm. Đối tượng sử dụng thông tin kế toán quản trị là các nhà quản lý bên trong tổ chức. Kế toán quản trị không có tính pháp lệnh và không tuân thủ các nguyên tắc và chuẩn mực kế toán. Trong khi đó, kế toán tài chính đặt trọng tâm vào việc cung cấp thông tin cho những người bên ngoài tổ chức như các nhà đầu tư, các chủ nợ, các chuyên gia tài chính, khách hàng. Thông tin kế toán tài chính cung cấp bị chi phối bởi các nguyên tắc kế toán, các chuẩn mực kế toán, các qui định của luật pháp và các cơ quan quản lý nhà nước và hoàn toàn dựa vào số liệu từ các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong quá khứ.

Kế toán quản trị được xem là một nghề chuyên môn. Để được xã hội thừa nhận, các nhân viên kế toán quản trị phải sở hữu một chứng chỉ hành nghề kế toán và tuân thủ các nguyên tắc đạo đức hành nghề kế toán

### **Câu hỏi ôn tập và bài tập**

1. Theo bạn, kế toán quản trị có đóng vai trò quan trọng trong một tổ chức phi lợi nhuận không? Giải thích câu trả lời của bạn.
2. Trình bày những điểm khác biệt giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính.
3. Trình bày mối quan hệ giữa các hệ thống kế toán (kế toán chi phí, kế toán quản trị, kế toán tài chính) trong một tổ chức.
4. Việc sở hữu một chứng chỉ hành nghề kế toán đóng vai trò như thế nào đối với một nhân viên kế toán quản trị. Điều kiện để được cấp chứng chỉ này là gì?
5. 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 2

## KHÁI NIỆM VÀ PHÂN LOẠI CHI PHÍ

Giảng viên: Th.S. Hồ Phan Minh Đức

### Mục tiêu

- ◆ Định nghĩa và cho thí dụ về đối tượng chịu chi phí
- ◆ Phân biệt được việc tập hợp chi phí và phân phối chi phí
- ◆ Hiểu được sự cần thiết của việc phân loại chi phí
- ◆ Mô tả cách ứng xử của biến phí, định phí
- ◆ Hiểu được khái niệm “căn cứ điều khiển sự phát sinh của chi phí” và tầm quan trọng của việc xác định “căn cứ điều khiển sự phát sinh chi của một tổ chức
- ◆ Phân biệt được chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp
- ◆ Phân biệt được chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được
- ◆ Phân biệt được chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất
- ◆ Phân biệt được chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ
- ◆ Mô tả được vai trò của các chi phí trên báo cáo thu nhập và bảng cân đối kế toán của một doanh nghiệp
- ◆ Hiểu được bản chất của chi phí cơ hội, chi phí chìm, chi phí chênh lệch

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 cần đa số thường có liên quan đến các chi phí của doanh nghiệp. Trong kế toán quản trị chi phí được phân loại theo nhiều tiêu thức tùy theo mục đích sử dụng của nhà quản lý. Việc nhận định và thấu hiểu từng loại chi phí và hành vi 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.

### 1. Khái niệm chung về chi phí

#### 1.1. Đối tượng chịu chi phí

Các nhân viên kế toán thường định nghĩa “chi phí như là một nguồn lực hy sinh hoặc mất đi để đạt được một mục đích cụ thể” (Horngren et al., 1999). Hầu hết mọi người đều xem chi phí là hao phí nguồn lực tính bằng tiền để đổi lấy hàng hoá và dịch vụ.

Để trợ giúp cho việc ra quyết định, các nhà quản lý muốn biết chi phí tính đối tượng nào đó (ví dụ như một sản phẩm, dịch vụ, một dự án, hoặc một chương trình) là bao nhiêu. Chúng ta gọi “đối tượng này” là một đối tượng chịu chi phí (cost object). Bảng 2.1. cung cấp một số thí dụ về các đối tượng chịu chi phí khác nhau.

#### Bảng 2.1. Ví dụ về đối tượng chịu chi phí

<b>Đối tượng chịu chi phí</b>	<b>Ví dụ</b>
Sản phẩm	Một chiếc xe đạp Martin 107
Dịch vụ	Một chuyến bay từ Tp.HCM đến Sydney
Dự án	Một chiếc máy bay Boeing 777 do Hãng Boeing chế tạo cho Vietnam Airlines
Khách hàng	Một công ty ở Mỹ mua sản phẩm của Công ty bia Huda Huế
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 cao học quản trị kinh doanh của Trường Đại học Kinh tế Huế

## 1.2. Tập hợp chi phí và phân phối chi phí

Một hệ thống kế toán chi phí thường xác định chi phí theo hai giai đoạn cơ bản: tập hợp chi phí và phân phối 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:

Việc 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) 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)

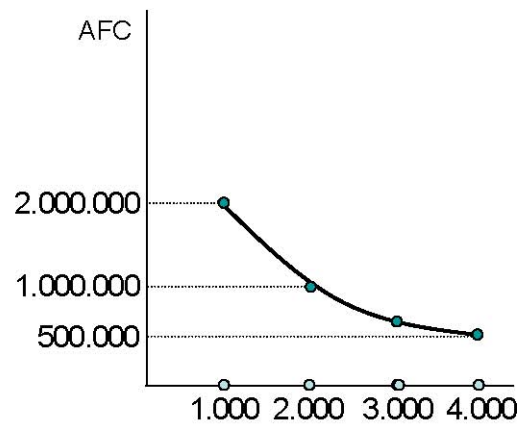
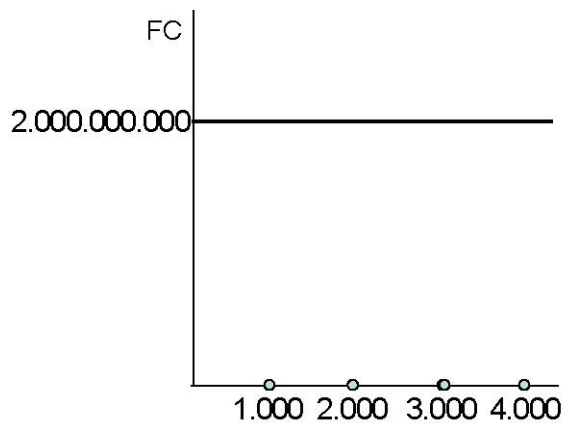
## **2. Cách ứng xử của chi phí: Chi phí biến đổi & Chi phí cố định**

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

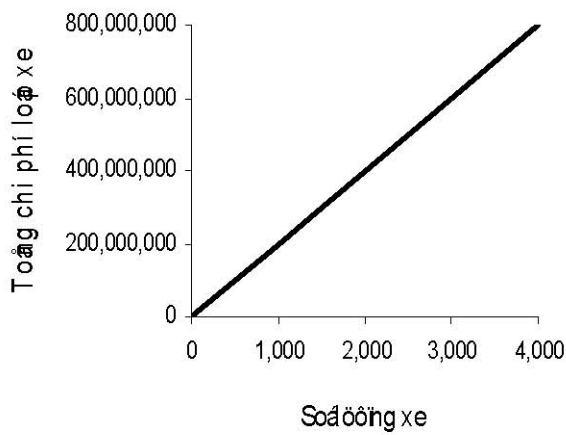
**Chi phí biến đổi** là chi phí thay đổi trên tổng số theo sự thay đổi của mức hoạt động của tổ chức (ví dụ như sản lượng, số giờ lao động, số giờ máy...). Nếu công ty Honda Việt Nam mua lốp xe từ Công ty CASUMINA để lắp ráp xe gắn máy Wave Alpha với giá 200.000 đồng/cặp lốp, tổng chi phí lốp xe sẽ bằng 200.000 đồng nhân cho số lượng xe được lắp ráp. Đây là một thí dụ về chi phí biến đổi, là chi phí thay đổi thay đổi trên tổng số theo sự thay đổi của số lượng xe được lắp ráp. Tuy nhiên, chi phí biến tính cho một xe (chi phí biến đơn vị) không thay đổi theo số lượng xe được lắp ráp. Hình 2.2 dưới đây trình bày đồ thị của chi phí lốp xe để lắp ráp xe gắn máy tại Công ty Honda Việt Nam.

**Hình 2.2 – Ví dụ về chi phí biến đổi**

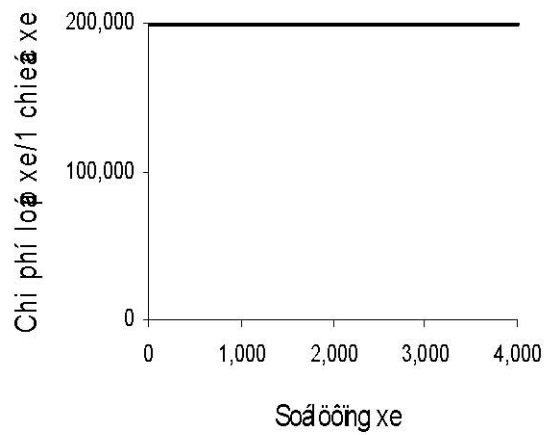
**Hình 2.3 Ví dụ về chi phí cố định**



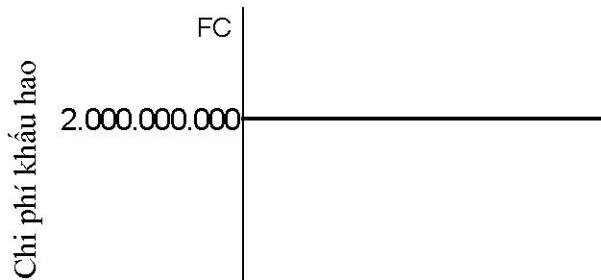
(a) Chi phí biến đổi



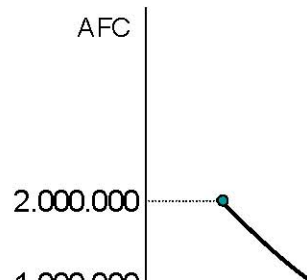
(b) Chi phí biến đổi đơn vị



(a) Chi phí cố định



(b) Chi phí cố định đơn vị



**Chi phí cố định** là chi phí không thay đổi trên tổng số bất chấp sự thay đổi của mức hoạt động. Chi phí khấu hao xưởng lắp ráp xe gắn máy trong một tháng tại Công ty Honda Việt Nam là

2.000.000.000 đồng. Đây là một chi phí cố định. Chi phí này không thay theo sự thay đổi số lượng xe được lắp ráp hàng tháng tại Công ty Honda Việt Nam. Chi phí cố định đơn vị (average fixed cost) sẽ giảm dần theo sự gia tăng mức độ hoạt động. Nếu Công ty Honda Việt Nam lắp ráp 1.000 chiếc xe gắn máy trong một tháng thì chi phí khấu hao xưởng lắp ráp tính cho một xe là 2.000.000 đồng ( $2.000.000.000:1.000$ ). Nhưng nếu số lượng xe lắp ráp tăng lên thành 2.000 xe trong một tháng thì chi phí khấu hao tính cho một xe giảm xuống còn 1.000.000 đồng ( $2.000.000.000:2.000$ ). Hình 2.3. trình bày đồ thị của chi phí khấu hao xưởng lắp ráp tại Công ty Honda Việt Nam.

### 3. Chi phí trực tiếp & chi phí gián tiếp

Theo phương pháp phân phối 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** 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). (Horngren et al, 1999)

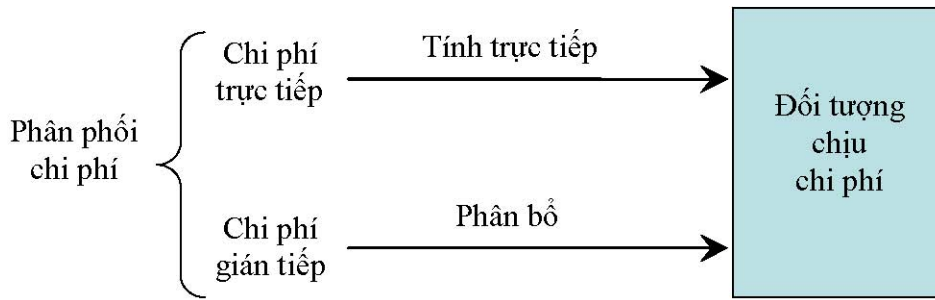
**Chi phí gián tiếp** đối với một đối tượng chịu chi phí là loại chi phí liên quan đến đối tượng chịu chi phí, nhưng không thể tính trực tiếp cho đối tượng chịu chi phí đó một cách hiệu quả. Nói đúng hơn, chi phí gián tiếp là chi phí liên quan đến nhiều đối tượng chịu chi phí. Do vậy, chi phí gián tiếp được phân phối cho các đối tượng chịu chi phí bằng các phương pháp phân bổ chi phí (cost allocation). (Horngren et al, 1999)

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

Mối quan hệ giữa chi phí trực tiếp, chi phí gián tiếp và đối tượng chịu chi phí được thể hiện qua hình 2.4.

#### Hình 2.4 Mối quan hệ của chi phí trực tiếp, chi phí gián tiếp với đối tượng chi phí

(Nguồn: Horngren et al., 1999)



#### 4. Chi phí kiểm soát được & 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 (Hilton, 1991). Chi phí nguyên 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.

#### 5. Chi phí sản xuất & chi phí ngoài sản xuất

Để trợ giúp các nhà quản lý trong việc vạch kế hoạch và kiểm soát chi phí, các nhân viên kế toán quản trị phân loại chi phí theo lĩnh vực chức năng 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).

##### 5.1. 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 lao động trực tiếp, và chi phí sản xuất chung.

**Nguyên liệu trực tiếp (direct material costs):** Nguyên vật liệu tiêu hao trong quá trình sản xuất mà cấu tạo thành thực thể của sản phẩm. Hay nói một cách khác chi phí nguyên vật liệu là giá trị các loại nguyên vật liệu tạo thành thực thể của sản phẩm, chi phí này có thể tính trực tiếp cho từng loại sản phẩm. Thí dụ: 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.

**Lao động trực tiếp (direct labor costs):** Lao động 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 lao động trực tiếp bao gồm tiền lương, tiền công, phụ cấp và các khoản trích trên lương như bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế. Chi phí lao động 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 sản xuất, ngoài chi phí nguyên liệu trực tiếp và lao động trực tiếp, được phân loại là chi phí sản xuất chung. 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 lao động 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 lao động 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 thành phẩm.

## 5.2. 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 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 làm việc 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 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.

## 6. Chi phí sản phẩm & 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 làm giảm lợi tức trong kỳ đó. Nói một cách khác, những chi phí thời kỳ được xem là phí tổn và được khấu trừ ra khỏi ản xuất lợi tức của thời kỳ mà chúng phát sinh. Chính vì thế, chúng được gọi là chi phí thời kỳ.

## 7. Chi phí trên các báo cáo tài chính

Sự khác biệt giữa chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ được trình bày được 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 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.

### 2.3.1. Trên báo cáo kết quả kinh doanh (The Income Statement)

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 lao động trực tiếp và chi phí sản xuất chung) kết tinh vào 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.

### 2.3.2. Trên bảng cân đối kế toán (The Balance Sheet)

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 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 nghiệp 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 phí của doanh nghiệp dịch vụ phát sinh trong kỳ đều được ghi nhận là chi phí trên báo cáo kết quả kinh doanh.

## 8. Chi phí chênh lệch

Trong quá trình ra quyết định, nhà quản lý thường phải so sánh nhiều phương án khác nhau. Tất nhiên, sẽ phát sinh các chi phí gắn liền với phương án đó. 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 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.

## 9. 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.

Thí dụ: Giả sử một người có số vốn là 100 triệu. 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.

## 10. 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.

Thí 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 nhiệt 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) (Phạm Phú, 1993)

## 11. Tổng chi phí và chi phí đơn vị

### 11.1. Mối quan hệ giữa tổng chi phí và chi phí đơn vị

Hệ thống kế toán thường cung cấp thông tin về tổng chi phí (total costs) và chi phí đơn vị (unit costs). Chi phí đơn vị hay còn được gọi là chi phí bình quân (average cost) là mức chi phí tính cho một đơn vị sản phẩm. Ngoài ra chi phí đơn vị còn được tính cho một giờ máy, một giờ lao động. Giả sử rằng, tổng chi phí sản xuất phát sinh để sản xuất 10.000 đơn vị sản phẩm là \$980.000. Như vậy chi phí sản xuất tính cho một đơn vị sản phẩm sẽ là \$98 ( $980.000:10.000$ ) (Horngren et al., 1997)

### 11.2. Thận trọng khi sử dụng chi phí đơn vị

Ở mục trên, chúng ta đã định nghĩa chi phí đơn vị là chi phí được tính cho một đơn vị. Giả sử rằng, \$980.000 chi phí phát sinh cho việc sản xuất 10.000 sản phẩm bao gồm 380.000 chi phí biến đổi và 600.000 chi phí cố định. Ở ví dụ trên, chúng ta tính toán được chi phí sản xuất tính cho một sản phẩm là \$98. Nhà quản lý muốn lập dự toán chi phí sản xuất ở mức sản xuất 15.000 sản phẩm. Dự toán chi phí sản xuất sẽ bao nhiêu? Một nhân viên kế toán, ông A cung cấp số liệu dự toán chi phí ở mức 15.000 sản phẩm cho nhà quản lý là \$1.470.000 ( $\$98 \times 15.000$ ). Một nhân viên kế toán khác, ông B lại cho rằng dự toán chi phí ở mức 15.000 sản phẩm là \$1.170.000. Số liệu này được ông B tính như sau:

Chi phí biến đổi đơn vị	\$38 ( $380.000 : 10.000$ )
Tổng chi phí biến đổi	\$570.000 ( $38 \times 15.000$ )
Tổng chi phí cố định	600.000
Dự toán chi phí	<b>\$1.170.000</b>

Trong trường hợp này tính toán của ông B là đúng. Việc lấy chi phí tính cho một sản phẩm là \$98 nhân cho số lượng sản phẩm dự kiến sản xuất là 15.000 để có được số liệu dự toán chi phí \$1.470.000 theo tính toán của ông A là sai.

Ví dụ này cho chúng ta thấy rằng, chúng ta phải thận trọng trong việc sử dụng chi phí đơn vị để lập kế hoạch và ra quyết định.

## Tóm tắt nội dung của chương

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 chương 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, lao động 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 chúng ta đề cập sau cùng trong chương này là chi phí đơn vị, được tính bằng tổng chi phí chia cho số lượng đơn vị sản phẩm.

## Câu hỏi ôn tập và bài tập

### Câu hỏi ôn tập

1. Hãy trình bày mục đích của việc phân loại chi phí
2. Cho thí dụ minh họa về việc sử dụng thông tin chi phí cho việc lập kế hoạch, kiểm soát, và ra quyết định tài Công ty bia HN.
3. Phân biệt giữa 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 thí dụ minh họa.
5. Chi phí biến đổi đơn vị thay đổi như thế nào khi mức độ hoạt động tăng?
6. Phân biệt giữa chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp. Liệt kê hai loại chi phí trực tiếp và năm loại chi phí gián tiếp phát sinh trong phân xưởng sản xuất mì ăn liền của Công ty VIFON.
7. 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 bởi nhà quản lý Sân bay Nội Bài.
8. 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.
9. Trình bày sự khác biệt chỉ tiêu “giá vốn hàng bán” trong doanh nghiệp sản xuất và doanh nghiệp thương mại.
10. Vì sao chi phí sản phẩm được gọi là chi phí tồn kho (hay chi phí vốn)?
11. Hãy phân biệt chi phí thực tế phát sinh (out-of-pocket costs) với chi phí cơ hội.
12. Hãy định nghĩa và cho thí dụ minh họa về chi phí chìm.
13. 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 Hương Giang.
  - 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.
14. Trong các chi phí được liệt kê ở câu 13, 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

**Bài tập 1** Các chi phí phát sinh tại một Công ty được liệt kê trong bảng dưới đây. Hãy chỉ ra mỗi loại chi phí này thuộc cách phân loại chi phí nào? Lưu ý rằng, một loại chi phí có thể thuộc nhiều cách phân loại khác nhau. Ví dụ, chi phí nguyên vật liệu có thể là một chi phí sản phẩm, nó cũng là một chi phí biến đổi, và là một chi phí trực tiếp.



Nhiên liệu dùng cho sản xuất											
Bào hiểm cháy nổ cho phân xưởng sản xuất											
Công cụ xuất dùng cho sản xuất											
Quảng cáo											
Vận chuyển hàng											
Lông nhân viên vận chuyển											
Tiền trả lãi vay											

**Bài tập 2** Hai năm trước, nhà quản lý một cửa hàng thương mại mua 10 máy tính tiền (cash registers) với giá 500 triệu đồng (50 triệu đồng/máy). Thời gian sử dụng của loại máy tính tiền này là 10 năm. Gần đây, một công ty chuyên cung cấp các hệ thống tính tiền và thanh toán tự động đến thuyết phục nhà quản lý mua một hệ thống tính tiền và thanh toán tự động hiện đại cho cửa hàng. Hệ thống mới này nếu đưa vào sử dụng có thể giảm thiểu khá nhiều chi phí hoạt động hàng năm cho cửa hàng. Nếu các máy tính tiền cũ được bán lại thì có thể thu hồi được 300. Nhà quản lý cửa hàng cho rằng, hệ thống máy tính tiền cũ được mua vào với giá 500 triệu và chỉ sử dụng được hai năm. Nếu bán đi mà chỉ thu hồi được 300 triệu thì cửa hàng bị lỗ, do vậy ông ta từ chối lời đề nghị của công ty cung cấp hệ thống tính tiền và thanh toán tự động.

- Chi phí mua các máy tính tiền cũ là loại chi phí gì?
- Theo bạn, vì sao nhà quản lý từ chối lời đề nghị?
- Bạn có suy nghĩ giống như nhà quản lý không? Nếu bạn có suy nghĩ khác, đó là gì và vì sao bạn suy nghĩ như vậy?
- Giả sử rằng, hệ thống tính tiền và thanh toán tự động có thể sử dụng được 8 năm và có giá bán là 800 triệu đồng. Nếu mua hệ thống thanh toán này để thay thế cho các máy tính tiền cũ thì cửa hàng sẽ tiết kiệm được chi phí hoạt động hàng năm là 70 triệu đồng? Nếu là nhân viên kế toán quản trị, bạn có vấn đề cho nhà quản lý như thế nào?

**Bài tập 3** Một công ty sản xuất một loại sản phẩm X có các số liệu dự toán chi phí được lập cho ba mức hoạt động là 5.000, 6.000, và 7.000 sản phẩm. Hãy điền các con số thích hợp vào những ô trống (?) trong bảng sau:

Số lượng sản phẩm	5.000	6.000	7.000
Tổng chi phí (TC)	?	72.000	?
- Chi phí cố định (FC)	?	42.000	?
- Chi phí biến đổi (VC)	?	30.000	?
Chi phí đơn vị (AC)	?	?	?
- Chi phí cố định đơn vị (AFC)	?	?	?
- Chi phí biến đổi đơn vị (AVC)	?	?	?

**Bài tập 4** Hãy điền vào ô trống (?) trong bảng những con số thích hợp

	Sản phẩm A	Sản phẩm B	Sản phẩm C
Tồn kho thành phẩm đầu kỳ	10.000	?	5.000
Trị giá sản phẩm hoàn thành trong kỳ	95.000	428.000	?
Tồn kho thành phẩm cuối kỳ	8.000	98.000	21.000
Giá vốn hàng bán trong kỳ	?	405.000	304.000

**Bài tập 5** Trong tháng 1 năm 2005, công ty ABC thực hiện doanh thu bán hàng là 750.000.000 đồng. Công ty đã mua 143.000.000 đồng nguyên vật liệu (trực tiếp). Các chi phí khác phát sinh trong năm được phân bổ cho bộ phận sản xuất, bán hàng, và quản lý như sau:

	Bộ phận sản xuất	Bộ phận quản lý	Bộ phận bán hàng
Khấu hao TSCĐ	18.000.000	7.000.000	5.000.000
Bảo hiểm	6.000.000	3.000.000	2.000.000
Tiền lương	310.000.000	90.000.000	20.000.000
Khác	12.000.000	3.000.000	50.000.000
Cộng	346.000.000	103.000.000	77.000.000

Chi phí tiền lương của bộ phận sản xuất bao gồm 250.000.000 đồng là tiền lương lao động trực tiếp và 60.000.000 là tiền lương gián tiếp.

Số liệu kiểm kê hàng tồn kho như sau:

	Đầu tháng	Cuối tháng
Tồn kho nguyên liệu	57.000.000	40.000.000
Sản phẩm dở dang	34.000.000	10.000.000
Tồn kho thành phẩm	37.000.000	25.000.000

- Hãy lập bảng kê chi phí sản xuất trong tháng 1 năm 2005
- Hãy lập bảng kê giá vốn hàng trong tháng 1 năm 2005
- Hãy lập báo cáo kết quả kinh doanh tháng 1 năm 2005

# BÀI 3

## CÁCH ỨNG XỬ CỦA CHI PHÍ & ƯỚC LƯỢNG CHI PHÍ

Giảng viên: Th.S. Hồ Phan Minh Đức

### Mục tiêu

Giải thích được mối quan hệ giữa việc phân tích chi phí (cost estimation), cách ứng xử của chi phí (cost behavior), và dự đoán chi phí (cost prediction)

Định nghĩa và giải thích được cách ứng xử của các loại chi phí: chi phí biến đổi, chi phí cố định, và chi phí hỗn hợp

Giải thích được tầm quan trọng của khoản thích hợp (relevant range) của chi phí trong việc ước lượng chi phí

Nắm vững các phương pháp phân tích và ước lượng chi phí:

- Phương pháp phân loại tài khoản (account classification)
- Phương pháp đồ thị phân tán (visual fit method)
- Phương pháp điểm cao-điểm thấp (high-low method)
- Phương pháp hồi qui bình phương bé nhất (the least squares regression)

### 1. Cách ứng xử của chi phí và dự báo chi phí

Các nhà quản lý trong bất kỳ tổ chức nào cũng muốn biết được rằng chi phí sẽ thay đổi như thế nào khi mức độ hoạt động của tổ chức thay đổi. Mối quan hệ giữa chi phí và mức hoạt động (level of activity) hay còn gọi là “ứng xử chi phí” (cost behavior) (Hilton, 1991) đóng vai trò quan trọng đối với nhà quản lý trong việc lập kế hoạch, kiểm soát, và ra quyết định. Kiến thức về cách ứng xử của chi phí sẽ giúp nhà quản lý ước lượng được chi phí. Ước lượng chi phí là việc dự báo chi phí tại một mức hoạt động cụ thể. Bằng việc nghiên cứu dữ liệu chi phí và mức hoạt động trong quá khứ, nhân viên kế toán quản trị có thể xác định được cách ứng xử của từng loại chi phí. Thông tin này sẽ được sử dụng để dự báo chi phí trong tương lai.

### PHÂN TÍCH

PHÂN TÍCH  
CHI PHÍ

### 2. Các mô hình ứng xử chi phí

Mô hình ứng xử chi phí (cost patterns), hay còn gọi là hàm chi phí (cost functions). Một hàm chi

phí (cost function) là một hàm toán học biểu diễn mối quan hệ giữa chi phí theo mức độ hoạt động (Horngren et al., 1999). Các hàm chi phí có thể được biểu diễn thành đồ thị trên trục tọa độ Decac, theo đó trục hoành (ox) biểu thị cho mức hoạt động và trục tung (oy) biểu thị cho độ lớn của chi phí.

## 2.1. Chi phí biến đổi

Chúng ta đã đề cập đến chi phí biến đổi trong Chương 2. Chi phí biến đổi là chi phí thay đổi trên tổng số theo sự thay đổi của mức độ hoạt động của tổ chức (thông thường là sản lượng 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, v.v... là những chi phí biến đổi.

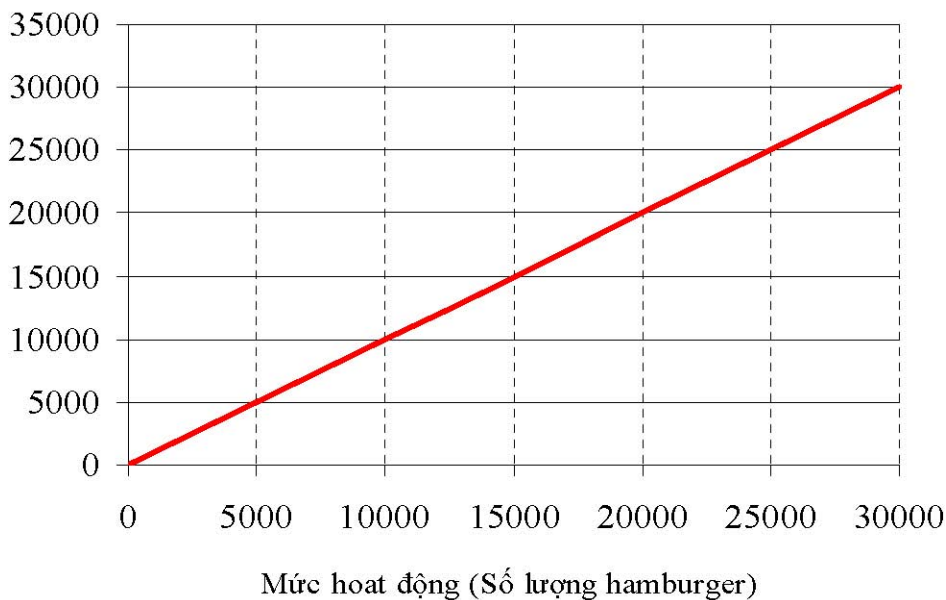
### 2.1.1. Chi phí biến đổi tuyến tính

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 của Mc-Donald là một dạng chi phí biến đổi tuyến tính. Giả sử rằng, chi phí nguyên liệu tính bình quân cho mỗi chiếc hamburger của Mc-Donald là \$1.0. Chi phí nguyên vật liệu sẽ tăng giảm tuyến tính theo số lượng hamburger bán cho khách hàng. Hình 3.1. trình bày đồ thị chi phí nguyên vật liệu sản xuất hamburger của Mc-Donald. Chúng ta dễ dàng thấy rằng, khi số lượng hamburger tăng lên gấp đôi, từ 10.000 chiếc đến 20.000 chiếc, tổng chi phí nguyên liệu cũng tăng gấp đôi, từ \$10.000 đến \$20.000.

**Hình 3.1. Chi phí biến đổi tuyến tính**

#### **Chi phí nguyên vật liệu để sản xuất hamburger Mc-Donald**



### 2.1.2. 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 3.2. Chi phí biến đổi cấp bậc

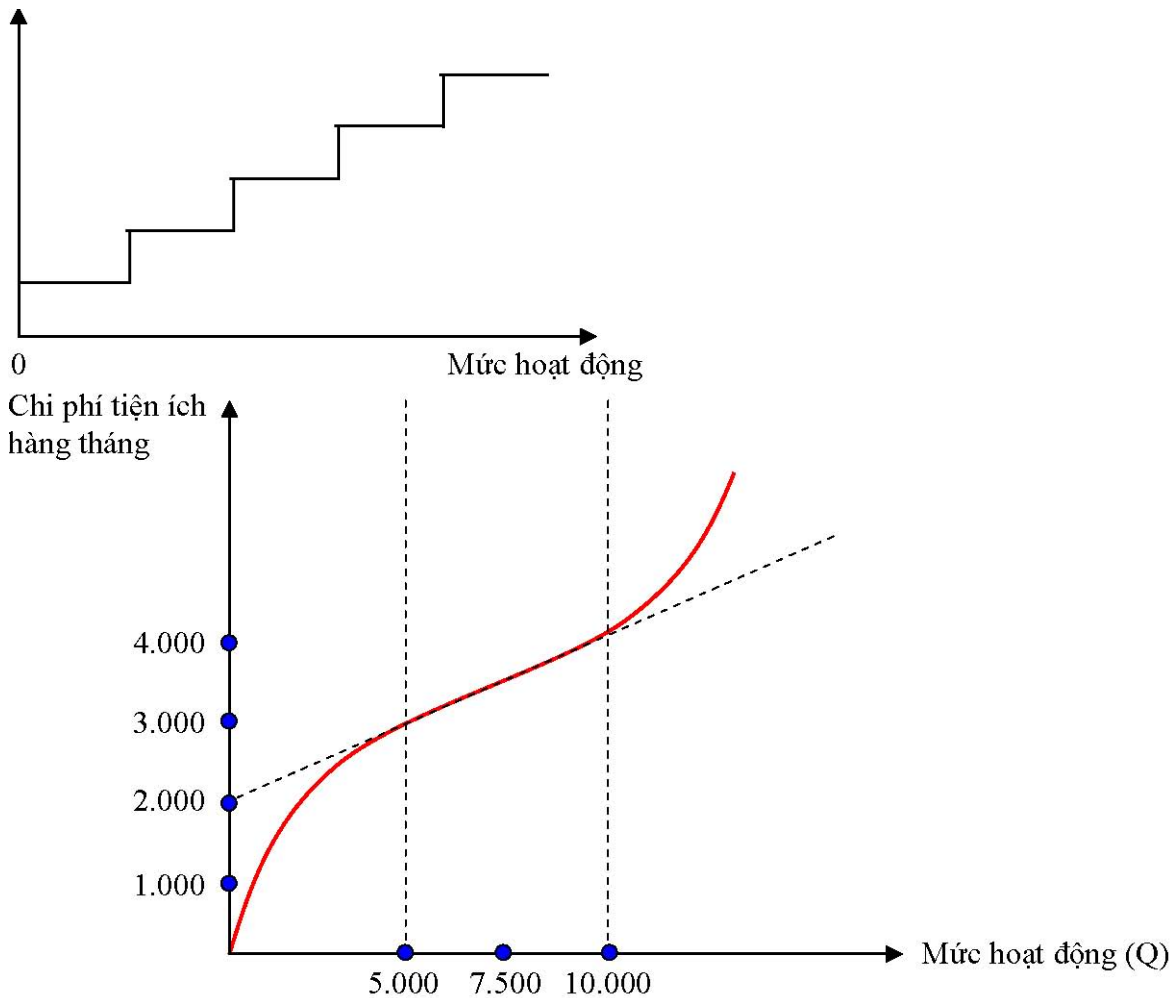
Chi phí

#### 2.1.3. 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 3.3 dưới đây biểu diễn hàm chi phí tiện ích tại cửa hàng Mc-Donald hàng tháng.

#### Hình 3.3. Chi phí dạng cong: Chi phí tiện ích của Mc-Donald





Hình 3.3 cho thấy, ở mức hoạt động thấp (dưới 7.500 chiếc hamburger) chi phí tiện ích cận biên giảm khi mức hoạt động tăng. Khi mức hoạt động vượt 7.500 chiếc hamburger, chi phí tiện ích cận biên tăng dần theo sự gia tăng của mức hoạt động.

Tuy nhiên, trong một phạm vi hoạt động thích hợp nào đó (relevant range), chẳng hạn số lượng hamburger sản xuất dao động từ 5.000 đến 10.000 chiếc, hàm chi phí tiện ích thay đổi tuyến tính với mức độ hoạt động. Như vậy, nếu số lượng hamburger sản xuất hàng tháng tại cửa hàng Mc-Donald, nhà quản lý có thể ước lượng chi phí tiện ích hàng tháng với độ chính xác khá cao.

## 2.2. Chi phí cố định

### 2.2.1. Chi phí cố định

Chúng ta đã tìm hiểu khái quát về định phí trong bài giảng 2. Trong bài này, chúng sẽ nghiên cứu kỹ hơn về hành vi của 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 mức 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 3.4 (a) biểu diễn đồ thị của chi phí khấu hao máy móc thiết bị hàng tháng tại cửa hàng Mc-Donald. Đồ thị cho thấy chi phí khấu hao thiết bị hàng tháng luôn là \$10.000 cho dù số lượng hamburger được sản xuất và tiêu thụ là bao nhiêu.

Tuy nhiên chi phí tính cho một đơn vị sẽ thay đổi theo sự thay đổi của mức hoạt động. Hình 3.4 (b) cho thấy khi sản lượng hamburger sản xuất tăng từ 10.000 đến 20.000 chiếc, thì chi phí khấu hao thiết bị

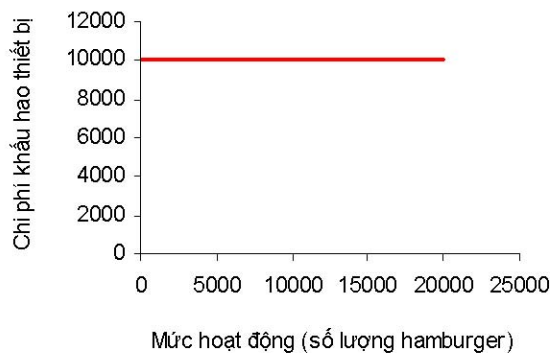
tính cho một chiếc hamburger giảm từ \$1 xuống còn \$0.5.

**Hình 3.4. Chi phí cố định:** Chi phí khấu hao thiết bị

(a) Tổng chi phí cố định (b) Chi phí cố định đơn vị

2.2.2. Chi phí cố định cấp bậc

Chi phí cố định 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 phù hợp chi phí cố định cấp bậc (step-fixed costs). Tiền lương gián tiếp của cửa hàng Mc-Donald là một thí dụ về chi phí cố định cấp bậc. Với mức hoạt động từ 0 đến 10.000 chiếc hamburger mỗi tháng, chi phí tiền lương gián tiếp của cửa hàng Mc-Donald là \$5.000 (Hình 3.5). Khi mức hoạt động vượt quá phạm vi này (trong những tháng cao điểm), cửa hàng phải thuê thêm nhân viên quản lý, do vậy chi phí tiền lương gián tiếp hàng tháng tăng lên ở mức \$7.500.



**H**

Trong quá trình lập dự toán, nhà quản lý nên phân

mitted fixed costs) và chi phí cố định tùy ý (discretionary fixed costs). - **Các chi phí cố định bắt buộc** phát sinh từ việc tổ chức sở hữu cá

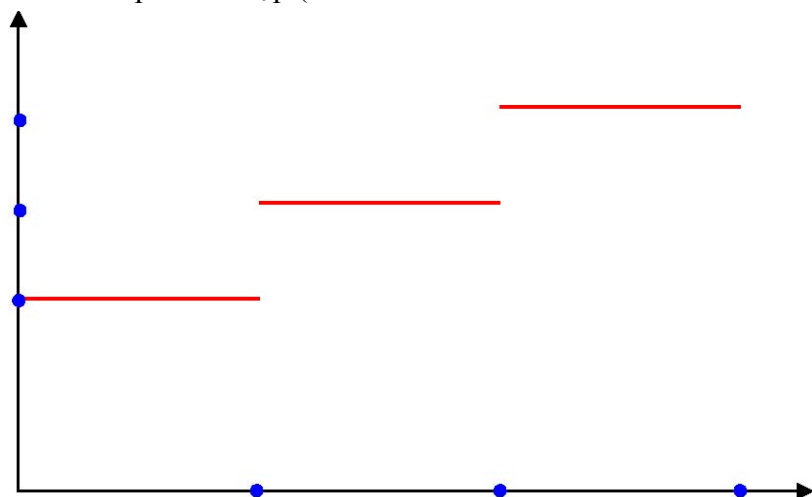
ết bị và cấu trúc tổ chức cơ bản của tổ chức. Các chi phí như chi phí khấu hao tài sản cố định, thuế

tài sản (thuế vốn), chi phí bảo hiểm và chi phí tiền lương của cán bộ quản lý, v.v... là những chi phí cố định bắt buộc. Chi phí cố định vẫn tồn tại cho dù tổ chức không hoạt động trong thời gian ngắn. Ngay cả khi quá trình hoạt động bị gián đoạn hoặc cắt giảm thì chi phí cố định bắt buộc vẫn giữ nguyên. Do các chi phí

n. Sự tính toán cho các chi phí này chỉ được lập sau khi đã phân tích kỹ càng các thông tin có liên quan đến khả năng và nhu cầu tương lai. - **Các chi phí cố định tùy ý** phát sinh từ c

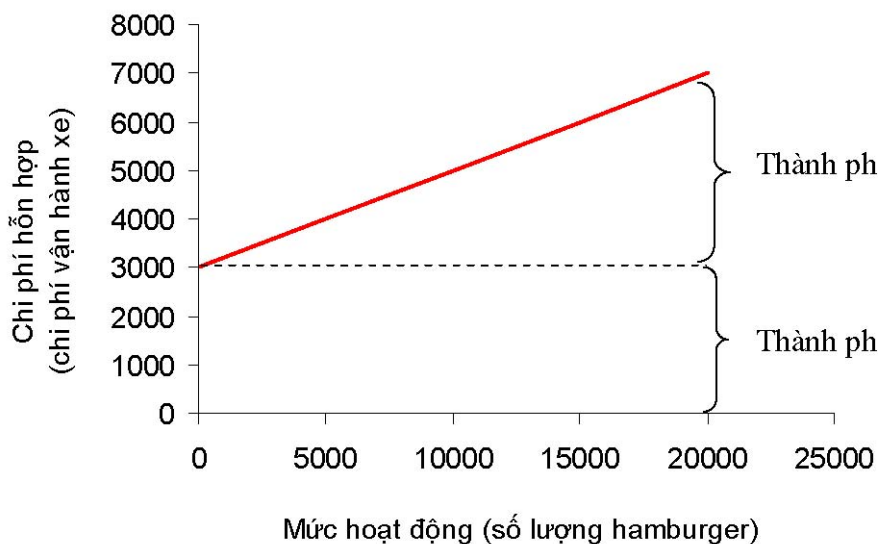
như chi phí quảng cáo, khuyến mãi, chi phí nghiên cứu phát triển, chi phí đào tạo nhân viên, v.v... là những chi phí cố định tùy ý. Chi phí cố định tùy ý có thể cắt giảm hàng năm theo yêu cầu hoạt động của tổ chức.

Chi phí hỗn hợp (m)



ald là một chi phí hỗn hợp. Hình 3.6 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 3.6 Chi phí hỗn hợp:** Chi phí vận hành xe chở hàng của Mc-Donald

8000



Có nhiều phương pháp được sử dụng để phân tích mật độ và dự báo chi phí. Nhà quản lý có thể sử

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

Phương pháp phân tích đồ thị phân tán (visual-fit method)

Phương pháp hồi qui bình phương bé nhất (least-square regressi

### 3.1. Phương pháp phân loại tài khoản

T

viên kế toán quản trị nghiên cứu các tà

hoản 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. Phương pháp phân tích sử dụng đồ thị phân tán Khi một khoản mục chi phí được phân loại là chi phí hỗn hợp hoặc người

õ về hành vi của một loại chi phí, người phân tích n

m) 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 hàm chi phí ước lượng. Độ dốc của đường của nó 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 tiện ích của cửa hàng Mc-Donald được thu thập trong 12 tháng qua như sau:

Tháng Số lượng hamburger (Q) Chi phí tiện ích (C) 1

0	5000	10000	15000	20000	25000
			3	80000	5650
			4	92000	6300
			5	98000	6400
			6	08000	6700
			7	18000	7035
			8	12000	7000
			9	95000	6200
			10	90000	6100
			11	85000	5600
			12	90000	5900

ị phân đi qua t iện trohị phâ

iê

có tung độ là 1.500. Đây chỉ là thành phần chi phí cố định trong chi phí tiện ích. 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 cho 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 tiện ích là \$5.000 (6.500-1.500). Chi phí tiện ích đơn vị là \$0.05 (5.000 : 100.000) Hàm chi phí tiện ích:  $C = 1.500 + 0.05Q$

### 3.3. Phương pháp điểm cao - điểm thấp heo phương pháp điểm cao - điểm thấp, vi

T

điểm dữ liệu. Người phân tích dựa vào chi phí ộng cao nhất trong tập dữ liệu thu thập đ

í cố định như sau: Chi phí biến đổi đơn vị Chi phí biến đổi đơn vị = Chênh lệch chi phí giữa hai mức hoạt động

Chi phí cố định = Tổng chi phí – Chi phí biến đổi đơn vị x mức hoạt động

## 8000PHƯƠNG TRÌNH CHI PHÍ: $Y = 1.500 + 0.05X$

c hoúr

Chi phí biến đổi đơn vị Chi phí biến đổi đơn vị = Chênh lệch chi phí giữa hai mức hoạt động Chênh lệch giữa hai mức hoạt động

Phtrình chi phí tiện

$$C = 1.725 + 0.045 \times Q$$

Trong công thức xác định thành phần chi phí cố định, mức hoạt động đượ  
c cao hoặc mức thấp. Điều quan trọng là tổng chi phí phải tương ứng với mức  
Chi phí cố định = Tổng chi phí – Chi phí biến đổi

Phương pháp phân tích “điểm

đồ thân tán. Tuy nhiên, phươ

dữ liệu còn lại. 3.4. Phương phá

vì kẻ một đường hồi qui cho các số liệu quan sát

nh đường hồi qui (hàm chi phí) bằng phương pháp phân tích thống kê. Ý tưởng của phương pháp  
bình phương nhỏ nhất này là: Xác định một đường hồi qui từ các số liệu quan sát được sao tổng cho  
khoảng cách (chính xác là tổng độ lệch bình phương –  $e_2$ ) từ

ểm quan sát đến đường hồi qui là nhỏ nhất.  $y$

Trong đó  $Y$  là chi phí ước tính,  $a$  là yếu tố

động. Ta cần

í. Với  $n$  cặp số liệu quan sát được  $(x_i, y_i)$ , bằng phương pháp bình phương bé nhất, chúng ta xác  
định các hệ số  $a$  và  $b$  của phương trình đường hồi qui bằng cách giải phương trình:

$$\sum e_i^2 = \sum [y_i - (a+bx_i)]^2 \rightarrow \text{Min} \square \sum \sum x_i y_i = a \sum \sum x_i + b \sum \sum x_i^2$$

Đường biểu diễn chi phí hỗn hợp có dạng:

{

Đường hồi qui c

p

Thành phần chi phí cố định Thành phần chi phí

Các

$$\sum x_i y_i = a \sum x_i + b \sum \sum x_i^2$$

V

**Mức hoạt động C**

2	75,000	5,100		
	7			
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	18,000	7,035	3,924,000,000	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
ộng	121,000	73,285	6,759,000,000	,937,430,000

: 6,937,430,000;  $\sum x_i = 1,121,000$ ;

u trong bảng sau.

a = 1.919,9, b = 0.0448 của phương trình trên được xác

**D**

g bé nhất được thể hiện trong Hình 3.8

**H**

**P**

quan và sử dụng tất cả số liệu thu thập được. Với phương pháp bình phương bé 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 gi

mềm xử lý bảng tính EXCEL, chúng ta có thể thực hiện các phân tích hồi qui rất thuận lợi. Trong bài này, chúng ta sẽ tìm hiểu phương pháp phân tích hồi qui trên phần mềm Excel. Trong bài này, chúng ta sẽ tìm hiểu phương pháp thực hiện phân tích hồi qui trê

Excel và sử dụng số liệu về chi phí tiện ích của Mc-Donald để minh hoạ cho quá trình phân tích. Trình tự phân tích hồi qui trên Excel có thể được thực hiện qua các bước sau: 1. Chuẩn bị số liệu trên bảng tính

2. Chọn công cụ phân tích hồi qui
3. Nhập dữ liệu trên bảng tính và các thông số cần
4. Giải và đọc kết quả

### **Bước 1: Chuẩn bị số liệu trên bảng tính Excel**

Số liệu chi phí tiện ích và mức hoạt động trong quá khứ của Mc-Donald có thể được nhập vào bảng tính Excel theo mẫu đề nghị như sau:

### **Bước 2: Chọn công cụ Regression**

Công cụ Regression nằm trong bộ phân tích dữ liệu “Data Analysis”. Bộ phân tích dữ liệu này “ẩn” trên Excel. Muốn sử dụng, chúng ta phải tải bộ dữ liệu này vào. Thao tác thực hiện như sau:

- Chọn menu Tool trên thanh công cụ.
- Chọn lệnh Add Ins...Sau khi chọn lệnh này, hộp thoại Add Ins...xuất hiện
- Đánh dấu vào ô có dòng chữ “Analysis ToolPak” và chọn nút OK

Sau khi hoàn tất các thao tác trên, bộ phân tích dữ liệu “Data Analysis” sẽ được tải vào phần mềm Excel, nằm trong menu Tool.

Tiếp theo, chúng ta vào menu Tool và chọn lệnh Data Analysis...(Tool\Data Analysis...). Hộp thoại Data Analysis xuất hiện:

	A	B	C	D	E	F	G	H	I
1	<b>Tháng</b>	<b>Sản lượng</b>	<b>Chi phí tiện ích</b>						
2	1	75000	5100						
3	2	78000	5300						
4	3	80000	5650						
5	4	92000	6300						
6	5	98000	6400						
7	6	108000	6700						
8	7	118000	7035						
9	8	112000	7000						
10	9	95000	6200						
11	10	90000	6100						
12	11	85000	5600						
13	12	90000	5900						

Chọn công cụ Regression trên hộp thoại Data Analysis và chọn nút OK. Hộp thoại Regression xuất hiện:

### Bước 3: Nhập dữ liệu trên bảng tính và các thông số cần thiết vào hộp thoại.

Cách nhập dữ liệu vào hộp thoại Regression như sau:

#### Nhập dữ liệu và thông số đầu vào -Input:

- Input Y Range: Nhập vào vùng địa chỉ chứa dữ liệu của biến phụ thuộc
- Input X Range: Nhập vào vùng địa chỉ chứa dữ liệu của biến độc lập
- Labels: Nếu vùng dữ liệu nhập vào ở trên có chứa cả tên/nhãn của các biến, phải đánh dấu để xác nhận (nếu không thì để trống)
- Confidence Level: Nhập vào mức ý nghĩa/độ tin cậy mong muốn (ví dụ: 95% hoặc 99%)

#### Nhập thông số đầu ra (kết quả) – Output options

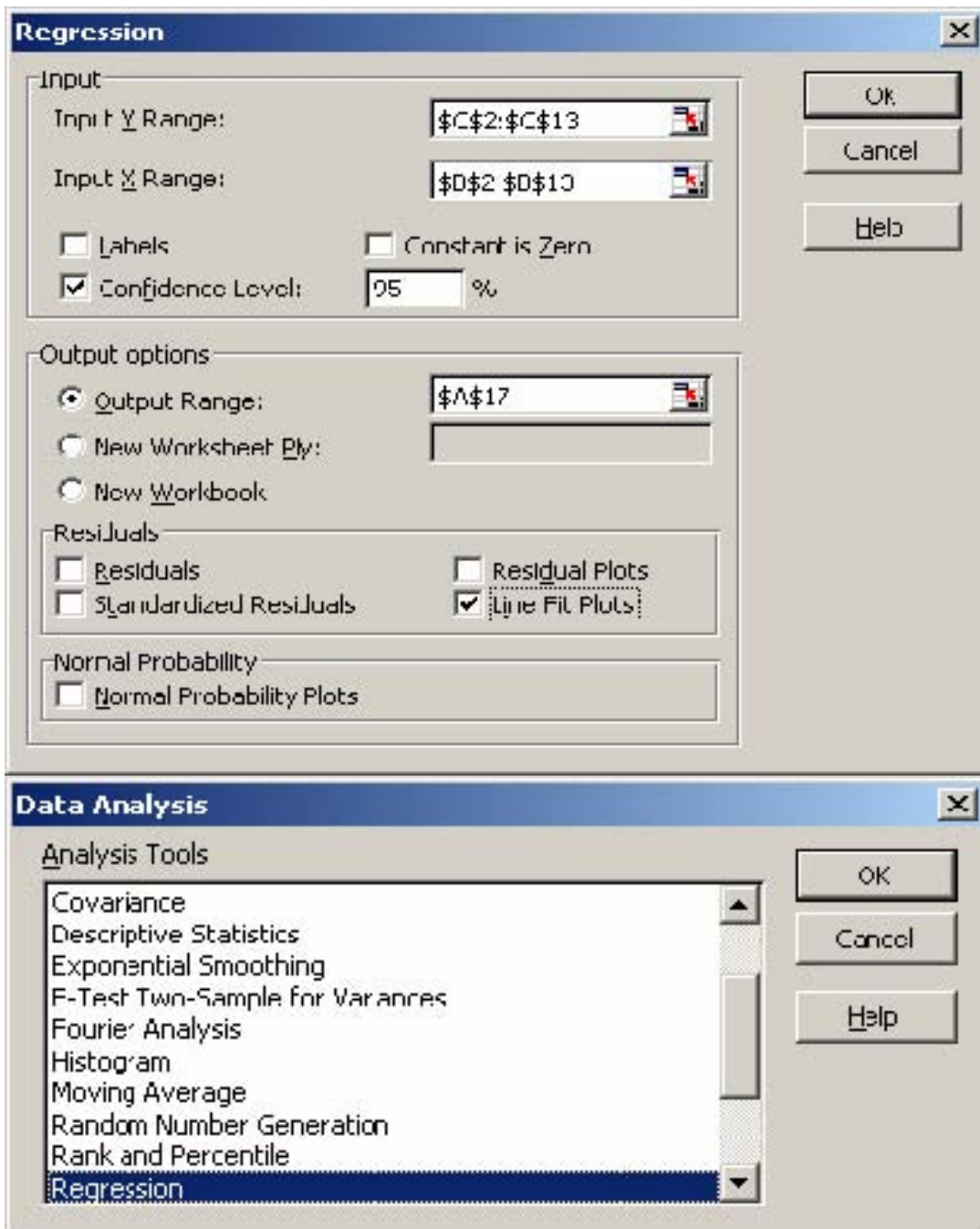
- Output Range: Nhập vào địa chỉ của ô (cell) trên bảng tính Excel muốn kết quả xuất hiện. Kết quả phân tích sẽ xuất hiện bắt đầu từ ô (cell) này.

Lưu ý: Chúng ta có thể chọn cho kết quả xuất hiện riêng trong một bảng tính khác (ví dụ:



chọn New Worksheet Ply)

- Residuals: Trong mục này, thông thường chúng ta đánh dấu vào mục “Line fit plots” để yêu cầu Excel vẽ đường hồi qui của tập số liệu quan sát được.
- Normal Probability: Đánh dấu vào mục này để vẽ đồ thị phân phối xác suất chuẩn (Normal Probability Plots)



#### Bước 4: Giải và đọc kết quả

Sau khi nhập dữ liệu trên hộp thoại Regression, ấn OK để Excel tiến hành phân tích. Kết quả xuất hiện như sau:

hấp, và phương pháp phân tích hồi qui. Tất cả các phương pháp trên tích các số liệu chi phí trong

quá khứ thu thập được theo các mức h

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

cấp thông tin tốt cho việc ra quyết định, nhưng chi phí thực hiện phương pháp sẽ cao. **Câu hỏi ôn tập và bài tập**

ôi ôn tập

1. 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). 2. 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. 3. Vẽ đồ thị của chi phí biến đổi, chi phí cố định

4. Hãy giải thích ảnh hưởng của số

nh đơn vị. 5. Hãy giải thích ảnh hưởng của sự gia tăng mức độ hoạt động lên chi phí biến đổi, chi phí biến đổi đơn vị.

ối 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. 7. Theo bạn, chi phí tiền lương của người giám sát sản xuất là loại chi phí gì? Hãy giải thích cho câu trả lời của bạn. 8. 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.

ãy cho biết, trong các khoản mục chi phí dưới đây, khoản mục nào là chi phí bắt buộc, khoản mục nào là chi phí tùy ý: a. Chi phí bảo trì đường cao tốc liên tỉnh hàng năm

c. Khấu hao thiết

d. C

e. Chi phí tiền lương của giám đốc công ty P&G Việt Nam f. Chi phí bồi dưỡng nhân viên hàng năm tại Lev

er-Viso 10. 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 c

hi 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 má

toán quản trị sẽ giải trình như thế nào? Trình bày ph

ương pháp này là gì? Hãy trình b

việc dự báo chi phí? Hãy giải thích thuật ngữ “bình phương bé nhất” trong phương pháp phân tích hồi qui bình phương bé nhất.

14. Làm thế nào để đánh giá tính phù hợp của đường hồi qui (với số liệu quan sát được)? Hệ số xác định ( $R^2$ ) là gì? Ý ngh

tập

**Bài tập 1** WMEJ là một trạm phát sóng truyền hình độc lập của một trường đại học lớn. Số giờ t sóng của trạm dao động quanh

năm, phụ thuộc vào hoạt động tháng 7 và tháng 9 được ghi nhận như sau:

Chi phí (\$)

ến đổi

Tháng 7 5.000

Tổng 9 8.000

Chi phí cố định Tháng 7 5.000 400 Tháng 9 5.000 640

câu:

a. Tính chi phí cho một giờ phát thanh trong tháng 7, tháng 9. b. Tổng chi phí phát sóng này là 420 giờ? Chi phí tính cho mỗi giờ phát sóng như thế nào?

**Bài tập 2** Hãy vẽ đồ thị biểu diễn đường chi phí cho mỗi loại chi phí phát sinh tại một bệnh viện. bệnh viện này đo lường mức độ hoạt động theo số người

b. Chi phí thức ăn của bệnh nhân. Trong tháng 1, bệnh viện cung cấp 3.000 suất ăn và tổng chi phí thức ăn trong tháng là \$24.000. c. Chi phí của phòng xét nghiệm: chi phí kiểm

	hoá chất và	sử dụng trong các xét nghiệm
tính cho md. Chi phí		bộ
sử dụng. Nếu trong m	số người	
được sử dụng thì 3 khu chăm sóc	ch sẽ lên sử dụng	nh lỏng ứng
e. Chi phí		
gian. Số giờ 1		ầu ho
bệnh viện. Chi phí tính với số ngày c	ủa các y tá nhân từ 0	ổ

Chi phí bảo trì xe tại Công ty vận tải ABC được ghi nhận trong 6 tháng đi được (km) Chi phí bảo trì (1.000 đồng)

1 8.000 11.000 2 8.500 11.400 3 10.600

4 12.700 11.700

6 20.000 12.500

Ước tính chi phí bảo trì biến đổi tính cho 1 km quãng đường và chi phí bảo trì cố định g tháng bằng phương pháp “Điểm cao - Điểm thấp”. Hàm chi phí bảo trì xe của g ty có dạng như thế nào? Vẽ đồ

Nếu trong một tháng, quãng đường đi được là 25.000 km, chi phí bảo trì xe ước tính g tháng sẽ là bao nhiêu? g ty XYZ có 4 cửa hàng bán lẻ. Chi phí bảo trì cửa hàng, văn phòng làm việc và

ô của công ty thu thập được như sau: Chi phí bảo trì (\$) Doanh thu (\$) 53.000 600.000

2

3 47.000 550.000 4 51.000 650.000

6	49.000	610.000

hươ	- Điểm	phí bảo
biể		
		g nước. Chí của C

cđ

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: 1.100 đồng/1 chai. Khấu hao máy móc thiết bị và nhà xưởng của Công ty: 20.000.000 đồng/tháng

Tiền lương trả cho công nhân trực tiếp sản xuất: 700 đồng/1 chai Tiền lương trả cho ban giám

chai tương ột sản xuất và tiêu thụ.

. Hã	g khoản mục chi ph	ng xử của chún
Vi	diễn tởn	của Công
Từ	ước tính	oanh của
ho		
Số li hộ	:	ột công t

ph

Tháng Số lượng sản phẩm Chi phí điện nước

1 21.000 22.100 2 22.000 22.000

3 24.000

4 30.000 22.900

5 32.000 23.350

6 40.000 28.00

7 41.000 24.100

8 39.000

9

10 30.000 22.800

11 30.000 23.000

12 28.000 22.700

Yêu cầu: a. Sử dụng phương pháp ‘Đ



# BÀI 4

## PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ CHI PHÍ - SẢN LƯỢNG - LỢI NHUẬN

Giảng viên: Th.S. Hồ Phan Minh Đức

### Mục tiêu

- ◆ Xác định được sản lượng hòa vốn, doanh thu hòa vốn
- ◆ Xác định được sản lượng bán hoặc doanh thu để đạt được mức lợi nhuận mong muốn
- ◆ Sử dụng đồ thị trong phân tích hoà vốn
- ◆ Có khả năng ứng dụng phân tích CVP để xác định ảnh hưởng của sự thay đổi của định phí, biến phí, giá bán, và sản lượng lên lợi nhuận của doanh nghiệp
- ◆ Soạn thảo được báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí
- ◆ Hiểu được tầm quan trọng của cấu trúc chi phí trong phân tích CVP
- ◆ Nắm được các giả thiết sử dụng trong phân tích CVP

### 1. Khái niệm về phân tích CVP

Công ty bia Huda Huế phải bán được bao nhiêu lít bia mỗi năm để công ty có thể hoà vốn? Lợi nhuận của Việt Nam Airlines sẽ bị ảnh hưởng như thế nào nếu hãng này mở thêm chuyến bay từ Thành phố Hồ Chí Minh đi Los Angeles của Mỹ? Khi Khách sạn Century giảm giá phòng ngủ thì doanh thu và lợi nhuận của công ty sẽ thế nào? Nỗ lực cắt giảm chi phí sản xuất của Procter & Gamble Việt nam sẽ ảnh hưởng như thế nào đến giá bán, doanh thu và lợi nhuận của Công ty? Các nhân viên kế toán quản trị sẽ sử dụng “phân tích mối quan hệ giữa chi phí - sản lượng - lợi nhuận” để trả lời các câu hỏi trên. Phân tích này gọi tắt là phân tích CVP (Cost – Volume – Profit Analysis).

Phân tích CVP nghiên cứu ảnh hưởng của sự thay đổi mức hoạt động của doanh nghiệp lên chi phí, doanh thu, và lợi nhuận. Phân tích này còn xem xét sự thay đổi của giá bán, chi phí, thuế thu nhập doanh nghiệp, cơ cấu sản phẩm lên lợi nhuận của doanh nghiệp (Hilton, 1991). Phân tích CVP là một trong các công cụ phân tích cơ bản nhất của các nhà quản lý sử dụng trong việc lập kế hoạch và các tình huống ra quyết định (Horngren et al., 1999).

### 2. Các khái niệm, thuật ngữ sử dụng trong phân tích CVP

#### 2.1. Doanh thu

Doanh thu là dòng tài sản thu được (hiện tại hoặc trong tương lai) từ việc tiêu thụ (cung cấp sản phẩm hoặc dịch vụ cho khách hàng) (Horngren et al., 1999). Về cơ bản, doanh thu được xác định bằng tích số giữa giá bán và sản lượng tiêu thụ (là một căn cứ điều khiển sự phát sinh của doanh thu).

Căn cứ điều khiển sự phát sinh của doanh thu: là một nhân tố ảnh hưởng đến doanh thu tạo ra. Ví dụ về các căn cứ này bao gồm: số lượng sản phẩm bán ra, giá bán, chi phí tiếp thị.

## 2.2. Chi phí

Trong bài 2, chúng ta định nghĩa chi phí “chi phí như là một nguồn lực hy sinh hoặc mất đi để đạt được một mục đích cụ thể” (Horngren et al., 1999). Chi phí được phân loại theo nhiều cách khác nhau. Trong phân tích CVP, chi phí được phân loại theo cách ứng xử, tức phân loại thành chi phí cố định và chi phí biến đổi.

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

## 2.3. Lợi nhuận

Lợi nhuận hoạt động (operating profit): được tính bằng tổng doanh thu trừ cho tổng chi phí (không kể thuế thu nhập doanh nghiệp) trong hoạt động kinh doanh chính của doanh nghiệp.

Lợi nhuận ròng (net profit): được tính bằng lợi nhuận hoạt động, cộng cho các doanh thu tài chính, doanh thu khác trừ cho chi phí tài chính và chi phí khác. Để đơn giản cho việc nghiên cứu trong phân tích CVP, chúng ta giả thiết rằng, các doanh thu tài chính, doanh thu khác và các chi phí tài chính và chi phí khác bằng 0. Như vậy, lợi nhuận ròng sẽ được tính như sau:

$$\text{Lợi nhuận ròng} = \text{Lợi nhuận hoạt động} - \text{Thuế thu nhập doanh nghiệp}$$

## 2.4. Các thuật ngữ và chữ viết tắt

P = Giá bán đơn vị (price)

UVC = Chi phí biến đổi đơn vị (unit variable cost)

UCM = Số dư đảm phí đơn vị (unit contribution margin)

CMR = Tỷ lệ số dư đảm phí (contribution margin ratio)

FC = Chi phí cố định (fixed costs)

Q = Sản lượng (quantity)

TR = Tổng doanh thu (total revenue)

TC = Tổng chi phí (total cost)

NTP = Lợi nhuận mục tiêu (target profit)

## 3. Báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí

### 3.1. Mẫu báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí

Báo cáo thu nhập được sử dụng trong phân tích CVP được thiết lập trên cơ sở phân loại chi phí theo biến phí và định phí. Chúng ta tạm gọi, báo cáo thu nhập này là báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí.

Để thuận lợi cho việc nghiên cứu, chúng ta xem xét số liệu về tình hình sản xuất kinh doanh của Công ty H trong tháng 6 năm 2005 như sau:

Giá bán đơn vị (P) \$250

Sản lượng (Q) 400 đơn vị/tháng

Biến phí đơn vị (UVC) \$ 150

Định phí (FC) \$35.000/tháng

Với những thông tin trên, chúng ta thiết lập báo cáo thu nhập của Công ty H theo mẫu như sau:

Công ty H  
Báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí  
Tháng 6 năm 2005

**LÃI LỖ**

	Tổng số (\$)	Tính cho 1 đơn vị	Tỷ lệ (%)
Doanh số	100.000	250	100
Trừ: Các chi phí khả biến	60.000	150	60
Tổng số dư đảm phí	40.000	100	40
Trừ: Các chi phí bất biến	35.000		
Lãi thuần	5.000		

Hãy để ý là công ty đã biểu hiện doanh số, các chi phí khả biến và số dư đảm phí trên tổng số cũng như tính cho một đơn vị sản phẩm. Điều này được làm rất phổ biến trong các báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí cho việc sử dụng nội bộ của nhà quản lý.

Mẫu báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí khác báo cáo thu nhập truyền thống ở chỗ báo cáo này phân biệt rõ các chi phí trong kỳ thành chi phí biến đổi và chi phí cố định. Các nhà quản lý thích sử dụng báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí hơn báo cáo thu nhập truyền thống vì dạng báo cáo này hữu ích cho việc lập kế hoạch, nó thể hiện rõ mối quan hệ giữa chi phí, sản lượng và lợi nhuận. Dựa vào báo cáo này, nhà quản lý dễ dàng dự báo sự thay đổi của lợi nhuận khi doanh số biến động.

### 3.2. Số dư đảm phí

- Số dư đảm phí hay còn gọi là giá trị đóng góp (contribution margin - CM) là chênh lệch giữa tổng doanh thu và tổng chi phí khả biến. Nó là một chỉ tiêu đo lường khả năng trang trải các chi phí cố định và tạo ra lợi nhuận cho doanh nghiệp (Edmonds et al., 2002)

$$CM = TR - VC$$

Nếu số dư đảm phí không trang trải đủ các chi phí cố định công ty sẽ bị lỗ, nếu trang trải vừa đủ các chi phí cố định thì công ty sẽ hoà vốn. Khi số dư đảm phí lớn hơn tổng các chi phí cố định, có nghĩa rằng công ty hoạt động có lợi nhuận. Lợi nhuận được tính bằng cách lấy số dư đảm phí trừ cho các chi phí cố định.

Trong ví dụ của công ty H, tổng doanh thu tháng 6 là \$100.000, tổng chi phí biến đổi là \$60.000, đó đó công ty đạt được số dư đảm phí \$40.000. Vì các chi phí cố định của công ty chỉ là \$35.000, nên công ty đạt được lợi nhuận là \$5.000 (40.000 – 35.000)

- Số dư đảm phí đơn vị (unit contribution margin) là số dư đảm phí tính cho một đơn vị, được tính bằng giá bán trừ cho chi phí biến đổi đơn vị hoặc tổng số dư đảm phí chia cho số lượng đơn vị sản phẩm

$$UCM = P - UVC$$

Với công ty H, công ty bán sản phẩm với giá \$250/đơn vị và chi phí biến đổi đơn vị là \$150, do vậy công ty đạt được số dư đảm phí đơn vị là \$100. Trong tháng, công ty bán được 400 đơn vị sản phẩm, tổng số dư đảm phí công ty đạt được là \$40.000 (\$100 x 400)

- Tỷ lệ ô dư đảm phí (contribution margin ratio) là tỷ số giữa số dư đảm phí và doanh thu, hoặc là



tỷ số giữa số dư đảm phí đơn vị và giá bán.

$$CMR = CM / TR = UCM / P$$

Công ty H có số dư đảm phí là \$40.000 và doanh thu là \$100.000, do đó tỷ lệ số dư đảm phí là 0.4 (40.000 : 100.000). Con số này có thể được tính bằng cách lấy số dư đảm phí đơn vị (\$100) chia cho giá bán đơn vị (\$250).

#### 4. Phân tích điểm hoà vốn (break-even analysis)

##### 4.1. Khái niệm điểm hoà vốn

Điểm khởi đầu trong phân tích CVP là xác định điểm hoà vốn cho doanh nghiệp. Điểm hoà vốn (break-even point) là khối lượng hoạt động (đo lường bằng sản lượng hoặc doanh thu) tại đó doanh thu và chi phí của doanh nghiệp cân bằng nhau. Tại điểm hoà vốn, doanh nghiệp không lãi, cũng không lỗ hay nói một cách ngắn gọn là doanh nghiệp hoà vốn.

##### 4.2. Xác định điểm hoà vốn

Việc xác định điểm hoà vốn là rất quan trọng đối với nhà quản lý. Hai phương pháp có thể sử dụng để xác định điểm hoà vốn là phương pháp số dư đảm phí (contribution margin approach) và phương pháp sử dụng phương trình lợi nhuận (equation approach).

##### 4.2.1. Phương pháp số dư đảm phí

Nếu doanh nghiệp bán sản phẩm với giá là P và chi phí biến đổi đơn vị là UVC, mỗi sản phẩm bán ra doanh nghiệp sẽ thu được số dư đảm phí đơn vị là “P-UVC”, nghĩa là doanh nghiệp sẽ có được “P-UVC” đồng để trang trải được một phần chi phí cố định (FC). Doanh nghiệp phải bán được bao nhiêu sản phẩm (Q) để trang trải toàn bộ chi phí cố định FC, tức đạt hoà vốn?

Ta có:

$$Q = \frac{FC}{P - UVC}$$

Công ty H bán sản phẩm với giá \$250, chi phí biến đổi đơn vị \$150 và chi phí cố định của công ty là \$35.000. Sản lượng hoà vốn của công ty sẽ là 350 sản phẩm:

$\text{Sản lượng hoà vốn} = \frac{\text{Tổng chi phí cố định}}{\text{Số dư đảm phí đơn vị}}$
--

$$\text{Sản lượng hoà vốn} = \text{Tổng chi phí cố định } \$35.000 \div = = 350$$

Đôi khi các nhà quản lý muốn xác định doanh thu để doanh nghiệp đạt hòa vốn. Doanh thu hoà vốn được tính bằng sản lượng hoà vốn nhân với giá bán. Với giá bán đơn vị là \$250 và sản lượng hoà vốn là

350, công ty H sẽ đạt hoà vốn tại mức doanh thu \$87.500 (350 x 250).

Chúng ta có thể xác định trực tiếp doanh thu hoà vốn mà không cần phải xác định sản lượng hoà vốn bằng cách sử dụng tỷ lệ số dư đảm phí (CMR).

#### 4.2.2. Phương pháp phương trình (equation approach)

Một phương pháp khác để xác định sản lượng hoà vốn là dựa theo phương trình lợi nhuận. Lợi nhuận bằng chênh lệch giữa tổng doanh thu và tổng chi phí:

Lợi nhuận = Tổng doanh thu – Tổng chi phí

$$NP = TR - TC \quad (1)$$

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

$$NP = P \times Q - VC - FC$$

$$NP = P \times Q - UVC - FC$$

$$NP = Q(P - UVC) - FC \quad (2)$$

Tại điểm hoà vốn, lợi nhuận bằng không (0), từ phương trình (2) chúng ta xác định được sản lượng hoà vốn như sau:

$$Q(P - UVC) - FC = 0$$

$$Q = \frac{FC}{P - UVC}$$

Sử dụng phương pháp phương trình, chúng ta cũng có được công thức xác định sản lượng hoà vốn như phương pháp số dư đảm phí. Thực ra, hai phương pháp này là tương tự nhau.

#### 4.3. Đồ thị hoà vốn

Việc xác định điểm hoà vốn bằng công thức là hữu ích đối với nhà quản lý. Tuy nhiên, nó không cho thấy lợi nhuận thay đổi như thế nào theo mức hoạt động. Để thấy được điều này, các nhà quản lý thường sử dụng đồ thị biểu diễn mối quan hệ giữa chi phí - sản lượng - lợi nhuận (CVP graph), còn gọi là đồ thị hoà vốn. Cách vẽ đồ thị hoà vốn như sau:

**Số dư đảm phí đơn vị**

$$\text{Doanh thu hoà vốn} = \frac{\text{Tổng chi phí cố định}}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí}} = \frac{\$35.000}{0.4} = \$87.500$$

$$Q = \frac{FC}{P - UVC}$$

Hai trục của đồ thị: Trục hoành (ox) biểu thị cho sản lượng, trục tung (oy) biểu thị cho doanh thu và chi phí.

Vẽ đường biểu diễn chi phí cố định: Đường thẳng song song với trục hoành và cắt trục tung tại điểm có tung độ bằng độ lớn của tổng chi phí cố định

Tính toán và vẽ đường biểu diễn tổng chi phí. Tính toán tổng chi phí theo nhiều mức hoạt động khác nhau. Ứng với một mức hoạt động, xác định tổng chi phí tương ứng với mức hoạt động đó.

Tính toán và vẽ đường biểu diễn doanh thu. Tính toán tổng doanh thu theo các mức hoạt động khác nhau. Ứng với một mức hoạt động, xác định tổng doanh thu tương ứng với mức hoạt động đó.

Số liệu về chi phí, doanh thu, và lợi nhuận của công ty H được tính toán theo các mức hoạt động từ 0 đến 1.000 sản phẩm được thể hiện trong bảng 4.1 như sau:

**Bảng 4.1. Doanh thu, chi phí, và lợi nhuận của Công ty H**

Sản lượng	Chi phí cố định (Q)	Chi phí biến đổi (VC)	Tổng chi phí (TC)	Doanh thu (TR)	Lợi nhuận (NP)
0	35000	0	35000	0	-35000
50	35000	7500	42500	12500	-30000
100	35000	15000	50000	25000	-25000
150	35000	22500	57500	37500	-20000
200	35000	30000	65000	50000	-15000
250	35000	37500	72500	62500	-10000
300	35000	45000	80000	75000	-5000
350	35000	52500	87500	87500	0
400	35000	60000	95000	100000	5000
450	35000	67500	102500	112500	10000
500	35000	75000	110000	125000	15000
550	35000	82500	117500	137500	20000
600	35000	90000	125000	150000	25000
650	35000	97500	132500	162500	30000
700	35000	105000	140000	175000	35000
750	35000	112500	147500	187500	40000
800	35000	120000	155000	200000	45000
850	35000	127500	162500	212500	50000
900	35000	135000	170000	225000	55000
950	35000	142500	177500	237500	60000
1000	35000	150000	185000	250000	65000

Đồ thị CVP của Công ty H được thể hiện trong Hình 4.2. Đồ thị này được vẽ từ số liệu tính toán trong bảng 4.1.

**Hình 4.2 Đồ thị CVP: Công ty H**

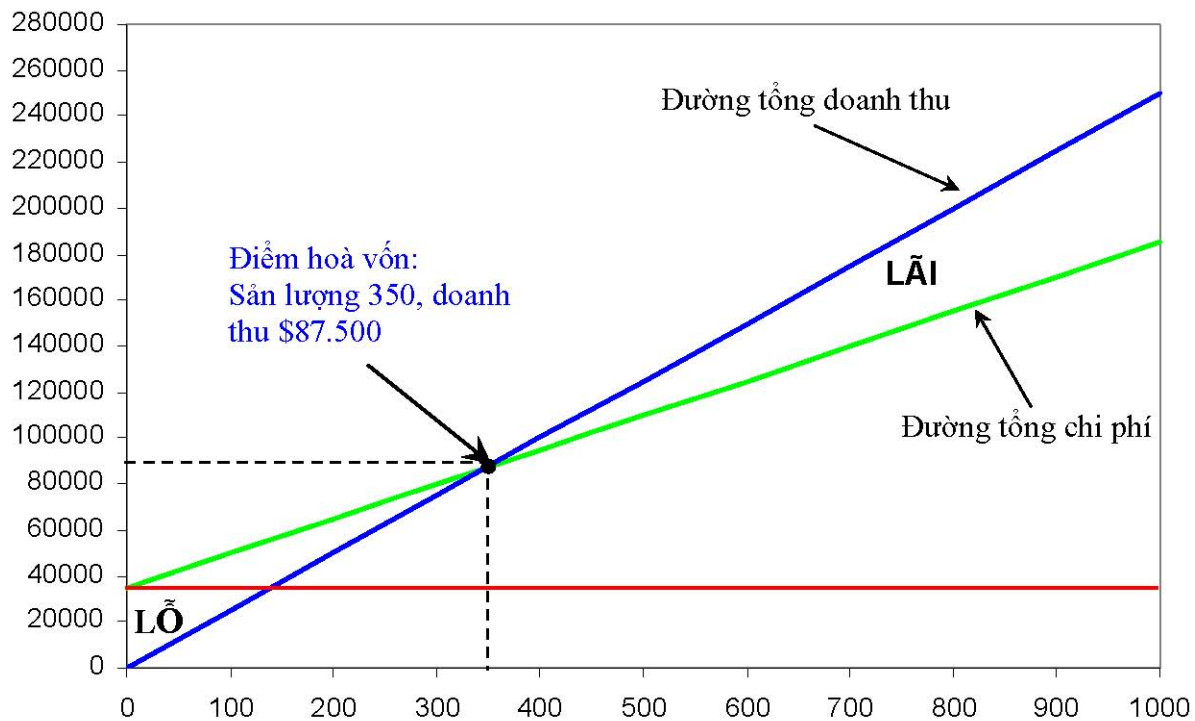
### Cách đọc đồ thị CVP:

Điểm hoà vốn: Giao điểm giữa đường tổng doanh thu và tổng chi phí. Hoành độ giao điểm là sản lượng hoà vốn (350 sản phẩm), tung độ giao điểm là doanh thu hoà vốn (\$87.599)

Vùng lãi, vùng lỗ: Trên đồ thị CVP, nhà quản lý dễ dàng thấy được ảnh hưởng của sự thay đổi mức hoạt động lên lợi nhuận. Khoảng cách từ đường tổng doanh thu đến đường chi phí tại một mức sản lượng là mức lãi hoặc lỗ tại mức sản lượng đó. Trên hình 4.2 chúng ta dễ dàng nhận thấy, nếu công ty H bán dưới 350 sản phẩm mỗi tháng, công ty sẽ bị lỗ. Ngược lại, nếu sản lượng bán ra trên 350 sản phẩm hàng tháng, công ty sẽ có lãi.

Điều cần lưu ý là đồ thị CVP không giúp nhà quản lý giải quyết được những vấn đề phát sinh trong tương (ví dụ như khi lợi nhuận bị giảm, hoặc là làm thế nào để tăng lợi nhuận). Tuy nhiên, nó là công cụ để định hướng việc giải quyết vấn đề cho nhà quản lý.

Một dạng đồ thị CVP khác mà các nhà quản lý có thể sử dụng để phân tích CVP đó là đồ thị lợi nhuận (profit-volume graph). Hình 4.3 là đồ thị lợi nhuận của công ty H. Đồ thị này thể hiện rõ nét mức lãi hoặc lỗ của công ty theo các mức hoạt động tương ứng. Đồ thị này cắt trục tung tại điểm có tung độ bằng tổng chi phí cố định và cắt trục hoành tại điểm có hoành độ là sản lượng hòa vốn. Khoảng cách từ đồ thị lợi nhuận đến trục hoành tại một mức sản lượng nào đó chính là lãi hoặc lỗ tại mức sản lượng đó.



**Hình 4.3. Đồ thị lợi nhuận: Công ty H**

Dựa vào đồ thị này, nhà quản lý công ty H dễ dàng thấy rõ lợi nhuận của công ty bị ảnh hưởng như thế nào khi sản lượng bán ra thay đổi. Ví dụ, nếu trong một tháng công ty bán được 350 sản phẩm thì sẽ hoà vốn, nếu bán được 600 sản phẩm công ty sẽ đạt được mức lợi nhuận \$25.000, và nếu trong một tháng công ty chỉ bán được 200 sản phẩm, công ty sẽ bị lỗ \$15.000.

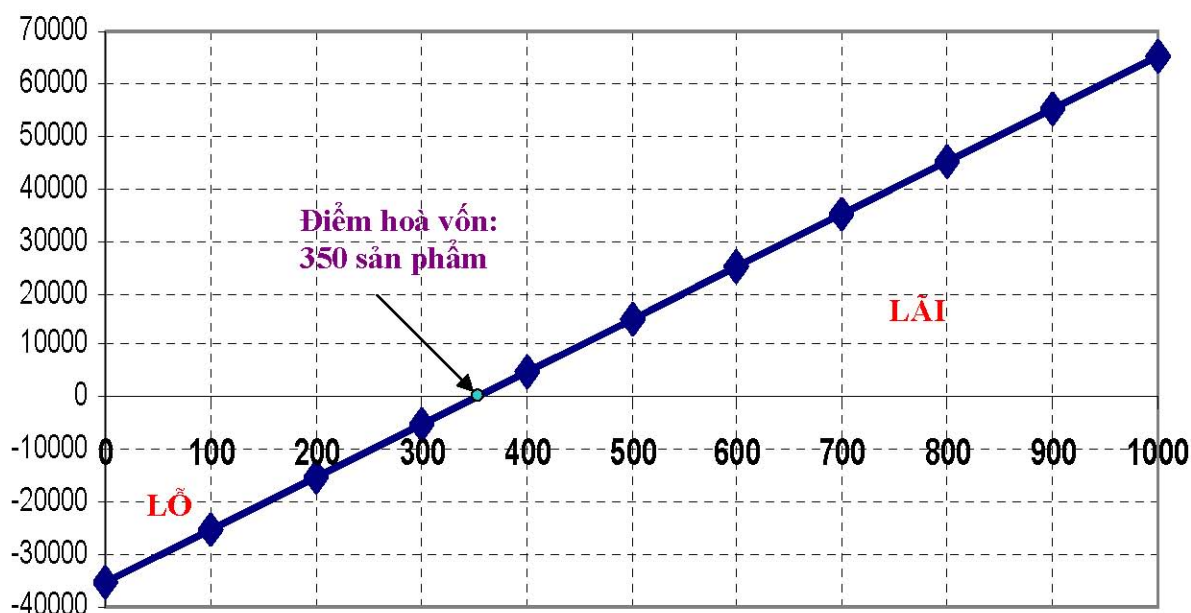
## 5. Phân tích lợi nhuận mục tiêu

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)”. Giả sử rằng, ban giám đốc công ty H muốn đạt được lợi nhuận ròng hàng tháng là \$40.000 thì công ty phải sản xuất và bán bao nhiêu sản phẩm?

Bài toán này có thể giải quyết bằng một trong hai phương pháp chúng ta đã thảo luận ở trên.

### 5.1. Phương pháp số dư đảm phí

Mỗi sản phẩm bán ra công ty H kiếm được \$100 để trang trải một phần định phí của công ty. Ở mục 4, chúng ta đã tính toán được rằng công ty cần phải bán 350 sản phẩm để trang trải đủ \$35.000 chi phí cố định. Mỗi sản phẩm bán thêm tính từ mức sản lượng hòa vốn sẽ đưa về cho công ty thêm \$100 số dư đảm phí, cũng chính là \$100 lợi nhuận. Như vậy, công ty phải bán bao nhiêu sản phẩm để đạt được lợi nhuận mục tiêu \$40.000? Công thức xác định sản lượng cần bán sẽ là:



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

Với mức lợi nhuận mục tiêu mà công ty H cần đạt được là NTP = \$40.000 hàng tháng, công ty cần phải bán được 750 sản phẩm mỗi tháng.

$$Q = \frac{\$35.000 + \$40.000}{(250 - 150)} = \frac{\$75.000}{100} = 750$$

Doanh thu mà công ty H cần thực hiện để đạt được mức lợi nhuận mục tiêu \$40.000 được xác định bằng sản lượng yêu cầu nhân cho giá bán. Với giá bán đơn vị là \$250 và sản lượng yêu cầu là 750, công ty H sẽ đạt hoà với tại mức doanh thu \$187.500 (750 x 250).

Chúng ta có thể xác định mức doanh thu này một cách trực tiếp bằng sử dụng chỉ tiêu tỷ lệ số dư

đảm phí và công thức sau:

## 5.2. Phương pháp phương trình

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

Lợi nhuận = Tổng doanh thu - Tổng chi phí

$$NTP = TR - TC \quad (3)$$

Phương trình (3) có thể được viết lại như sau:

$$NTP = P \times Q - VC - FC$$

$$NTP = P \times Q - UVC - FC$$

$$NTP = Q(P - UVC) - FC \quad (4)$$

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

$$Q = \frac{FC + NTP}{P - UVC} \quad (5)$$

1

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.

## 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 4.3 ở trên, nhà quản lý công ty H để xác định sản lượng để đạt được lợi nhuận mục tiêu \$40.000 như sau:

$$Q = \frac{FC + NTP}{P - UVC}$$

**Sản lượng để đạt**

$$\text{Doanh thu để đạt} \\ \text{lợi nhuận mục tiêu} = \frac{\text{Tổng chi phí} \\ \text{cố định} + \text{Lợi nhuận} \\ \text{mục tiêu}}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí}} = \frac{\$35.000 + \$40.000}{0.4} = \$187.500$$

Xác định “điểm” ứng với mức lợi nhuận mục tiêu \$40.000 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 4.3, chúng ta dễ dàng xác định được mức sản lượng cần tiêu thụ là 750 sản phẩm để công ty H có thể đạt được lợi nhuận \$40.000.

#### 5.4. Phân tích ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp

Các doanh nghiệp hoạt động vì mục tiêu lợi nhuận phải đóng thuế thu nhập doanh nghiệp. Lợi nhuận sau thuế (after-tax net income) của doanh nghiệp được xác định bằng lợi nhuận trước thuế (before-tax income) trừ cho thuế thu nhập doanh nghiệp.

Lợi nhuận ròng sau thuế = Lợi nhuận trước thuế - Thuế thu nhập doanh nghiệp

Lợi nhuận ròng sau thuế = Lợi nhuận trước thuế -  $t \times$  Lợi nhuận trước thuế

trong đó,  $t$  là thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp.

Công thức trên có thể được viết lại như sau:

Lợi nhuận ròng sau thuế = Lợi nhuận trước thuế  $(1 - t)$  (6)

Câu hỏi đặt ra là “muốn đạt được một mức lợi nhuận sau thuế mong muốn -  $NTP_E^{AT}$  thì phải đạt được mức lợi nhuận trước thuế là bao nhiêu -  $NTP_E^{BT}$ ?”

Từ phương trình (6), chúng ta rút ra được công thức xác định lợi nhuận trước thuế từ lợi nhuận ròng sau thuế mục tiêu như sau:

$$(7) NTP_E^{BT} = NTP_E^{AT}$$

Nếu công ty H muốn đạt được mức lợi nhuận sau thuế mục tiêu  $NTP_E^{AT} = \$36.000$ , công ty cần phải bán được bao nhiêu sản phẩm? Công ty chịu mức thuế thu nhập doanh nghiệp  $t = 28\%$ .

Với lợi nhuận sau thuế mục tiêu  $NTP_E^{AT} = \$36.000$ , công ty cần phải đạt được mức lợi nhuận trước thuế:

Thay giá trị \$50.000 vào công thức xác định sản lượng để đạt được lợi nhuận mục tiêu (công thức số 5), chúng ta xác định được mức sản lượng tiêu thụ để công ty đạt được lợi nhuận sau thuế mong muốn \$36.000:

AT

$$NTP_E^{BT} = \frac{NTP_E^{AT}}{1 - t} = \frac{36.000}{1 - 0.28} = \$50.000$$

$$Q = \frac{\$35.000 + \$50.000}{(250 - 150)} = \frac{\$85.000}{100} = 850$$

Vậy, công thức tổng quát để xác định sản lượng cần tiêu thụ để công ty đạt được một mức lợi nhuận sau thuế mục tiêu là:

$$Q = \frac{FC + \frac{NTP_E^{AT}}{(1 - t)}}{P - UVC} \quad (8)$$

## 6. Phân CVP trong trường hợp doanh nghiệp sản xuất và tiêu thụ nhiều loại sản phẩm khác nhau (multiple products)

Trong những phần trên, chúng ta thảo luận bài toán phân tích hoà vốn trong trường hợp công ty chỉ sản xuất và tiêu thụ một loại sản phẩm. Trên thực tế, rất nhiều doanh nghiệp kinh doanh kinh doanh đa sản phẩm. Việc phân tích hoà vốn đối với những trường hợp này phức tạp hơn nhiều. Chúng ta phải hiệu chỉnh lại các công thức tính toán đã thảo luận trong những phần trên để có thể áp dụng trong phân tích CVP đối với doanh nghiệp kinh doanh đa sản phẩm.

Các phương trình và công thức xác định sản lượng hoà vốn vẫn được sử dụng, tuy nhiên chỉ tiêu số dư đảm phí đơn vị cần được tính toán lại theo cơ cấu bán hàng (sales mix) của doanh nghiệp.

“Cơ cấu bán hàng” là tỷ lệ tương đối của số lượng mỗi loại sản phẩm được bán ra (trong tổng số sản phẩm của công ty) hoặc là tỷ lệ tương đối của doanh số của mỗi loại sản phẩm. Cơ cấu bán hàng được sử dụng để xác định số dư đảm phí đơn vị bình quân có trọng số (weighted-average unit contribution margin).

Số dư đảm phí đơn vị bình quân có trọng số là số trung bình có trọng số của số dư đảm phí đơn vị của các loại sản phẩm. Chỉ tiêu này được xác định một cách tổng quát như sau:

Giả sử một doanh nghiệp sản xuất và tiêu thụ N loại sản phẩm khác nhau, với giá bán, chi phí biến đổi đơn vị của từng loại sản phẩm và cơ cấu bán hàng được thể hiện trong bảng dưới đây:

Loại sản phẩm	Cơ cấu bán hàng	Chi phí biến đổi đơn vị - UVC	Giá bán đơn vị - P	Số dư đảm phí đơn vị - UCM
---------------	-----------------	-------------------------------	--------------------	----------------------------



		Số lượng				Tỷ trọng (%)			
1	$Q_1$	$t_1$	$UVC_1$	$P_1$	$P_1 - UVC_1$				
2	$Q_2$	$t_1$	$UVC_2$	$P_2$	$P_2 - UVC_2$				
...	...	...	...	...	...				
N	$Q_N$	$t_N$	$UVC_N$	$P_N$	$P_N - UVC_N$				

$$Q = \frac{FC + \frac{NTP_E^{AT}}{(1-t)}}{P - UVC}$$

Số dư đảm phí đơn vị bình quân có trọng số (WAUCM) của doanh nghiệp được xác định như sau:

$$WAUCM = t_1(P_1 - UVC_1) + t_2(P_2 - UVC_2) + \dots + t_N(P_N - UVC_N) \quad (9)$$

trong đó,  $t_1, t_2, \dots, t_N$  là tỷ trọng của từng loại sản phẩm, được tính bằng sản lượng của từng loại sản phẩm chia cho tổng số lượng sản phẩm của doanh nghiệp.

Công thức (9) có thể được viết lại một cách gọn hơn như sau:

$$WAUCM = \sum_{i=1}^N t_i (P_i - UVC_i) \quad (10)$$

Giả sử rằng, ngoài sản phẩm hiện tại với chi phí khả biến đơn vị là \$150 và giá bán \$250, Công ty H sản xuất thêm một loại sản phẩm cao cấp, với biến phí đơn vị là \$200 và giá bán dự kiến là \$350. Công ty hy vọng rằng, sản lượng tiêu thụ được của loại sản phẩm mới này sẽ đạt 200 sản phẩm mỗi tháng. Vậy, công ty H phải bán bao nhiêu sản phẩm để hoà vốn? Sản lượng của từng loại sản phẩm sẽ là bao nhiêu? Giả sử rằng, công ty vẫn bán được 400 sản phẩm mỗi tháng và chi phí cố định hàng tháng của công ty vẫn là \$35.000

Số dư đảm phí đơn vị

$$\text{trung bình} = 1/3(350-200) + 2/3(250-150) = \$116.67$$

có trọng số

Sản lượng hoà vốn của công ty được xác định bằng công thức sau:

Sản lượng hoà vốn 300 sản phẩm phải được phân bổ cho từng loại sản phẩm theo cơ cấu bán hàng của công ty. Công ty H sẽ hoà vốn nếu công ty bán mỗi tháng 300 sản phẩm như sau:

- Sản phẩm bình thường =  $300 \times 2/3 = 200$

- Sản phẩm cao cấp =  $300 \times 1/3 = 100$

Chúng ta có thể thiết lập báo cáo thu nhập của công ty H để kiểm chứng việc tính toán được thực hiện ở trên:

$$WAUCM = \sum_{i=1}^N q_i (P_i - UVC_i)$$

$$\text{Sản lượng hoà vốn} = \frac{\text{Tổng chi phí cố định}}{\text{Số dư đảm phí đơn vị trung bình có trọng số}} = \frac{\$35.000}{\$ 116.67} = 300$$

	Sản phẩm thường	Sản phẩm cao cấp	Tổng
Doanh thu	\$50.000	\$35.000	\$85.000
Trừ: Chi phí biến đổi	30.000	20.000	50.000
Số dư đảm phí	20.000	15.000	35.000
Trừ: Chi phí cố định			35.000
Lợi nhuận			0

Một điều cần lưu ý là, sản lượng hoà vốn của công ty H là 300 sản phẩm chỉ đúng với cơ cấu bán hàng đã thiết lập (sản lượng sản phẩm cao cấp chiếm tỷ trọng 1/3 và sản phẩm bình thường chiếm tỷ trọng 2/3). Điều này có nghĩa rằng, nếu 300 sản phẩm được bán ra theo một cơ cấu bán hàng khác thì công ty sẽ không đạt hòa vốn.

## 7. Kết cấu chi phí và đòn bẩy kinh doanh

### 7.1. Kết cấu chi phí

Kết cấu chi phí của một tổ chức là một chỉ tiêu tương đối phản ánh mối quan hệ tỷ lệ giữa các chi phí khả biến và chi phí bất biến trong một tổ chức, doanh nghiệp. Kết cấu chi phí giữa các doanh nghiệp, các ngành công nghiệp là khác nhau.

Kết cấu chi phí của một tổ chức có ảnh hưởng rất lớn đến mức độ nhạy cảm của lợi nhuận khi sản

lượng thay đổi. Nếu một doanh nghiệp có cơ cấu chi phí trong đó chi phí cố định chiếm tỷ trọng lớn thì lợi nhuận của công ty sẽ thay đổi nhiều khi sản lượng/doanh thu của doanh nghiệp, nghĩa là lợi nhuận nhạy cảm với sự biến động của sản lượng/doanh thu.

Chúng ta hãy xem xét thí dụ về kết cấu chi phí của hai doanh nghiệp X và Y có cùng doanh số và tổng chi phí, nhưng với kết cấu chi phí khác nhau:

	Doanh nghiệp X			Doanh nghiệp Y	
		Tổng số	%	Tổng số	%
Doanh thu	\$100.000	100		\$100.000	100
Trừ: các chi phí khả biến	60.000	60		20.000	20
	40.000	40		80.000	80
Số dư đảm phí	30.000			70.000	
Trừ: các chi phí bất biến	10.000			10.000	
Lãi thuần					

Mặc dù hai doanh nghiệp này có cùng doanh thu và lợi nhuận, nhưng cơ cấu chi phí của chúng rất khác nhau. Doanh nghiệp X có cơ cấu chi phí trong đó chi phí biến đổi chiếm tỷ trọng lớn, do vậy tỷ lệ số dư đảm phí của công ty thấp (chỉ 40%). Ngược lại, trong cơ cấu chi phí của doanh nghiệp Y, chi phí cố định chiếm tỷ trọng lớn và công ty có tỷ lệ số dư đảm phí rất cao (80%). Khi doanh số của các hai công ty này biến động (tăng hoặc giảm) cùng một mức, lợi nhuận của doanh nghiệp Y sẽ bị ảnh hưởng nhiều hơn doanh nghiệp X. Điều này thể hiện rõ nét qua số liệu tính toán trong bảng 4.4.

**Bảng 4.4 Ảnh hưởng lên lợi nhuận khi doanh thu biến động**

Đơn vị tính: \$

Biến động doanh số	Doanh nghiệp X						Doanh nghiệp Y			
	Số dư đảm phí		Lãi thuần				Số dư đảm phí		Lãi thuần	
			Số cũ	Số mới	Chênh lệch	Số cũ			Số mới	Chênh lệch
+	44.000	10.000	14.000	4.000	88.000	10.000	18.000	8.000		
10%	48.000	10.000	18.000	8.000	96.000	10.000	26.000	16.000		
+	60.000	10.000	30.000	20.000	120.000	10.000	50.000	40.000		
20%										
+50%										
-10%	36.000	10.000	6.000	-4.000	72.000	10.000	2.000	-8.000		
-20%	32.000	10.000	2.000	-8.000	64.000	10.000	-6.000	-16.000		
-50%	20.000	10.000	-	-	40.000	10.000	-	-40.000		
			10.000	20.000			30.000			

(Nguồn: Phạm Văn Dực, 1995)

Bảng 4 cho thấy khi doanh thu của cả hai công ty tăng cùng một mức 50%, lợi nhuận của doanh nghiệp X tăng \$20.000, tức tăng 200% trong khi đó lợi nhuận của doanh nghiệp Y tăng \$40.000, tương ứng mức tăng 400% so với tình hình hiện tại. Ngược lại, khi doanh thu của hai doanh nghiệp cùng biến động giảm 50%, lợi nhuận của X chỉ giảm \$20.000, trong khi lợi nhuận của Y giảm đến \$40.000.

## 7.2. Đòn bẩy kinh doanh

Đòn bẩy kinh doanh (operating leverage) là khái niệm đề cập đến mức độ sử dụng chi phí cố định của một doanh nghiệp. Ở những doanh nghiệp có tỷ trọng chi phí cố định lớn và tỷ trọng chi phí biến đổi thấp thì đòn bẩy kinh doanh sẽ lớn, dẫn đến tỷ lệ số dư đảm phí của doanh nghiệp cao. Đối với nhân viên kế toán quản trị và các nhà quản lý, đòn bẩy kinh doanh đề cập đến khả năng của doanh nghiệp tạo ra sự gia tăng lợi nhuận khi doanh thu tăng.

Nhân viên kế toán quản trị có thể đo lường đòn bẩy kinh doanh bằng việc tính toán hệ số đòn bẩy kinh doanh tại một mức doanh thu nhất định:

Từ số liệu của hai doanh nghiệp X và Y ở trên, độ lớn của đòn bẩy kinh doanh của hai doanh nghiệp ở mức doanh số \$100.000 được xác định như sau:

Các số này cho thấy, nếu doanh số tăng lên 1% thì lãi thuần của công ty X sẽ tăng lên 4% và lãi thuần của công ty Y sẽ tăng lên 8%. Như vậy, nếu doanh số tăng lên 50% thì chúng ta có thể dự kiến lãi thuần của công ty X tăng lên 200% (50% x 4) và của công ty Y là 400% (50% x 8) Điều này giải thích tại sao khi doanh thu tăng lên 50% thì lãi thuần của doanh nghiệp X tăng từ \$10.000 lên \$30.000 và lãi thuần của doanh nghiệp Y tăng từ \$10.000 lên \$ 50.000 (bảng 4.4)

$$\text{Hệ số đòn bẩy kinh doanh} = \frac{\text{Số dư đảm phí}}{\text{Lợi nhuận ròng}}$$
$$\text{DN X : } \frac{\$40.000}{\$10.000} = 4 \qquad \text{DN Y : } \frac{\$80.000}{\$10.000} = 8$$

Một cách tổng quát, dựa vào hệ số đòn bẩy kinh doanh, sự biến động của lợi nhuận theo sự biến động của doanh thu được xác định bằng công thức:

$$\% \text{ thay đổi lợi nhuận} = \% \text{ thay đổi doanh thu} \times \text{hệ số đòn bẩy kinh doanh}$$

## 8. Số dư an toàn

Số dư an toàn (safety margin) của một doanh nghiệp là chênh lệch giữa doanh thu dự toán (budgeted sales) và doanh thu hoà vốn (Hilton, 1991). Giả sử rằng, doanh thu dự kiến của Công ty H là \$100.000. Vì Công ty H đạt hoà vốn ở mức doanh thu \$87.500, số dư an toàn của công ty là \$12.500 (100.000 – 87.500). Số dư an toàn cung cấp cho nhà quản lý một đại lượng đo lường mức độ doanh thu thực tế có thể giảm xuống thấp hơn doanh thu dự toán trước khi công ty đạt hoà vốn. Số dư an toàn của doanh nghiệp càng lớn thì doanh nghiệp càng an toàn trong kinh doanh.

## 9. Ứng dụng phân tích CVP trong các tình huống ra quyết định quản lý

Phân tích CVP có nhiều ứng dụng trong quản lý trong việc lập kế hoạch và ra quyết định. Chúng ta sử dụng số liệu của công ty H để minh họa cho các tình huống ứng dụng được thảo luận dưới đây.

### Công ty H Báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí

	Tổng số	Tính cho 1 đơn vị
Doanh số	\$ 100.000	\$ 250
Trừ: Các chi phí khả biến	60.000	150
Tổng số dư đảm phí	40.000	100
Trừ: Các chi phí bất biến	35.000	
Lãi thuần	5.000	

Chúng ta sẽ nghiên cứu ảnh hưởng của những biến động trong chi phí khả biến, chi phí bất biến, đơn giá bán và doanh số đến quá trình sinh lợi của công ty.

#### 9.1. Chi phí bất biến và doanh số biến động

Nhà quản lý hy vọng rằng nếu tăng chi phí quảng cáo hàng tháng lên thêm \$10.000 thì doanh số bán sẽ tăng 30%. Hỏi công ty có nên đầu tư thêm vào chi phí quảng cáo hay không?

Giải:

Doanh số tăng 30% tương đương tăng  $30\% \times \$100.000 = \$30.000$ . Ứng dụng khái niệm tỷ lệ số dư đảm phí ta có:

Số dư đảm phí tăng thêm:  $\$12.000 (40\% \times \$30.000)$

Trừ: Chi phí bất biến tăng thêm 10.000

Lãi thuần tăng thêm 2.000

$$\% \text{ thay đổi lợi nhuận} = \% \text{ thay đổi doanh thu} \times \text{hệ số đòn bẩy kinh doanh}$$

Kết luận: Theo các tính toán ở trên ta nhận thấy, việc đầu tư thêm vào chi phí quảng cáo hàng tháng \$10.000 đã làm cho lợi nhuận dự kiến của công ty tăng lên \$2.000. Do vậy, công ty nên xem xét để thực hiện phương án này.

#### 9.2. Chi phí khả biến và doanh số biến động

Vấn giả sử rằng công ty H hiện bán được 400 sản phẩm/tháng. Nhà quản lý dự tính sử dụng các bộ phận cấu thành rẻ hơn trong việc sản xuất sản phẩm và điều này sẽ tiết kiệm được \$25/sản phẩm. Tuy vậy, do thay thế nguyên liệu sản xuất nên chất lượng sản phẩm sẽ bị giảm xuống chút ít và chính điều này làm cho mức tiêu thụ hàng tháng có thể giảm xuống còn 350 sản phẩm. Quyết định trên có được thực hiện hay không?

Giải:

Do chi phí khả biến đơn vị giảm \$25 cho nên số dư đảm phí tính cho một đơn vị sản phẩm tăng lên \$ 25, từ \$100 thành \$125.

Số dư đảm phí mới: \$43.750 (\$ 125 x 350 )

Trừ: Số dư đảm phí cũ: \$40.000

Số dư đảm phí tăng thêm \$3.750

Phần số dư đảm phí tăng thêm \$3.750 chính là phần tăng thêm của lãi thuần do chi phí bất biến không có sự thay đổi. Do vậy nên sử dụng các bộ phận cấu thành rẻ hơn để sản xuất sản phẩm.

### 9.3. Chi phí bất biến, giá bán và sản lượng tiêu thụ biến động

Để tăng doanh số, nhà quản lý dự định giảm giá bán \$20/sản phẩm đồng thời tăng chi phí quảng cáo lên thêm \$15.000/tháng. Nhà quản lý hy vọng rằng nếu thực hiện điều này thì sản lượng tiêu thụ hàng tháng có thể tăng lên 50%. Có nên thực hiện phương án trên hay không?

Giải:

Sản lượng dự kiến tiêu thụ được hàng tháng sẽ là  $400(1+50\%) = 600$  sản phẩm. Do giá bán giảm \$20/sản phẩm nên số dư đảm phí đơn vị sẽ giảm tương ứng \$20, giảm từ \$100 xuống còn \$80.

Số dư đảm phí mới: \$48.000 (\$80x600)

Trừ: Số dư đảm phí cũ: \$40.000

Số dư đảm phí tăng lên: \$8.000

Trừ: Chi phí bất biến tăng: \$15.000

Lãi thuần giảm: \$(7.000)

Kết luận: Việc thực hiện các quyết định trên sẽ làm cho lãi thuần của công ty giảm xuống một lượng \$7.000, lúc này lãi thuần của công ty là \$(2000). Do vậy, công ty không nên thực hiện phương án trên.

### 9.4. Chi phí khả biến, chi phí bất biến và doanh số biến động

Nhà quản lý muốn thay thế việc trả lương cho người bán hàng với mức lương cố định hiện nay là \$6.000/tháng bằng cách chi trả lương theo số lượng sản phẩm bán được với mức \$15/sản phẩm. Nhà quản lý cho rằng phương pháp trả lương mới có thể thúc đẩy việc bán hàng và làm cho doanh số tăng 15%. Phương pháp trả lương này có nên thực hiện hay không?

Giải:

Doanh số mới dự kiến tăng lên 15%, đạt giá trị là \$115.000. Việc thay đổi phương pháp trả lương sẽ làm cho chi phí khả biến tăng lên thành \$165/sản phẩm, đồng thời chi phí bất biến giảm xuống một lượng \$6.000.

Số dư đảm phí mới: \$39.100 ( $400 \times 115\% \times \$85$ )

Số dư đảm phí cũ: 40.000

Số dư đảm phí giảm: (900)

Cộng: Chi phí bất biến giảm: (6.000)

Lãi thuần tăng \$5.100

Như vậy, việc thay đổi cách trả lương đã làm tăng lợi nhuận của công ty lên thêm \$5.100, do vậy công ty nên xem xét thực hiện phương án này.

### 9.5. Thay đổi kết cấu giá bán.

Vấn giả sử hiện tại công ty tiêu thụ được 400 sản phẩm/tháng. Công ty có một cơ hội bán thêm 150 sản phẩm cho một nhà buôn nếu như công ty đưa ra một mức giá mà nhà buôn này chấp nhận được. Nếu như công ty muốn kiếm thêm \$3.000 lợi nhuận hàng tháng thì công ty phải định giá bán sản phẩm cho nhà buôn này như thế nào?

Giải:

Chúng ta biết rằng việc công ty sản xuất thêm 150 sản phẩm hàng tháng sẽ không làm gia tăng chi phí bất biến, do vậy chi phí bất biến vẫn là \$35.000/tháng. Để có thể gia tăng lợi nhuận hàng tháng lên thêm \$3.000 thì công ty phải kiếm được mức lời là \$20 trên một sản phẩm ( $\$3.000/150$ ).

Chi phí khả biến đơn vị: \$150

Mức lời trên một đơn vị tăng thêm: 20

Cộng: \$170

Mức giá này thấp hơn nhiều so với mức giá bán lẻ hiện tại của công ty là \$250 nên nhà bán buôn có thể chấp nhận đặt hàng.

## Tóm tắt nội dung của chương

Việc am hiểu mối quan hệ giữa chi phí - sản lượng - lợi nhuận (CVP) là cần thiết cho việc quản lý thành công một doanh nghiệp. Phân tích CVP cho thấy được ảnh hưởng lên lợi nhuận của doanh nghiệp của sự thay đổi doanh thu, chi phí, kết cấu bán hàng, và giá bán sản phẩm. Phân tích CVP là một công cụ cho nhà quản lý nhận thức rõ những quá trình thay đổi nào là có lợi nhất cho doanh nghiệp.

Việc xác định được sản lượng và doanh thu để doanh nghiệp hoà vốn hoặc đạt được lợi nhuận mục tiêu cung cấp cho nhà quản lý thông tin hữu ích cho việc lập kế hoạch và ra quyết định. Hai phương pháp được sử dụng để xác định sản lượng/doanh thu để doanh nghiệp hoà vốn hoặc đạt được mức lợi nhuận mục tiêu là phương pháp số dư đảm phí (contribution approach) và phương pháp phương trình (equation approach). Một số nhà quản lý thì thích sử dụng đồ thị CVP hoặc đồ thị lợi nhuận.

Báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí (contribution income statement) được thiết lập trên cơ sở phân loại chi phí thành chi phí biến đổi và chi phí cố định là rất hữu ích cho nhà quản lý trong phân tích CVP. Báo cáo thu nhập này cho phép nhà quản lý dự đoán được ảnh hưởng của sự biến động doanh thu lên lợi nhuận của doanh nghiệp. Báo cáo này cũng cho thấy rõ được cấu trúc chi phí của một doanh nghiệp, tức là tỷ lệ tương đối giữa chi phí cố định và chi phí biến đổi. Cấu trúc chi phí của doanh nghiệp có ảnh hưởng rất lớn đến sự biến động của lợi nhuận theo sự biến động của doanh thu.

Các khái niệm được khai triển trong bài này nêu ra một cách suy nghĩ chứ không phải thủ tục tính toán máy móc. Chính việc nghiên cứu mối quan hệ chi phí - sản lượng - lợi nhuận sẽ giúp cho nhà quản lý hướng hoạt động của doanh nghiệp theo các mục tiêu lợi nhuận đã đặt ra.

## Câu hỏi ôn tập và bài tập

Câu hỏi ôn tập

1. Trình bày khái niệm và ý nghĩa của phân tích CVP.
2. Ý nghĩa của số dư đảm phí là gì?
3. Chỉ tiêu số dư đảm phí khác với chỉ tiêu lãi gộp như thế nào?

4. Giải thích một cách ngắn gọn các phương pháp xác định sản lượng hoà vốn: (a) phương pháp số dư đảm phí, (b) phương pháp phương trình, và phương pháp đồ thị.
5. Trên đồ CVP, ngoài thông tin về điểm hoà vốn của doanh nghiệp, chúng ta có thể đọc thêm được những thông tin gì khác?
6. Đồ thị lợi nhuận được sử dụng để xác định sản lượng để công ty đạt được mức lợi nhuận mục tiêu như thế nào?
7. Thuật ngữ “số dư an toàn” có nghĩa là gì?
8. Giả sử rằng chi phí cố định của một doanh nghiệp lữ hành gia tăng, điểm hoà vốn của doanh nghiệp sẽ như thế nào? Tại sao?
9. Nếu một doanh nghiệp tìm cách cắt giảm được chi phí biến đổi, doanh thu hoà vốn của doanh nghiệp bị ảnh hưởng như thế nào?
10. Trong một cuộc họp bàn thảo về chiến lược, vị giám đốc của một công ty phát biểu rằng, “nếu chúng ta tăng giá bán sản phẩm, điểm hoà vốn của công ty sẽ giảm xuống.” Trưởng phòng tài chính-kế toán cho ý kiến rằng, “Như vậy thì chúng ta nên tăng giá. Như vậy, Công ty sẽ khó bị lỗ.” Bạn có đồng ý với vị giám đốc không? Bạn có đồng ý với ý kiến của Trưởng phòng tài chính - kế toán không? Tại sao?
11. Điểm hoà vốn của công ty sẽ thay đổi thế nào nếu giá bán và chi phí biến đổi đơn vị tăng lên cùng một lượng?
12. Một viện bảo tàng chỉ thu vé vào cửa đủ để trang trải các chi phí hoạt động. (đây là một tổ chức phi lợi nhuận, mục tiêu của nó là hoà vốn). Một nhà hảo tâm muốn đóng góp 500 triệu đồng mỗi năm cho viện bảo tàng này. Khoảng đóng góp này sẽ ảnh hưởng như thế nào đến điểm hoà vốn của viện bảo tàng?
13. Các nhà quản lý thích sử dụng báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí hơn báo cáo thu nhập truyền thống. Tại sao vậy?
14. X là một công ty chuyên sản xuất đầu DVD bằng công nghệ hoàn toàn tự động. Y cũng là một công ty sản xuất đầu DVD nhưng bằng lắp ráp thủ công? Cấu trúc chi phí của hai công ty này khác nhau ở điểm nào? Công ty nào có hệ số đòn bẩy kinh doanh cao hơn? Lợi nhuận của công ty nào nhạy cảm hơn khi doanh thu biến động.
15. Kết cấu bán hàng là gì? Số dư đảm phí đơn vị bình quân có trọng số được tính như thế nào?
16. Ban giám đốc Khách sạn Century - Huế có thể sử dụng phân tích CVP trong quyết định giá phòng như thế nào?
17. Phân tích CVP được sử dụng như thế nào trong việc lập dự toán? Trong quyết định về chi phí quảng cáo?
18. Hai công ty A và B có cùng chi phí cố định, chi phí biến đổi đơn vị, và lợi nhuận? Giá bán sản phẩm của Công ty A thấp hơn nhiều so với giá bán sản phẩm của Công ty B. Giải thích vì sao điều này có thể xảy ra?

## Bài tập

**Bài tập 1:** UP, một cửa hàng phân phối pizza. Chi phí cố định hàng năm của cửa hàng là \$40.000. Giá bán mỗi chiếc pizza là \$10 và chi phí biến đổi để sản xuất và phân phối mỗi chiếc pizza là \$5.

Yêu cầu:

1. Xác định sản lượng hoà vốn của cửa hàng.



2. Tỷ lệ số dư đảm phí của cửa hàng là bao nhiêu?
3. Dựa vào tỷ lệ số dư đảm phí, tính doanh thu hoà vốn của cửa hàng.
4. Cửa hàng phải bán bao nhiêu pizza mỗi năm để đạt được mức lợi nhuận mục tiêu là \$50.000 (lợi nhuận trước thuế)

**Bài tập 2:** Một đoàn văn nghệ ở Thành phố Hồ Chí Minh sẽ trình diễn một đêm ở Nhà văn hoá Thành phố Huế. Rạp hát của Nhà văn hoá có 1.000 chỗ ngồi và giá vé của đêm diễn được bán với giá 50.000 đồng. Người quản lý đội văn nghệ ước tính chi phí cố định của đêm diễn là 30.000 đồng và chi phí biến đổi tính cho mỗi vé bán ra là 5.000 đồng.

Yêu cầu

1. Hãy vẽ đồ thị CVP. Trên đồ thị chỉ rõ điểm hoà vốn, vùng lãi, vùng lỗ, đường chi phí cố định, chi phí biến đổi, tổng chi phí, và tổng doanh thu.
2. Sử dụng phương pháp phương trình, hãy tính toán xem bao nhiêu khán giả đến xem thì đội văn nghệ sẽ hoà vốn cho đêm diễn ấy.

**Bài tập 3:** ASC, một công ty chuyên sản xuất một hệ thống linh kiện được sử dụng trong các hệ thống radar của máy bay. Chi phí cố định hàng năm của công ty là \$4.000.000. Chi phí biến đổi tính cho một linh kiện là \$2.000, và linh kiện này sẽ được bán với giá \$3.000. Trong năm trước, công ty bán được 5.000 linh kiện này.

Yêu cầu

1. Xác định điểm hoà vốn của công ty.
2. Nếu chi phí cố định của công ty tăng 10% thì điểm hoà vốn của công ty sẽ thế nào?
3. Thu nhập trước thuế năm trước của công ty là bao nhiêu?
4. Người quản lý bán hàng tin rằng nếu giá bán giảm xuống còn \$2.500/linh kiện thì công ty sẽ bán thêm được 1.000 mỗi năm. Nếu giá bán thay đổi thì điểm hoà vốn của công ty sẽ thế nào?
5. Theo bạn, quyết định giảm giá có nên thực hiện không? Vì sao?

**Bài tập 4:** Hãy điền số liệu thích hợp vào các chỗ trống trong bảng sau đây (các tình huống là độc lập với nhau):

Tình huống	Sản lượng	Giá bán	Doanh thu	Biến phí	Số dư đảm phí đơn vị	Định phí	Lãi (Lỗ)
1	540	?	16.200	9.720	?	5.400	?
2	?	?	21.000	?	0,9	10.200	2.400
3	1.200	?	?	16.800	3,6	?	2.100
4	300	?	9.600	?	?	4.920	(720)

**Bài tập 5:** Công ty M chuyên sản xuất và kinh doanh xe đạp, với năng lực hiện tại là 1500 chiếc/tháng. Công ty sản xuất và cung cấp ba loại xe với chất lượng khác nhau:

	Loại xe		
	Loại I (chất lượng cao)	Loại II (chất lượng trung bình)	Loại III (chất lượng thấp)
Giá bán/chiếc (đồng)	1.000.000	700.000	500.000
Biến phí đơn vị (đồng)	600.000	400.000	300.000

Một phần hai số lượng xe của công ty là xe chất lượng thấp, một phần năm số lượng xe là loại xe chất lượng cao. Tổng định phí hàng tháng của Công ty M là 200 triệu đồng. Công ty M chịu mức thuế thu nhập doanh nghiệp 25%.

Yêu cầu

1. Tính số dư đảm phí đơn vị cho mỗi loại xe.
2. Cơ cấu bán hàng của công ty như thế nào?
3. Tính số dư đảm phí đơn vị bình quân có trọng số của công ty.
4. Tính tổng sản lượng và sản lượng tiêu thụ của từng loại sản phẩm để Công ty hòa vốn. Doanh thu hòa vốn của Công ty là bao nhiêu?
5. Để đạt được lợi nhuận sau thuế là 200 triệu đồng/tháng, Công ty M phải sản xuất và tiêu thụ bao nhiêu chiếc xe đạp mỗi tháng? Sản lượng của từng loại xe phải tiêu thụ là bao nhiêu? (Giả thiết rằng cơ cấu sản phẩm không đổi)
6. Giả sử rằng sản lượng tiêu thụ thực tế của công ty trong một tháng là 200, 400 và 600 chiếc tương ứng cho các loại xe chất lượng cao, trung bình, và chất lượng thấp. Hãy lập báo cáo thu nhập của Công ty trong tháng đó.

**Bài tập 6:** SP, một nhà xuất bản sách tham khảo về khoa học tự nhiên. Kết quả hoạt động kinh doanh trong năm trước của công ty được ghi nhận dưới đây. Tất cả sách được in trong năm trước đều được bán.

Doanh thu \$2.000.000

Chi phí sản xuất:

Chi phí cố định 500.000

Chi phí biến đổi 1.000.000

Chi phí bán hàng:

Chi phí cố định 50.000

Chi phí biến đổi 100.000

Chi phí quản lý:

Chi phí cố định 120.000

Chi phí biến đổi 30.000

Yêu cầu:

1. Hãy thiết lập báo cáo thu nhập của công ty theo mẫu báo cáo truyền thống.

2. Với doanh thu thực hiện được trong năm trước, hệ số đòn bẩy kinh doanh của công ty là bao nhiêu?
3. Giả sử rằng, doanh thu của công ty tăng 20%. Lợi nhuận ròng của công ty sẽ bị ảnh hưởng như thế nào?
4. Mẫu báo cáo thu nhập nào được nhà quản lý sử dụng để trả lời câu hỏi trên? Tại sao?

**Bài tập 7:** Báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí của Khách sạn X như sau:

Doanh thu \$500.000

Chi phí biến đổi 300.000

Số dư đảm phí 200.000

Chi phí cố định 150.000

Lợi nhuận \$50.000

Yêu cầu:

1. Hãy cho biết cấu trúc chi phí của Khách sạn như thế nào?
2. Giả sử rằng, doanh thu của Khách sạn giảm 20%. Sử dụng tỷ lệ số dư đảm phí để tính toán sự thay đổi của lợi nhuận.
3. Hệ số đòn bẩy kinh doanh của khách sạn là bao nhiêu tại mức doanh thu là \$500.000. Sử dụng chỉ tiêu này để trả lời câu hỏi 2 ở trên.
4. Khi doanh thu tăng 10% thì lợi nhuận của Khách sạn thay đổi thế nào?
5. Hãy thiết lập lại báo cáo thu nhập cho Khách sạn trong trường hợp mức hoạt động của Khách sạn tăng 20%, và chi phí cố định tăng 30%

**Bài tập 8:** CEA, một công ty tư vấn, cung cấp các dịch vụ tư vấn thiết kế cho các nhà thầu xây dựng. Tỷ lệ số dư đảm phí của công ty là 20%, và chi phí cố định hàng năm là \$100.000. Thuế thu nhập doanh nghiệp của công ty là 28%.

Yêu cầu

1. Tính doanh thu hoà vốn của công ty.
2. Để đạt được mức lợi nhuận sau thuế \$50.000 thì công ty phải đạt được mức lợi nhuận trước thuế là bao nhiêu?
3. Công ty phải đạt được doanh thu bao nhiêu để đạt được mức lợi nhuận sau thuế \$50.000?
4. Giả sử rằng, thuế thu nhập doanh nghiệp của công ty tăng lên thành 32%. Doanh thu hoà vốn của công ty bị ảnh hưởng thế nào?

**Bài tập 9:** Công ty PC sản xuất và tiêu thụ 60.000 sản phẩm trong năm 2005 với mức giá đơn vị là \$20. Chi phí sản xuất biến đổi đơn vị là \$8/sản phẩm, và chi phí biến đổi bán hàng và quản lý đơn vị là \$4/sản phẩm. Chi phí cố định sản xuất hàng năm là \$188.000, và chi phí cố định bán hàng và quản lý hàng năm là \$64.000.

Yêu cầu:

1. Tính sản lượng hoà vốn của công ty.
2. Công ty muốn đạt lợi nhuận mục tiêu là \$180.000 thì công ty phải sản xuất và tiêu thụ bao nhiêu sản phẩm?
3. Chi phí sản xuất biến đổi của công ty dự kiến sẽ tăng 10% trong năm tới. Trong năm tới, doanh thu hoà vốn của công ty sẽ thế nào?
4. Nếu chi phí sản xuất biến đổi của công ty thực sự tăng 10%, công ty sẽ bán sản phẩm với giá bao nhiêu để giữ nguyên tỷ lệ số dư đảm phí như năm trước.

**Bài tập 10:** DC là một cửa hàng bán lẻ đĩa phim (DVD). Với sản lượng đĩa bán ra dự kiến trong năm là 200.000 chiếc thì công ty đạt được mức lợi nhuận dự kiến là \$200.000. Công ty bán đĩa phim với giá \$16/đĩa. Chi phí biến đổi bao gồm giá mua đĩa mỗi chiếc \$10 và chi phí lưu kho & quản lý là \$2/đĩa. Tổng chi phí cố định hàng năm của công ty là \$600.000.

Ban giám đốc công ty đang lập kế hoạch cho năm tới, dự báo rằng giá mua đĩa có thể tăng 30%.

Yêu cầu:

1. Xác định điểm hoà vốn của công ty trong năm hiện hành.
2. Lợi nhuận của công ty ở năm hiện tại sẽ thay đổi thế nào nếu số lượng đĩa bán ra tăng 10% so với dự kiến?
3. Nếu giá bán đĩa trong năm tới vẫn giữ nguyên \$16/chiếc, công ty phải bán được bao nhiêu chiếc đĩa để vẫn đạt được lợi nhuận dự kiến cho năm hiện tại?
4. Để trang trải được 30% gia tăng ở chi phí mua đĩa trong năm tới, đồng thời duy trì được tỷ lệ số dư đảm phí như năm hiện tại, giá bán đĩa trong năm tới của công ty phải là bao nhiêu?

**Bài tập 11:** Số liệu dự toán hàng năm của Công ty ABC như sau:

Doanh thu \$1.000.000

Chi phí: Định phí Biến phí

Nguyên liệu trực tiếp - \$300.000

Lao động trực tiếp - 200.000

Sản xuất chung 100.000 150.000

Chi phí bán hàng và quản lý 110.000 50.000

Tổng chi phí 210.000 700.000 910.000

Lợi nhuận hoạt động dự kiến \$90.000

Yêu cầu:

1. Xác định sản lượng và doanh thu hoà vốn.
2. Nếu công ty ABC chịu mức thuế thu nhập doanh nghiệp 40%, công ty phải bán bao nhiêu sản phẩm để đạt được lợi nhuận sau thuế là \$90.000?
3. Nếu chi phí cố định của công ty tăng thêm \$31.500 mà không có sự thay đổi nào về doanh thu

và chi phí khác, sản lượng hoà vốn của công ty sẽ là bao nhiêu?

4. Vẽ đồ thị CVP cho công ty.

**Bài tập 12:** Công ty XYZ sản xuất và tiêu thụ một loại sản phẩm. Giá bán sản phẩm là \$5/chiếc. Chi phí cố định dự kiến của công ty là \$60.000/tháng. Các chi phí biến đổi sản xuất và quản lý hành chính ước tính \$3/chiếc. Công ty có 2 nhân viên bán hàng, được trả lương theo hoa hồng bán hàng, với mức 10% trên doanh thu bán hàng mà họ thực hiện được.

Yêu cầu:

1. Giả sử rằng, ban giám đốc công ty thay đổi kế hoạch hiện tại bằng cách chi thêm \$5.000 cho quảng cáo và tăng giá bán lên thành \$6/chiếc. Nếu 60.000 chiếc được bán ra thì công ty đạt được lợi nhuận bao nhiêu?
2. Một khách hàng đàm phán với công ty về một đơn hàng đặt biệt, với số lượng mua là 10.000 chiếc. Đơn hàng này không phải được thực hiện bởi các nhân viên bán hàng, do vậy công ty không phải chi trả hoa hồng bán hàng. Công ty XYZ sẽ định giá bán cho đơn hàng nay như thế nào nếu nó muốn kiếm thêm được \$20.000 từ việc thực hiện đơn hàng này.

**Bài tập 13:** Công ty M có một mạng lưới gồm 10 rạp chiếu phim, tọa lạc trên khắp thành phố. Hội đồng quản trị của công ty đang xem xét việc lắp đặt các máy rang bắp ở các rạp chiếu phim. Những chiếc máy này sẽ trực tiếp rang bắp bán mỗi ngày thay vì các rạp chiếu phim phải mua các bịch bắp rang sẵn về bán. Máy rang bắp có nhiều kích cỡ. Các thông tin về công suất và chi phí dự toán của từng loại máy như sau:

	Máy nhỏ	Máy vừa	Máy lớn
Công suất hàng năm (hộp)	50.000	120.000	300.000
Các khoản chi phí dự kiến (đồng):			
- Chi phí thuê máy/năm	8.000.000	11.000.000	20.000.000
- Chi phí bắp hạt/hộp	130	130	130
- Chi phí bao bì/hộp	80	80	80
- Chi phí khác/hộp	220	140	50

Yêu cầu:

Là nhân viên kế toán quản trị, bạn hãy cố vấn cho Hội đồng quản trị của Công ty M trong trường hợp nào thì nên chọn loại máy nhỏ/máy vừa/máy lớn để lắp đặt tại các rạp chiếu phim.

**Bài tập 14:** RRC, một công ty sản xuất các loại máy radio bỏ túi. Năm trước, công ty bán được 25.000 chiếc, với kết quả đạt được như sau:

Doanh thu \$625.000

Chi phí biến đổi 375.000

Chi phí cố định 150.000

Lợi nhuận \$100.000

Trong nỗ lực nhằm cải tiến chất lượng sản phẩm, công ty đang xem xét sẽ thay thế một linh kiện có giá \$2/linh kiện bằng một loại linh kiện mới tốt hơn có giá mua \$4.5/linh kiện trong năm tới. Đồng thời công ty phải mua thêm một thiết bị sản xuất để gia tăng công suất của nhà máy. Thiết bị có giá \$18.000, có thời gian sử dụng hữu ích là 6 năm (giả sử giá trị thanh lý bằng 0), được khấu hao theo mô hình khấu hao đều.

#### Yêu cầu

1. Sản lượng hoà vốn của RRC trong năm trước là bao nhiêu?
2. Để đạt được mức lợi nhuận trước thuế \$140.000 trong năm ngoài, công ty phải bán được bao nhiêu chiếc radio?
3. Nếu công ty thực hiện các thay đổi trên (thay thế linh kiện và mua thiết bị), nhưng vẫn giữ nguyên giá bán thì công ty phải bán được bao nhiêu sản phẩm để đạt được hoà vốn trong năm tới.
4. Nếu công ty thực hiện các thay đổi trên (thay thế linh kiện và mua thiết bị), nhưng vẫn giữ nguyên giá bán thì công ty phải bán được bao nhiêu sản phẩm để đạt được lợi nhuận như năm trước?
5. Nếu công ty muốn duy trì tỷ lệ số dư đảm phí như năm trước, công ty phải bán sản phẩm với giá bao nhiêu để bù đắp chi phí nguyên vật liệu gia tăng?

# BÀI 5

## LẬP DỰ TOÁN SẢN XUẤT KINH DOANH

Giảng viên: Th.S. Hồ Phan Minh Đức

### Mục tiêu

- ◆ Liệt kê và giải thích được các mục đích của việc lập dự toán.
- ◆ Nắm được qui trình và trình tự lập dự toán.
- ◆ Nắm được quá trình quản trị dự toán trong tổ chức.
- ◆ Mô tả trình tự và phương pháp lập dự toán chủ đạo.
- ◆ Soạn thảo được các dự toán: dự toán tiêu thụ, dự toán sản xuất, dự toán nguyên liệu trực tiếp, dự toán lao động trực tiếp, dự toán chi phí sản xuất chung, dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý, dự toán vốn bằng tiền, dự toán báo cáo kết quả kinh doanh, dự toán bảng cân đối kế toán.
- ◆ Phân biệt được việc lập dự toán chủ đạo giữa doanh nghiệp sản xuất công nghiệp, doanh nghiệp thương mại và doanh nghiệp dịch vụ.

### 1. Khái niệm về dự toán.

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 thật cần thiết cho 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.

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 (Horgren et al., 1999). 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 (Hilton, 1991)

### 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 qui mô vừa và lớn trên toàn thế giới đều lập dự toán (Horgren et al., 1999). 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. Ngoài ra, việc lập dự toán còn có những tác dụng khác như sau: kế hoạch kinh doanh của doanh nghiệp một cách có hệ thống và đảm bảo việc thực hiện các mục tiêu đã đề ra. Ngoài ra, việc lập dự toán còn có những tác dụng khác như sau:

- Xác định rõ các mục tiêu cụ thể để làm căn cứ đánh giá việc thực hiện sau này. - Xác định rõ các mục tiêu cụ thể để làm căn cứ đánh giá việc thực hiện sau này.
- Lường trước những khó khăn tiềm ẩn để có phương án xử lý kịp thời và đúng đắn. - Lường trước những khó khăn tiềm ẩn để có phương án xử lý kịp thời và đúng đắn.
- Liên kết toàn bộ các hoạt động của doanh nghiệp bằng cách hợp nhất các kế hoạch và mục tiêu của các bộ phận khác nhau. Chính nhờ vậy, dự toán đảm bảo các kế hoạch và mục tiêu của các bộ phận phù hợp với mục tiêu chung của toàn doanh nghiệp. - Liên kết toàn bộ các hoạt động của doanh nghiệp bằng cách hợp nhất các kế hoạch và mục tiêu của

các bộ phận khác nhau. Chính nhờ vậy, dự toán đảm bảo các kế hoạch và mục tiêu của các bộ phận phù hợp với mục tiêu chung của toàn doanh nghiệp.

- Đánh giá hiệu quả quản lý và thúc đẩy hiệu quả công việc - Đánh giá hiệu quả quản lý và thúc đẩy hiệu quả công việc

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

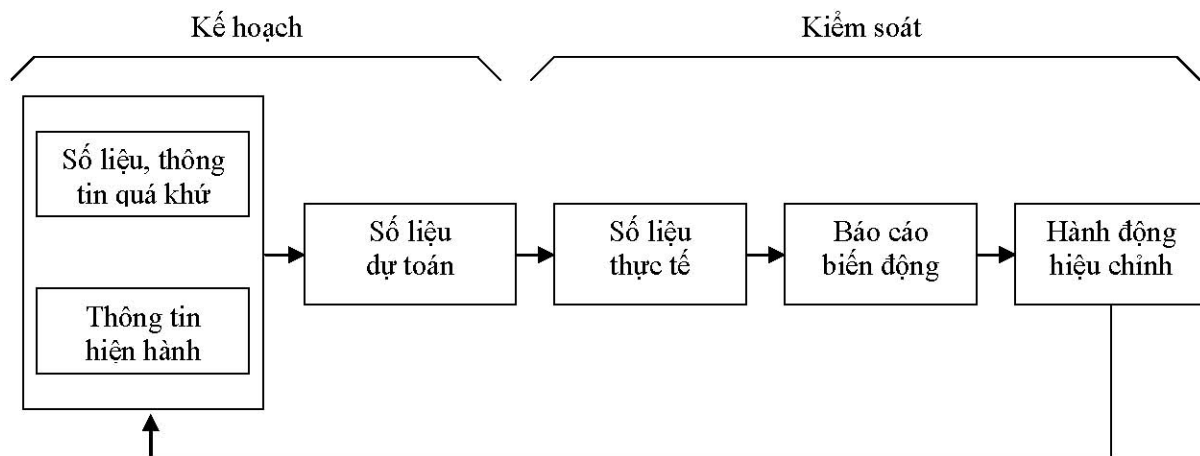
1. **Dự toán vốn** (capital budget) là kế hoạch mua sắm tài sản như máy móc thiết bị, nhà xưởng. Nhà quản lý phải đảm bảo được rằng nguồn vốn phải luôn có sẵn khi việc mua sắm những tài sản này trở nên cần thiết. Nếu không có các kế hoạch dài hạn, khi doanh nghiệp cần đầu tư, mua sắm tài sản sẽ không tìm 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.
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 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 (Hilton, 1991). 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.
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 (Hilton, 1991). 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. Quá trình dự toán 4. Quá trình dự toán

Hãy quan sát quá trình dự toán trong sơ đồ 5.1. dưới đây: Hãy quan sát quá trình dự toán trong sơ đồ 5.1. dưới đây:

#### Sơ đồ 5.1. Quá trình lập dự toán Sơ đồ 5.1. Quá trình lập dự toán





(Nguồn: Đặng Kim Cương, 1994)

Khâu kế hoạch: 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. 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 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. 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.

## 5. Trình tự và phương pháp lập dự toán 5. Trình tự và phương pháp lập dự toán

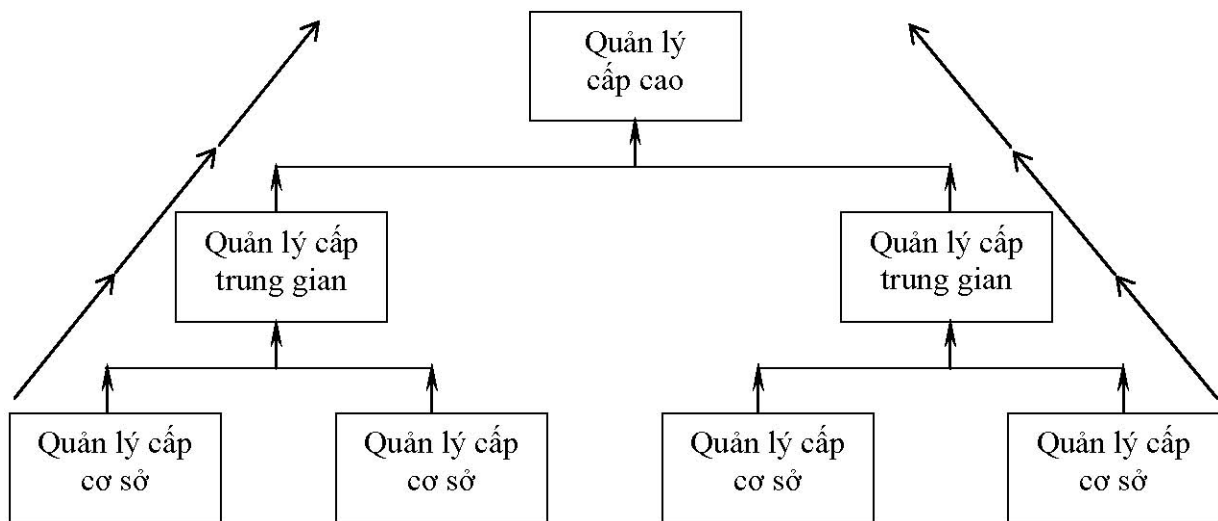
Sự thành công của mọi dự toán được xác định phần lớn là do phương pháp và trình tự lập dự toán. Thông thường, dự toán được chuẩn bị từ cấp dưới lên. Trình tự lập dự toán được trình bày trong sơ đồ 5.2 dưới đây. Sự thành công của mọi dự toán được xác định phần lớn là do phương pháp và trình tự lập dự toán. Thông thường, dự toán được chuẩn bị từ cấp dưới lên. Trình tự lập dự toán được trình bày trong sơ đồ 5.2 dưới đây.

### Sơ đồ 5.2. Trình tự lập dự toán Sơ đồ 5.2. Trình tự lập dự toán

(Nguồn: Hiệu chỉnh từ: Khoa Kế toán-Tài chính – Ngân hàng, (Nguồn: Hiệu chỉnh từ: Khoa Kế toán-Tài chính – Ngân hàng, Đại học Kinh tế Tp. Hồ Chí Minh, 1993. Kế toán quản trị. (lưu hành nội bộ) Đại học Kinh tế Tp. Hồ Chí Minh, 1993. Kế toán quản trị. (lưu hành nội bộ)

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 nhằm tránh nguy cơ có những dự toán lập ra không chính xác cũng như hạn chế bớt quá nhiều quyền tự do trong hoạt động. 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 nhằm tránh nguy cơ có những dự toán lập ra không chính xác cũng như hạn chế bớt quá nhiều quyền tự do trong hoạt động.

Thực chất mà nói thì tất cả mọi cấp của một 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 các 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 lại để lập tạo thành một hệ thống dự toán tổng thể mang tính thống nhất cao. Thực chất mà nói thì tất cả mọi cấp của một 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 các 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 lại để lập 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: Trình tự lập dự toán như trên có những ưu điểm là:

Mọi cấp quản lý của doanh nghiệp đều được tham gia vào quá trình xây dựng dự toán. Mọi cấp quản lý 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. Dự toán được lập có khuynh hướng chính xác và đáng tin cậy.

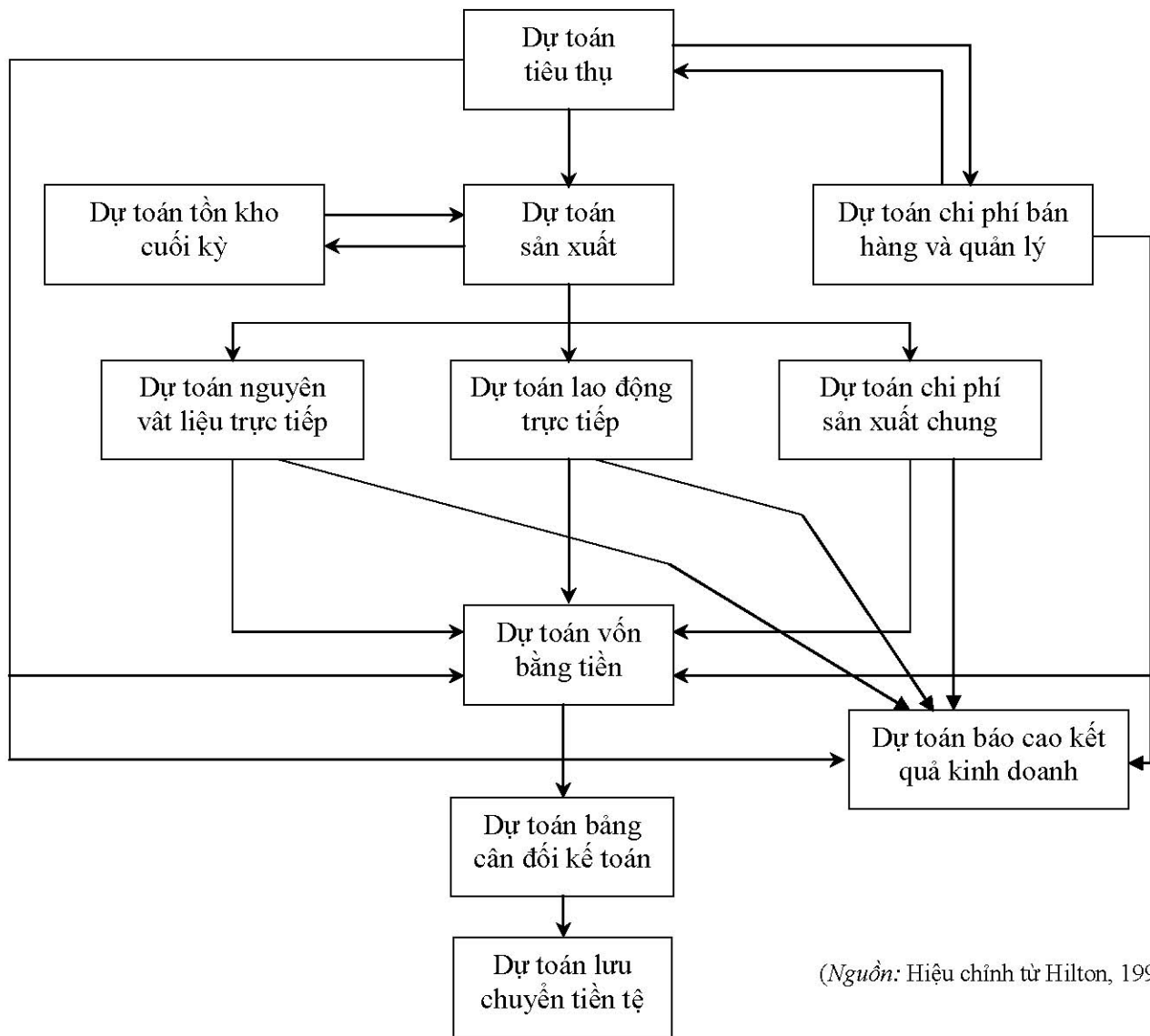
Các chỉ tiêu được tự đề đạt nên các nhà quản lý sẽ thực hiện công việc một cách chủ động và thoải mái hơn và khả năng hoàn thành công việc sẽ cao hơn vì dự toán là do chính họ lập ra chứ không phải bị áp đặt từ trên xuống. Các chỉ tiêu được tự đề đạt nên các nhà quản lý sẽ thực hiện công việc một cách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

hoàn thành công việc sẽ cao hơn vì dự toán là do chính họ lập ra chứ không phải bị áp đặt từ trên xuống.

## **6. Dự toán chủ đạo - Kế hoạch lợi nhuận 6. Dự toán chủ đạo - Kế hoạch lợi nhuận**

Dự toán chủ đạo (master-budget) phản ánh một cách toàn diện kế hoạch của nhà quản lý cho tương lai và biện pháp hoàn thành các kế hoạch đó. Dự toán chủ đạo là một hệ thống bao gồm các dự toán riêng biệt về các hoạt động của doanh nghiệp, nhưng có mối quan hệ qua lại lẫn nhau. Hệ thống này được trình bày trong sơ đồ 5.3 như sau: Dự toán chủ đạo (master-budget) phản ánh một cách toàn diện kế hoạch của nhà quản lý cho tương lai và biện pháp hoàn thành các kế hoạch đó. Dự toán chủ đạo là một hệ thống bao gồm các dự toán riêng biệt về các hoạt động của doanh nghiệp, nhưng có mối quan hệ qua lại lẫn nhau. Hệ thống này được trình bày trong sơ đồ 5.3 như sau:

### **Sơ đồ 5.1 – Hệ thống dự toán tổng thể Sơ đồ 5.1 – Hệ thống dự toán tổng thể**



(Nguồn: Hiệu chỉnh từ Hilton, 1991)

### **Dự toán tiêu thụ (sales budget):**

Việc soạn thảo dự toán chủ đạo được bắt đầu bằng dự toán tiêu thụ sản phẩm. Dự thảo tiêu thụ sản phẩm trình bày chi tiết dự kiến việc tiêu thụ sản phẩm trong các kỳ sắp tới. Dự toán tiêu thụ là chìa khóa của toàn bộ quá trình lập dự toán vì tất cả các dự toán khác trong dự toán chủ đạo đều phụ thuộc vào dự toán này. Chính vì thế, các nhà quản lý thường phải mất nhiều thời gian và công sức để lập bảng dự toán này được chính xác.

### **Các dự toán hoạt động (operational budgets):**

Dựa vào dự toán hoạt động, doanh nghiệp sẽ xây dựng các dự toán hoạt động chỉ rõ các hoạt động của doanh nghiệp phải như thế nào để đáp ứng nhu cầu tiêu thụ sản phẩm, dịch vụ. Trình tự lập các dự toán hoạt động như sau:

Căn cứ trên dự toán tiêu thụ, dự toán sản xuất được thiết lập, chỉ rõ số lượng sản phẩm cần phải sản xuất. Từ dự toán sản xuất, các dự toán nguyên vật liệu, dự toán lao động trực tiếp và dự toán chi phí sản xuất chung sẽ được thiết lập.

Dự toán chi phí lưu thông và dự toán chi phí quản lý được soạn thảo căn cứ trên dự toán tiêu thụ. Một điểm cần lưu ý là các dự toán này cũng có tác động vào dự toán về tiêu thụ sản phẩm.

Căn cứ vào các dự toán trên, dự toán vốn bằng tiền (cash budget) sẽ được thiết lập. Nó là một kế hoạch chi tiết, chỉ ra các khoản tiền thu (từ việc bán hàng hoá, dịch vụ), và các khoản tiền chi ra cho các hoạt động của doanh nghiệp.

### **Các dự toán báo cáo tài chính (budgeted financial statements):**

Các dự toán báo cáo tài chính bao gồm báo cáo thu nhập 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.

## 7. Minh họa về dự toán chủ đạo

Để minh họa cho việc xây dựng dự toán tổng thể, chúng ta sẽ sử dụng số liệu của công ty M, là công ty chuyên sản xuất và tiêu thụ một loại sản phẩm duy nhất (sản phẩm A). Hàng năm, công ty phải lập các bảng dự toán sau đây:

Dự toán về tiêu thụ sản phẩm, bao gồm luôn cả kế hoạch về việc thu tiền.

Dự toán sản xuất

Dự toán nguyên vật liệu trực tiếp

Dự toán lao động trực tiếp.

Dự toán chi phí sản xuất chung.

Dự toán thành phẩm tồn kho cuối kỳ.

Dự toán chi phí lưu thông và chi phí quản lý.

Dự toán tiền mặt.

Dự toán báo cáo thu nhập.

Dự toán bảng cân đối kế toán.

### 7.1. Dự toán tiêu thụ sản phẩm

Dự toán về tiêu thụ sản phẩm được soạn thảo dựa trên các dự báo về tiêu thụ sản phẩm. Khi dự báo về khả năng tiêu thụ sản phẩm, doanh nghiệp phải xem xét nhiều nhân tố ảnh hưởng như:

Khối lượng sản phẩm tiêu thụ của các kỳ trước.

Chính sách giá trong tương lai.

Các đơn đặt hàng chưa thực hiện.

Các điều kiện chung về kinh tế.

Cạnh tranh trong kinh doanh trên thị trường.

Quảng cáo và việc đẩy mạnh tiêu thụ.

Các yếu tố phản ánh sự vận động của nền kinh tế như tổng sản phẩm xã hội, thu nhập bình quân đầu người, công việc làm, v.v...

Các kết quả của việc tiêu thụ sản phẩm của những năm trước được sử dụng như điểm khởi đầu của việc soạn thảo các dự báo về tiêu thụ sản phẩm. Các nhà dự báo nghiên cứu các số liệu tiêu thụ sản phẩm trong mối liên hệ với các nhân tố khác nhau như: giá bán, các điều kiện cạnh tranh, và cả các điều kiện chung về kinh tế.

Dự toán tiêu thụ sản phẩm được lập bằng cách nhân số lượng tiêu thụ dự kiến với giá bán. Bảng sau đây trình bày dự toán tiêu thụ sản phẩm hàng quý của công ty M trong năm.

Công ty M

Dự toán tiêu thụ sản phẩm

Cho năm kết thúc 31 tháng 12 năm X

	Quý				Cả năm
		1	2	3	4
Khối lượng sản phẩm dự kiến	10.000	30.000	40.000	20.000	100.000
Giá bán	\$20	\$20	\$20	\$20	\$20
Tổng doanh thu	<u>\$200.000</u>	<u>\$600.000</u>	<u>\$800.000</u>	<u>\$400.000</u>	<u>\$2.000.000</u>
<b>Kế hoạch thu tiền</b>					
Các khoản thu 31/12/X-1	\$90.000				\$90.000
Doanh số quý 1	\$140.000	\$60.000			\$200.000
Doanh số quý 2		\$420.000	\$180.000		\$600.000
Doanh số quý 3			\$560.000	\$240.000	\$800.000
Doanh số quý 4				\$280.000	\$280.000
Tổng tiền thu được	<u>\$230.000</u>	<u>\$480.000</u>	<u>\$740.000</u>	<u>\$520.000</u>	<u>\$1.970.000</u>

Ghi chú: 70% doanh số hàng quý được thu trong quý, 30% còn lại được thu vào quý sau.

### 7.2. Dự toán sản xuất

Sau khi bảng dự toán về tiêu thụ sản phẩm đã được soạn thảo, các yêu cầu của sản xuất cho kỳ dự toán sắp đến có thể được quyết định và tập hợp thành bảng dự toán về sản xuất. Khối lượng sản phẩm phải đủ để sẵn sàng thỏa mãn yêu cầu của tiêu thụ, đồng thời cho yêu cầu tồn kho cuối kỳ. Nhu cầu phải sản xuất được xác định bằng cách cộng số lượng tiêu thụ dự kiến với yêu cầu tồn kho cuối kỳ (cả bằng số lượng và giá trị), trừ cho số lượng tồn kho đầu kỳ.

#### Công ty M

#### Dự toán sản xuất

Cho năm kết thúc ngày 31 tháng 12 năm X

	Quý				Cả Năm
		1	2	3	4
Khối lượng tiêu thụ dự kiến	10.000	30.000	40.000	20.000	100.000
Cộng: Tồn kho cuối kỳ	6.000	8.000	4.000	3.000	3.000
Tổng số yêu cầu	16.000	38.000	44.000	23.000	103.000
Trừ: Tồn kho đầu kỳ	2.000	6.000	8.000	4.000	2.000
Khối lượng cần sản xuất	<u>14.000</u>	<u>32.000</u>	<u>36.000</u>	<u>19.000</u>	<u>101.000</u>

### 7.3. Dự toán nguyên vật liệu trực tiếp

Dự toán nguyên liệu trực tiếp được soạn thảo để chỉ ra nhu cầu nguyên liệu cần thiết cho quá trình sản xuất. Việc lập dự toán nguyên liệu nhằm mục đích đảm bảo đầy đủ nguyên liệu phục vụ sản xuất và nhu cầu tồn kho nguyên liệu cuối kỳ. Một phần của nhu cầu nguyên liệu này đã được đáp ứng bởi nguyên liệu tồn kho đầu kỳ, số còn lại phải được mua thêm trong kỳ.

Công ty M  
Dự toán nguyên liệu trực tiếp  
Cho năm kết thúc ngày 31 tháng 12 năm X

	Quý				Cả Năm
		1	2	3	4

Khối lượng tiêu thụ dự kiến	14.000	32.000	36.000	19.000	101.000
Nguyên liệu cần cho 1 sản phẩm (kg)	5	5	5	5	5
Nhu cầu nguyên liệu cho sản xuất	70.000	160.000	180.000	95.000	505.000
Cộng: Yêu cầu tồn kho cuối kỳ	16.000	18.000	9.500	7.500	7.500
Tổng nhu cầu nguyên liệu (kg)	86.000	178.000	189.500	102.500	512.500
Trừ: Tồn kho nguyên liệu đầu kỳ	7.000	16.000	18.000	9.500	7.000
Nguyên liệu cần mua vào	79.000	162.000	171.500	93.000	505.500
Chi phí mua nguyên liệu (\$0.6/kg)	\$47.400	\$97.200	\$102.900	\$55.800	\$303.300
Kế hoạch chi trả tiền mua nguyên liệu					



Các khoản phải trả 31/12/X-1	\$25.800				\$25.800
Chi phí mua quý 1 (\$47.400)	23.700	\$23.700			47.400
Chi phí mua quý 2 (\$97.200)		48.600	\$48.600		97.200
Chi phí mua quý 3 (\$102.900)			51.450	\$51.450	102.900
Chi phí mua quý 4 (\$55.800)				27.900	27.900
Tổng chi tiền mặt	\$49.500	\$72.300	100.050	\$79.350	\$301.200

Ghi chú: 50% của chi phí mua hàng quý được trả trong quý, phần còn lại được trả trong quý tiếp theo.

#### 7.4. Dự toán lao động trực tiếp.

Dự toán lao động trực tiếp được soạn thảo dựa trên dự toán sản xuất. Nhu cầu lao động trực tiếp cần được tính toán để doanh nghiệp biết được lực lượng lao động có đáp ứng được nhu cầu sản xuất hay không.

Nhu cầu về lao động trực tiếp được tính toán dựa trên tổng số lượng sản phẩm cần sản xuất ra trong kỳ và định mức thời gian lao động trực tiếp cần thiết cho một đơn vị sản phẩm. Nếu có nhiều loại lao động khác nhau gắn với quá trình sản xuất thì việc tính toán phải dựa theo nhu cầu từng loại lao động.

Lượng thời gian lao động trực tiếp dự kiến đem nhân với đơn giá của một giờ lao động trực tiếp để có được số liệu về chi phí lao động trực tiếp dự kiến.

Công ty M

Dự toán lao động trực tiếp

Cho năm kết thúc ngày 31 tháng 12 năm X

	Quý				Cả Năm
		1	2	3	4
Khối lượng sản phẩm cần sản xuất (đơn vị sản phẩm)	14.000	32.000	36.000	19.000	101.000
Định mức thời gian lao động trực tiếp của một sản phẩm (giờ)	0.8	0.8	0.8	0.8	0.8
Tổng nhu cầu về thời gian lao động trực tiếp	11.200	25.600	28.800	15.200	80.800
Đơn giá của một giờ lao động trực tiếp (\$/giờ)	7.5	7.5	7.5	7.5	7.5
Tổng chi phí lao động trực tiếp	\$84.000	\$192.000	\$216.000	\$114.000	\$606.000

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

Chi phí sản xuất chung được lập dự toán theo định phí và biến phí sản xuất chung, dựa trên đơn giá phân bổ và tiêu thức được lựa chọn để phân bổ (đối với công ty M, tiêu thức được chọn để phân bổ chi phí sản xuất chung là thời gian lao động trực tiếp).

Dự toán chi phí sản xuất chung cũng được sử dụng để xây dựng dự toán vốn bằng tiền. Điều cần lưu ý là chi phí khấu hao tài sản cố định là một khoản chi phí không thanh toán bằng tiền, do vậy chi phí này phải được loại trừ ra khỏi tổng chi bằng tiền trong chi phí sản xuất chung.

Công ty M  
 Dự toán chi phí sản xuất chung  
 Cho năm kết thúc ngày 31 tháng 12 năm X

	Quý				Cả Năm
		1	2	3	4
Thời gian lao động trực tiếp dự kiến	11.200	25.600	28.800	15.200	80.800
Đơn giá sản xuất chung khả biến (\$/giờ)	2	2	2	2	2
Tổng chi phí sản xuất chung khả biến dự kiến được phân bổ (\$)	22.400	51.200	57.600	30.400	161.600
Chi phí sản xuất chung bất biến dự kiến (1)	60.600	60.600	60.600	60.600	242.400
	<u>83.000</u>	<u>111.800</u>	<u>118.200</u>	<u>91.000</u>	<u>404.000</u>
Tổng chi phí sản xuất chung	15.000	15.000	15.000	15.000	60.000
Trừ: Chi phí khấu hao	68.000	96.800	103.200	76.000	344.000
Chi trả tiền cho chi phí sản xuất chung (\$)					

Ghi chú: (1) Đơn giá phân bổ chi phí sản xuất chung bất biến là \$3/giờ lao động trực tiếp. Tổng chi phí sản xuất chung bất biến cả năm 242.400 (\$3\*80.800), từ đó tính ra chi phí sản xuất chung bất biến phân bổ cho mỗi quý là 60.600 (242.400:4).

#### 7.6. Dự toán thành phẩm tồn kho cuối kỳ

Sau khi hoàn tất các dự toán trên, kế toán tập hợp số liệu dự toán về các chi phí sản xuất để tính giá thành đơn vị dự kiến. Việc tính toán này rất cần thiết vì hai lý do: Một là để tính toán giá vốn hàng bán trong dự toán báo cáo thu nhập và hai là để xác định trị giá thành phẩm tồn kho cuối kỳ. Trị giá của thành phẩm tồn kho dự kiến được gọi là dự toán thành phẩm tồn kho cuối kỳ.

Đối với công ty M, giá thành cho một đơn vị sản phẩm là \$13 gồm \$3 nguyên liệu trực tiếp, \$6 lao động trực tiếp và \$4 chi phí sản xuất chung được phân bổ. Tổng trị giá thành phẩm tồn kho cuối kỳ dự kiến là \$39.000. Dự toán thành phẩm tồn kho cuối kỳ của công ty M được trình bày trong bảng dưới đây:

Công ty M  
 Dự toán thành phẩm tồn kho cuối kỳ  
 Cho năm kết thúc ngày 31 tháng 12 năm X

	Số lượng	Chi phí	Tổng cộng
--	----------	---------	-----------

+ Chi phí sản xuất tính cho 1 đơn vị:			
- Nguyên liệu trực tiếp	5 kg	\$0.6/kg	\$3
- Lao động trực tiếp	0.8 giờ	\$7.5/giờ	\$6
- Chi phí sản xuất chung	0.8 giờ	\$5/giờ	\$4
Tổng cộng			\$13
+ Thành phẩm tồn kho cuối kỳ:			
- Thành phẩm tồn kho cuối kỳ			3.000
- Giá thành 1 đơn vị			\$13
- Trị giá thành phẩm tồn kho cuối kỳ			\$39.000

### 7.7 Dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý

Dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý là dự kiến các khoản chi phí sẽ phát sinh trong kỳ dự toán ngoài lĩnh vực sản xuất. Dự toán chi phí lưu thông và chi phí quản lý có thể được lập từ nhiều bảng dự toán của những người có trách nhiệm trong khâu bán hàng và quản lý lập ra. Nếu số lượng các khoản mục chi phí quá nhiều sẽ có nhiều bảng dự toán riêng biệt được lập theo từng chức năng lưu thông và quản lý.

Công ty M

Dự toán chi phí lưu thông và quản lý

Cho năm kết thúc ngày 31 tháng 12 năm X

	Quý				Cả Năm
	1	2	3	4	
Khối lượng tiêu thụ dự kiến	10.000	30.000	40.000	20.000	100.000
Đơn giá phân bổ chi phí lưu thông và quản lý khả biến (\$/sản phẩm)	1.8	1.8	1.8	1.8	1.8
Chi phí khả biến dự kiến được phân bổ (\$)	18.000	54.000	72.000	36.000	180.000
Chi phí lưu thông và quản lý bất biến:					
- Quảng cáo, khuyến mãi	40.000	40.000	40.000	40.000	160.000
- Lương hành chính	35.000	35.000	35.000	35.000	140.000
- Bảo hiểm	-	1.900	37.750		39.650
- Thuê TSCĐ	-	-	-	18.150	18.150
Tổng chi phí lưu thông và quản lý dự kiến	93.000	130.900	184.750	129.150	537.800

### 7.8 Dự toán vốn bằng tiền

Dự toán vốn bằng tiền được thiết lập dựa trên số liệu của các dự toán đã trình bày ở trên. Nó được cấu tạo gồm 4 phần như sau:

**1. Phần thu:** Bao gồm số dư vốn bằng tiền đầu kỳ cộng với số tiền dự kiến thu được trong kỳ từ việc tiêu thụ sản phẩm.

**2. Phần chi:** Bao gồm tất cả các khoản chi bằng tiền đã được lập dự toán. Những khoản chi này bao gồm chi tiền mua nguyên vật liệu, chi cho lao động trực tiếp, chi cho sản xuất chung, v.v... Ngoài ra, còn có các khoản chi bằng tiền khác như chi nộp thuế, chi cho việc mua sắm tài sản, chi trả lãi vay ngân hàng, chi để chia lãi cho cổ đông, v.v...

**3. Phần cân đối thu chi:** Phần này tính toán số chênh lệch giữa tổng thu và tổng chi. Nếu tổng chi lớn hơn tổng thu, công ty phải có kế hoạch vay mượn thêm vốn ở ngân hàng. Ngược lại, nếu tổng thu vào lớn hơn tổng chi thì công ty có thể trả bớt nợ vay của các kỳ trước hoặc đem đầu tư ngắn hạn.

**4. Phần tài chính:** Cung cấp số liệu một cách chi tiết cho việc dự kiến số tiền cần đi vay và hoàn trả vốn và lãi vay trong kỳ dự toán.

Dự toán nhu cầu vốn tiền phải được lập cho từng kỳ, thời gian càng ngắn càng tiện lợi. Nhiều doanh nghiệp dự toán tiền mặt hàng tuần và các doanh nghiệp có quy mô lớn thì lập dự toán hàng ngày. Nhưng phổ biến, dự toán vốn bằng tiền được lập hàng tháng hoặc hàng quý.

Công ty M

Bảng dự toán vốn bằng tiền

Cho năm kết thúc ngày 31 tháng 12 năm X

	Quý				Cả Năm
	1	2	3	4	

Số dư tiền mặt đầu kỳ	<u>\$42.500</u>	<u>\$40.000</u>	<u>\$40.000</u>	<u>\$40.500</u>	<u>\$42.500</u>
Cộng thu vào trong kỳ:					
Thu vào từ việc bán hàng	230.000	480.000	740.000	520.000	1.970.000
Tổng thu vào trong kỳ	<b><u>272.500</u></b>	<b><u>520.000</u></b>	<b><u>780.000</u></b>	<b><u>560.500</u></b>	<b><u>2.012.500</u></b>
Trừ chi ra:					
Nguyên liệu trực tiếp	49.500	72.300	100.050	79.350	301.200
Lao động trực tiếp	84.000	192.000	216.000	114.000	606.000
Sản xuất chung	68.000	96.800	103.200	76.000	344.000
Lưu thông và quản lý	93.000	130.900	184.750	129.150	537.800
Thuế thu nhập	18.000	18.000	18.000	18.000	72.000
Mua sắm tài sản	30.000	20.000	-	-	50.000
Chia lãi cổ phần	10.000	10.000	10.000	10.000	40.000
Tổng cộng chi ra	<b><u>352.500</u></b>	<b><u>540.000</u></b>	<b><u>632.000</u></b>	<b><u>426.500</u></b>	<b><u>1.951.000</u></b>
Cân đối thu chi	<b><u>(80.000)</u></b>	<b><u>(20.000)</u></b>	<b><u>148.000</u></b>	<b><u>134.000</u></b>	<b><u>61.500</u></b>
Hoạt động tài chính:			-		
Các khoản vay (đầu kỳ)	120.000 <sup>(1)</sup>	60.000	(100.000)	-	180.000
Các khoản trả (cuối kỳ)	-	-	(7.500) <sup>(2)</sup>	(80.000)	(180.000)
Trả lãi vay (lãi suất 10%)	-	-	<b><u>(107.500)</u></b>	(6.500) <sup>(2)</sup>	(14.000)
Tổng hoạt động tài chính	<b><u>120.000</u></b>	<b><u>60.000</u></b>	<b><u>\$40.500</u></b>	<b><u>(86.500)</u></b>	(14.000)
Số dư tiền mặt cuối kỳ	<b><u>\$40.000</u></b>	<b><u>\$40.000</u></b>		<b><u>\$47.500</u></b>	<b><u>\$47.500</u></b>

Ghi chú:

- Công ty yêu cầu số dư tiền mặt tối thiểu là \$40.000. Do vậy, tiền vay phải đủ trang trải cho phần chi bị thiếu \$80.000 và số dư tiền mặt tối thiểu được yêu cầu \$40.000, tổng cộng \$120.000.

- Chi tiền trả lãi vay chỉ dựa trên vốn được trả và thời gian hoàn trả. Thí dụ: Lãi của quý 3 chỉ tính

trên lãi của \$100.000 vốn gốc trả vào cuối quý 3:  $\$100.000 * 10\% * \frac{3}{4} = \$7.500$ . Lãi tiền vay của quý 4 sẽ được tính như sau:

$$\$20.000 * 10\% * 1 \text{ (1 năm)} = \$2.000$$

$$\$60.000 * 10\% * \frac{3}{4} = \$4.500$$

Cộng     \$6.500

### 7.9. Dự toán báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

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.

#### Công ty M

#### Dự toán báo cáo kết quả kinh doanh

Cho năm kết thúc ngày 31 tháng 12 năm X

Doanh số (100.000 đơn vị x \$20/1 đơn vị)	\$2.000.000
Trừ giá vốn hàng bán (100.000 đơn vị x \$13/đơn vị)	(1.300.000)
Lãi gộp	700.000
Trừ: Chi phí lưu thông và quản lý	(537.800)
Lãi thuần từ hoạt động kinh doanh	162.200
Trừ: Chi trả lãi vay	(14.000)
Lãi thuần trước thuế	148.200
Trừ: Thuế thu nhập	72.000
Lãi thuần sau thuế	\$76.200

### 7.10. Dự toán bảng cân đối kế toán

Dự toán bảng cân đối kế toán được lập dựa vào số liệu của bảng cân đối kế toán năm trước và các bảng dự toán được thiết lập ở những phần trên.

#### Công ty M

#### Bảng cân đối dự toán

Cho năm kết thúc ngày 31 tháng 12 năm X

Chỉ tiêu	Năm trước	Dự toán năm nay
----------	-----------	-----------------

<b>TÀI SẢN.</b>		
A. Tài sản lưu động.	\$162.700	\$211.000
Tiền mặt (a)	42.500	47.500
Các khoản phải thu (b)	90.000	120.000
Tồn kho nguyên liệu (c)	4.200	4.500
Tồn kho thành phẩm (d)	26.000	39.000
B. Tài sản cố định.	\$488.000	\$478.000
Đất đai	80.000	80.000
Nhà xưởng	300.000	300.000
Máy móc thiết bị (e)	400.000	450.000
Khấu hao TSCĐ (f)	(292.000)	(352.000)
Tổng cộng tài sản	\$650.700	\$689.000
<b>NGUỒN VỐN.</b>	\$25.800	\$27.900
A. Nợ phải trả.	-	-
Vay ngân hàng	25.800	27.900
Các khoản phải trả (g)	\$624.900	\$661.100
B. Nguồn vốn chủ sở hữu.	175.000	175.000
Vốn cổ đông	449.900	486.100
Lợi nhuận giữ lại (h)	\$650.700	\$689.000
Tổng cộng nguồn vốn		

Ghi chú:

(a). Số dư tiền mặt cuối kỳ dự kiến trong dự toán vốn bằng tiền; (b). 30% doanh số quý 4, lấy từ dự toán về tiêu thụ sản phẩm; (c). Lấy từ dự toán nguyên vật liệu: Tồn kho nguyên liệu cuối kỳ 7.500 kg x 0.6\$/kg = \$4.500; (d). Lấy từ dự toán thành phẩm tồn kho cuối kỳ; (e). Lấy số liệu trên bảng cân đối kế toán năm trước cộng thêm 50.000 dự kiến mua sắm thêm trong năm dự toán (400.000 + 50.000 = 750.000); (f). Lấy số liệu khấu hao trên bảng cân đối năm trước là \$292.000 cộng thêm chi phí khấu hao dự toán \$60.000 trên bảng dự toán chi phí sản xuất chung (292.000 + 60.000 = \$352.000); (g). 50% tiền mua nguyên liệu quý 4, số liệu lấy từ dự toán nguyên liệu; (h). Số dư ngày 31/12/X-1 là \$449.900, cộng lãi thuần sau thuế dự toán 76.200, trừ cho tiền chia lãi cổ đông 40.000

## 8. Quản lý việc lập dự toán (budget administration)

Những tổ chức có qui mô lớn thường sử dụng một qui trình chính thống để thu thập dữ liệu và soạn thảo dự toán chủ đạo. (Hilton, 1991). Mọi người trong tổ chức thường được huy động và khuyến khích tham gia vào việc lập dự toán.

Dưới đây chúng ta tìm hiểu là một qui trình lập và quản trị dự toán tiêu biểu. Qui trình này được trình bày trong cuốn “Cost Accounting” của tác giả Nathan S. Slavin. Cuốn sách này được tác giả Đặng Kim Cương dịch thuật dưới tiêu đề “Kế toán chi phí”, được Nhà xuất bản Thống Kê xuất bản năm 1994.

### 8.1. Chỉ định giám đốc dự toán

Tổ chức thường chỉ định một nhà quản lý làm giám đốc dự toán (budget director). Người này sẽ chịu trách nhiệm chủ yếu trong việc lập dự toán của tổ chức. Giám đốc dự toán sẽ tổ chức một hội đồng dự toán bao gồm các nhà quản lý từ nhiều bộ phận và lĩnh vực khác nhau trong tổ chức.

### 8.2. Thành lập hội đồng dự toán

Dưới sự chỉ đạo của giám đốc dự toán, các thành viên từ nhiều bộ phận và lĩnh vực khác nhau

trong tổ chức sẽ được huy động để phục vụ cho hội đồng dự toán. Hội đồng dự toán thường bao gồm các nhà quản lý kinh doanh, quản lý sản xuất, quản lý tiếp thị, quản lý nhân sự, kỹ sư phụ trách về công nghệ, và kế toán trưởng. Trong một số tổ chức, kế toán trưởng có khi được chỉ định làm giám đốc dự toán.

### 8.3. Xây dựng chiến lược dự toán

Để truyền đạt qui trình cũng như thời hạn dự toán đến mọi người trong tổ chức, giám đốc dự toán soạn thảo và phổ biến một cuốn cẩm nang dự toán (budget manual), được xem như là một tài liệu để hướng dẫn việc lập dự toán. Tài liệu hướng dẫn lập dự toán này chỉ rõ ai trong tổ chức chịu trách nhiệm cung cấp thông tin gì, khi nào cung cấp thông tin, và thông tin được soạn thảo và cung cấp như thế nào? Cuốn hướng dẫn dự toán này cũng chỉ ra ai là người có quyền tiếp nhận thông tin và khi nào dự toán phải được hoàn thành.

Hội đồng dự toán cũng xác định chiến lược đóng góp của từng cá nhân vào quá trình lập dự toán. Chiến lược lôi kéo mọi cá nhân trong tổ chức tham gia vào quá trình dự toán. Mọi người đều được huy động để đóng góp mục tiêu của bộ phận và việc thực hiện công việc của họ sẽ được đánh giá theo các mục tiêu này.

### 8.4. Tổ chức hội họp và đàm phán trong từng bộ phận

Hội đồng dự toán sẽ họp với từng bộ phận trong tổ chức để cùng xây dựng dự toán của bộ phận. Việc làm này là cần thiết để đảm bảo dự toán được thiết lập chính xác. Nhân viên kế toán quản trị sẽ được yêu cầu để hỗ trợ các bộ phận trong quá trình lập dự toán.

### 8.5. Phản hồi và kiểm soát

Việc thực hiện của từng bộ phận sẽ được báo cáo và so sánh với các chỉ tiêu trong dự toán. Mọi sai lệch so với dự toán phải được đánh giá và kiểm soát.

### 8.6. Hành động hiệu chỉnh

Sau khi xem xét các sai lệch giữa số liệu thực tế và dự toán, các nguyên nhân sẽ được phân tích. Nhà quản lý sẽ có những hành động cần thiết để hiệu chỉnh sao cho các sai lệch này sẽ không lặp lại trong tương lai.

## **Tóm tắt nội dung của chương**

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 thời kỳ trong tương lai được gọi là dự toán chủ đạo (master budget). 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. Dự 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.

Việc soạn thảo dự toán không phải do một hoặc một vài cá nhân trong tổ chức thực hiện. Thông thường mọi cá nhân trong tổ chức đều được huy động cho việc lập dự toán. Việc lập dự toán theo cách này thường đảm bảo sự đồng thuận các cam kết của tất cả mọi người trong tổ chức về các chỉ tiêu dự toán và điều này sẽ đảm bảo cho sự thành công trong việc thực hiện mục tiêu của tổ chức đã đề ra.

## **Câu hỏi ôn tập và bài tập**

### 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 nào là gì? Hãy liệt kê các thành phần của dự toán chủ đạo và trình bày trình tự lập dự toán này.
4. Hãy vẽ sơ đồ trình bày hệ thống dự toán chủ đạo trong một doanh nghiệp thương mại?
5. 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?
6. Các dự toán hoạt động (operational budgets) là gì? Hãy liệt kê các dự toán hoạt động được thiết lập bởi một công ty sản xuất bia (ví dụ Công ty bia Huda - Huế).
7. Hãy trình bày vai trò của giám đốc dự toán?
8. Mục đích của cuốn cẩm nang dự toán (budget manual) là gì?
9. Phương pháp quản trị theo mục tiêu (management by objectives) có thể được sử dụng như thế nào bởi một Trường Đại học. Hãy cho thí dụ minh họa.
10. 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?
11. 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?
12. 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.

(Nguồn: Dịch thuật từ Hilton, 1991)

## Bài tập

**Bài tập 1:** Công ty XYZ dự kiến sẽ bán được 200.000 sản phẩm trong tháng 7 năm 2006. Ban giám đốc hy vọng rằng, tốc độ tăng trưởng doanh thu là 5% mỗi tháng. Nhu cầu tồn kho thành phẩm cuối mỗi tháng bằng 80% số lượng sản phẩm dự kiến sẽ tiêu thụ trong tháng tới. Số lượng sản phẩm tồn kho ngày 30/6/2006 là 150.000 đơn vị. Mỗi sản phẩm sản xuất cần 4 kg nguyên vật liệu với giá mua dự kiến là 12.000 đồng/kg. Có 800.000 kg nguyên vật liệu tồn kho vào ngày 30/6/2006.

### Yêu cầu

1. Lập dự toán sản xuất của công ty XYZ cho thời kỳ ba tháng 7, 8, và 9 năm 2006.
2. Giả sử rằng, công ty lập kế hoạch sản xuất 600.000 sản phẩm trong quý 3 năm 2006. Nhu cầu tồn kho nguyên vật liệu cuối quý 3 bằng 25% tổng lượng nguyên vật liệu sử dụng trong quý. Hãy tính chi phí mua nguyên vật liệu ước tính trong quý. (câu hỏi này là độc lập với câu 1).

**Bài tập 2:** Công ty N ghi nhận số liệu quá khứ về việc thu tiền bán hàng cho những giao dịch bán hàng trả chậm như sau:

- 70% doanh thu trong tháng sẽ thu được tiền trong tháng ấy
- 15% doanh thu trong tháng sẽ thu được tiền trong tháng tiếp theo
- 10% doanh thu trong tháng sẽ thu được tiền trong tháng thứ hai sau tháng bán hàng
- 5% doanh thu trong tháng sẽ thu được tiền trong tháng thứ ba sau tháng bán hàng

Doanh thu dự toán cho 6 tháng tới năm 2006 như sau:

Tháng 7 600.000.000

Tháng 8 700.000.000

Tháng 9 800.000.000

Tháng 10 1.000.000.000

Tháng 11 1.200.000.000

Tháng 12 900.000.000

Yêu cầu:

1. Tính tổng số tiền ước tính sẽ thu được trong tháng 10 năm 2006.
2. Tính tổng số tiền ước tính sẽ thu được trong quý 4 từ việc bán hàng trong quý 4.

**Bài tập 3:** Công ty P lập dự toán cho thời kỳ một năm. Dự toán mức tồn kho đầu kỳ và cuối kỳ (chiếc) cho năm 2006 như sau:

01/01/2006 31/12/2006

Nguyên vật liệu trực tiếp 40.000 50.000

Sản phẩm dở dang 10.000 10.000

Thành phẩm 80.000 50.000

Yêu cầu:

1. Nếu công ty P dự kiến sẽ bán được 480.000 đơn vị sản phẩm trong năm, hãy tính số lượng sản phẩm công ty phải sản xuất trong năm.
2. Nếu 500.000 sản phẩm được sản xuất trong năm, hãy tính số lượng nguyên vật liệu trực tiếp công ty mua vào trong năm. Biết rằng 2 đơn vị nguyên vật liệu sẽ được dùng để sản xuất 1 đơn vị sản phẩm.

**Bài tập 4:** Dự kiến về tình hình tiêu thụ sản phẩm của Công ty H các tháng trong quý 1, năm 2006 như sau:

Tháng 1: 1.100 sản phẩm

Tháng 2: 1.200 sản phẩm

Tháng 3: 1.900 sản phẩm

Yêu cầu:

1. Hãy lập dự toán tiêu thụ sản phẩm của Công ty trong quý 1 (theo từng tháng và tổng cộng cả quý). Biết rằng giá bán sản phẩm dự kiến là  $P = 100.000\text{đ/sản phẩm}$ .
2. Lập dự toán sản xuất cho Công ty trong quý 1 (theo từng tháng và tổng cộng cả quý). Biết rằng, tình hình tồn kho thành phẩm dự kiến của công ty như sau:

Ngày 01/01/2006: 850 sản phẩm

Ngày 31/01/2006: 750 sản phẩm

Ngày 28/02/2006: 800 sản phẩm

Ngày 31/03/2006: 200 sản phẩm

3. Lập các dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, dự toán chi phí lao động trực tiếp và dự toán chi phí sản xuất chung cho Công ty trong quý 1 (theo từng tháng và tổng cộng cả quý). Biết rằng, định mức chi phí sản xuất như sau:

- Nguyên liệu trực tiếp: 2 kg/sản phẩm, với mức giá 5.000đ/kg.
- Lao động trực tiếp: 3 giờ/sản phẩm, với mức giá 5.000đ/giờ
- Sản xuất chung phân bổ:
  - + Khả biến: 1.500đ/1 giờ lao động trực tiếp.
  - + Bất biến: 15.500.000đ/tháng.

**Bài tập 5:** ABC, một công ty sản xuất bàn ghế cho học sinh. Kế toán trưởng của công ty đang lập dự toán cho quý 1 năm 2006. Nhà quản lý bán hàng dự báo về tiêu thụ sản phẩm của công ty như sau:

Tháng 1 10.000 bộ bàn ghế

Tháng 2 12.000 bộ bàn ghế

Tháng 3 15.000 bộ bàn ghế

Mỗi bộ bàn ghế cần 10 tấm gỗ có kích thước 30cmx30cm để sản xuất và 1.5 giờ lao động trực tiếp. Giá bán của mỗi bộ bàn ghế là \$50. Mỗi tấm gỗ dùng để đóng bàn ghế có giá mua là \$0.5. Nhu cầu tồn kho nguyên liệu (tấm gỗ) mỗi tháng phải đáp ứng được 10% yêu cầu sản xuất trong tháng tới. Đơn giá tiền lương lao động trực tiếp (bao gồm cả phụ cấp) là \$20/1 giờ lao động. Nhu cầu tồn kho thành phẩm cuối mỗi tháng phải đáp ứng 20% số lượng sản phẩm tiêu thụ trong tháng tới.

Yêu cầu: Hãy điền vào những chỗ còn trống trong các bảng dự toán sau đây:

### 1. Dự toán doanh thu

Chỉ tiêu	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
Số lượng tiêu thụ dự kiến (bộ)	10.000		
Giá bán/bộ	\$50		
Doanh thu dự kiến	\$500.000		

### 2. Dự toán sản xuất

Chỉ tiêu	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
Số lượng tiêu thụ dự kiến (bộ)	10.000		
Cộng: Nhu cầu tồn kho cuối kỳ	2.400		3.000
Tổng nhu cầu	12.400		
Trừ: Tồn kho đầu kỳ	2.000		
Số lượng sản xuất dự kiến (bộ)	10.400		

### 3. Dự toán nguyên vật liệu trực tiếp

Chỉ tiêu	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
Số lượng sản xuất dự kiến (bộ)	10.400		
Định mức lượng nguyên liệu (tấm gỗ/1 bộ)	10		
Tổng nguyên liệu cần cho sản xuất (tấm gỗ)	104.000		
Cộng: Nhu cầu tồn kho cuối kỳ (tấm gỗ)	12.600		16.000
Tổng nhu cầu nguyên liệu (tấm gỗ)	116.600		
Trừ: Tồn kho nguyên liệu đầu kỳ (tấm gỗ)	10.400		
Số lượng nguyên liệu cần mua vào (tấm gỗ)	106.200		
Giá mua ước tính/1 tấm gỗ	\$0.5		
Chi phí mua nguyên liệu ước tính	\$53.100		

#### 4. Dự toán lao động trực tiếp

Chỉ tiêu	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
Số lượng sản xuất dự kiến (bộ)	10.400		
Số giờ lao động trực tiếp để sản xuất 1 bộ	1.5		
Tổng nhu cầu thời gian lao động (giờ)	15.600		
Đơn giá tiền lương/1 giờ lao động trực tiếp	\$20		
Dự toán chi phí lao động trực tiếp	\$312.000		

**Bài tập 6:** Các số liệu ghi nhận được tại Công ty thương mại MC trong năm 2005 như sau:

Mua hàng Bán hàng

Tháng 1 420.000.000 720.000.000 (ĐVT: Đồng)

Tháng 2 480.000.000 660.000.000

Tháng 3 360.000.000 600.000.000

Tháng 4 540.000.000 780.000.000

70% doanh thu bán hàng sẽ thu được tiền trong tháng, 20% sẽ thu được trong tháng tiếp theo, 9% sẽ thu được trong sau hai tháng bán hàng, và số còn lại là nợ khó đòi. Tiền mua hàng tháng trước sẽ được chi trả trong tháng sau. Nếu công ty chi trả tiền mua hàng tháng trước cho người bán trước ngày 10 của tháng sau thì người bán sẽ cho công ty hưởng mức chiết khấu 2% trên tổng trị giá hàng mua vào. Công ty MC dự kiến sẽ thanh toán toàn bộ tiền mua hàng trong tháng 4 cho người trước ngày 10 tháng 5 để được hưởng mức chiết khấu 2% này. Trong tháng 5, công ty dự kiến mua hàng hoá có trị giá 600.000.000 đồng, và doanh thu dự kiến trong tháng 5 là 660.000.000 đồng. Tiền mặt chi ra cho các chi phí kinh doanh (không kể tiền chi trả cho người cung ứng hàng hoá) là

144.000.000 đồng. Số dư vốn bằng tiền của công ty vào đầu tháng 5 là 220.000.000 đồng.

Yêu cầu:

1. Kế hoạch thu tiền trong tháng 5 của công ty như thế nào?
2. Kế hoạch chi tiền trong tháng 5 của công ty như thế nào?
3. Số dư vốn bằng tiền của công ty vào ngày 31 tháng 5 năm 2005 là bao nhiêu?

(Nguồn: Dịch thuật và hiệu chỉnh từ Hilton, 1991)

# BÀI 6

## KIỂM SOÁT CHI PHÍ

### BẢNG HỆ THỐNG CHI PHÍ TIÊU CHUẨN

Giảng viên: Th.S. Hồ Phan Minh Đức

#### Mục tiêu

- ◆ Phân biệt hệ thống chi phí tiêu chuẩn với hệ thống chi phí thực tế.
- ◆ Giải thích được bằng cách nào hệ thống chi phí tiêu chuẩn giúp kiểm soát chi phí. Lợi ích của hệ thống chi phí tiêu chuẩn.
- ◆ Phân biệt được định mức lý tưởng và định mức thực tế.
- ◆ Mô tả 2 phương pháp xây dựng định mức.
- ◆ Xác định định mức NVL trực tiếp, lao động trực tiếp và phân tích sự biến động chi phí NVL trực tiếp, chi phí lao động trực tiếp.
- ◆ Phân biệt được dự toán tĩnh và dự toán linh hoạt. Các lợi ích của dự toán linh hoạt.
- ◆ Soạn thảo dự linh hoạt.
- ◆ Giải thích tầm quan trọng của việc lựa chọn đại lượng đo mức hoạt động (căn cứ hoạt động) để soạn thảo dự toán linh hoạt và phân bổ chi phí SXC.
- ◆ Xác định định mức SXC khả biến, SXC bất biến và phân tích biến động chi phí SXC khả biến, bất biến.
- ◆ Xác định mức ý nghĩa của các biến động chi phí.
- ◆ Thảo luận về việc kiểm soát các biến động chi phí trong tổ chức

Trong bài này chúng ta sẽ nghiên cứu các công cụ được sử dụng bởi các nhân viên kế toán quản trị để trợ giúp các nhà quản lý trong việc kiểm soát chi phí và các hoạt động của tổ chức.

#### 1. Hệ thống chi phí tiêu chuẩn

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 định mức chi phí (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...). Thí 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 ( $0.5 \times 4$ ). 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.

- 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 tiêu chuẩn (dự toán chi phí). Biến động chi phí được sử dụng để kiểm soát chi phí.

## 2. Các loại định mức chi phí

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 chi 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 chết 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.

Biến 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.

## 3. Phương pháp xây dựng định mức

Thiết lập định mức có lẽ là công việc khó khăn nhất trong quá trình xây dựng một hệ thống chi phí tiêu chuẩn (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 qui 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, v.v...). 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 kỹ thuật: 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 qui 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 qui 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 qui trình sản xuất có sự thay đổi về công nghệ hoặc phương pháp sản xuất.

## 4. Xây dựng định mức các chi phí sản xuất

### 4.1. Định mức chi phí nguyên liệu trực tiếp

Định mức chi phí nguyên 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 luôn 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.

Ví dụ: Định mức lượng và giá nguyên liệu trực tiếp để sản xuất một sản phẩm tại công ty ABC như sau:

Định mức lượng:





#### 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 ABC chọn căn cứ để phân bổ chi phí sản xuất chung là số giờ máy.

+ Định mức chi phí sản xuất chung biến đổi:

Định mức lượng: Số giờ máy 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 máy)

Thí dụ: Định mức sản xuất chung biến đổi để sản xuất một sản phẩm tại công ty ABC như sau:

Định mức lượng (Số giờ máy cho phép để sản xuất 1 sản phẩm ) :	3 giờ
Định mức giá (Đơn giá SXC biến đổi ước tính/1 giờ máy) :	\$5.0/giờ
Định mức SXC biến đổi (3 giờ x \$5.0/giờ) :	\$15.0
<u>5.0 giờ</u>	
	\$16.0
<u>4.0</u>	

+ 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. Thí dụ: Định mức sản xuất chung cố định để sản xuất một sản phẩm tại công ty ABC như sau:

Định mức lượng (Số giờ máy cho phép để sản xuất 1 sản phẩm ) :	3 giờ
Định mức giá (Đơn giá SXC cố định ước tính/1 giờ máy) :	\$2.0/giờ
Định mức SXC cố định (3 giờ x \$2.0/giờ) :	\$6.0

#### 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.

Công ty ABC  
Thẻ tính giá thành định mức  
Sản phẩm:....

## 5. Phân tích biến động

### 5.1. Mô hình tổng quát để phân tích các biến động

Biến động chi phí là chênh lệch giữa chi phí thực tế và chi tiêu chuẩn (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.

Khoản mục	Định mức	Định mức	Định mức
chi phí	lượng	giá	chi phí
Nguyên vật liệu trực tiếp	10.0 kg	\$7.0/kg	\$70.0
Lao động trực tiếp	5 giờ	\$20.0/giờ	\$100.0
Sản xuất chung			
Biến đổi	3 giờ	\$5.0/giờ	\$15.0
Cố định	3 giờ	\$2.0/giờ	\$6.0
<b>Giá thành định mức</b>			<b>\$191.0</b>

$$\text{Biến động về giá} = \text{Lượng thực tế} \left( \begin{array}{c} \text{Giá} \\ \text{thực} \\ \text{tế} \end{array} - \begin{array}{c} \text{Giá} \\ \text{định} \\ \text{mức} \end{array} \right)$$

$$\text{Biến động về lượng} = \text{Giá định mức} \left( \begin{array}{c} \text{Lượng} \\ \text{thực} \\ \text{tế} \end{array} - \begin{array}{c} \text{Lượng} \\ \text{định} \\ \text{mức} \end{array} \right)$$

(Nguồn: Phạm Văn Dược, 1993)

Kết quả có được về sự biến động được đánh giá như sau:

- Nếu biến động dương, nghĩa là chi phí thực tế > chi phí định mức: biến động thuận lợi.
- Nếu biến động âm hoặc bằng 0, nghĩa là thực tế < chi phí định mức: biến động không thuận lợi (nếu như chất lượng sản phẩm, dịch vụ vẫn được đảm bảo).

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. Chúng ta sẽ thảo luận việc kiểm soát biến động ở những phần sau trong bài này.

### 5.2. Phân tích biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Biến động chi phí nguyên liệu trực tiếp được xác định bằng các công thức sau:

$$\text{Biến động về giá} = AQ(AP-SP)$$

Biến động về lượng =  $SP(AQ-SQ)$

Trong đó:

AQ (actual quantity) là lượng nguyên liệu thực tế sử dụng

SQ (standard quantity) là lượng nguyên liệu tiêu chuẩn (định mức lượng NVL)

AP (actual price) là giá thực tế

SP (standard price) là giá tiêu chuẩn

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 ABC. Giả sử rằng, trong một tháng, công ty đã mua 20.500 kg nguyên liệu với giá \$7.1/kg (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 2.000 sản phẩm.

Biến động chi phí nguyên liệu trực tiếp trong tháng của công ty ABC được nhân viên kế toán quản trị tính toán như sau:

Biến động về giá =  $AQ(AP-SP)$

$$= 20.500(7.1-7.0) = \$2.050 \text{ (không thuận lợi)}$$

Biến động về lượng =  $SP(AQ - SQ)$

$$= 7.0(20.500-20.000) = \$3.500 \text{ (không thuận lợi)}$$

Biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp =  $\$2.050 + \$3.500 = \$5.550$

Lưu ý: Lượng nguyên vật liệu tiêu chuẩn để sản xuất 2.000 là 20.000 kg ( $SQ = 10 \text{ kg} \times 2.000 = 20.000 \text{ kg}$ )

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 tiêu chuẩn. (\$7.1 so với \$7.0). 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. 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...

### 5.3. Biến động chi phí lao động trực tiếp.

Biến động chi phí lao động trực tiếp được xác định bằng các công thức sau:

Biến động về giá lao động =  $AH(AR - SR)$

Biến động hiệu suất lao động =  $SR(AH - SH)$

Trong đó:

AH (actual hours) là lượng thời gian thực tế sử dụng

AR (actual rate) đơn giá thực tế của một giờ lao động

SH (standard hours) là lượng thời gian định mức

SR (standard rate) là đơn giá tiêu chuẩn của một giờ lao động

Để minh họa cho việc phân tích biến động của chi phí lao động trực tiếp, chúng ta sử dụng số liệu về chi phí lao động trực tiếp của công ty ABC. Trong tháng công ty ABC sản xuất 2.000 sản phẩm với lượng thời gian lao động trực tiếp sử dụng là 9.800 giờ, và tổng chi phí lao động trực tiếp phát sinh là \$205.800 (tương ứng với đơn giá lao động thực tế là \$21/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:

$$\begin{aligned} \text{Biến động giá lao động} &= AH(AR - SR) \\ &= 9.800(21 - 20) = \$9800 \text{ (không tốt)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Biến động hiệu suất lao động} &= SR(AH - SH) \\ &= 20(9.800 - 10.000) = \$(4.000) \text{ (tốt)} \end{aligned}$$

$$\text{Biến động chi phí lao động trực tiếp} = \$9.800 + (\$4.000) = \$5.800$$

Nhận xét: Biến động giá lao động \$9800 là biến động không thuận lợi, nguyên nhân là do đơn giá tiền lương lao động thực tế (\$21/1 giờ lao động) cao hơn đơn giá lao động tiêu chuẩn (\$20/giờ lao động). Biến động hiệu suất lao động (-\$4.000) là biến động thuận lợi, bởi vì số giờ lao động thực tế để sản xuất 2000 đơn vị sản phẩm (9.800 giờ), thấp hơn số giờ lao động định mức cho phép để sản xuất khối lượng sản phẩm này (10.000 giờ).

#### 5.4 . Biến động chi phí sản xuất chung

##### 5.4.1. Dự toán linh hoạt

Để trợ giúp cho việc hoạch định, kiểm soát, và đánh giá hiệu quả công việc các nhân viên kế toán quản trị thường thiết lập các dự toán theo các mức hoạt động khác nhau. Những dự toán như vậy gọi là dự toán linh hoạt. Sở dĩ dự toán như vậy có tên là dự toán linh hoạt bởi vì dự toán thay đổi theo sự thay đổi của mức hoạt động (Edmonds et al., 2003)

Một dự toán linh hoạt (a flexible budget) là dự toán được thiết lập cho nhiều mức hoạt động khác nhau trong phạm vi hoạt động phù hợp của tổ chức. Ngược lại, dự toán tĩnh (các dự toán chúng ta tìm hiểu ở chương 5) chỉ được thiết lập cho một mức hoạt động kế hoạch.

Các nhân viên kế toán quản trị dựa vào dự toán chi phí sản xuất chung linh hoạt để kiểm soát chi phí sản xuất chung của tổ chức.

Giả sử rằng, chi phí điện phục vụ sản xuất là một chi phí biến đổi, phát sinh với mức \$0.5 tính cho một giờ máy hoạt động. Chúng ta xem xét hai dự toán khác nhau về chi phí điện sử dụng trong một tháng tại một phân xưởng sản xuất trong hình 6.1 như sau:

#### Hình 6.1 So sánh dự toán tĩnh và dự toán linh hoạt


##### Dự toán tĩnh

Số giờ máy 7.500  
 Dự toán chi phí điện \$3.750

##### Dự toán linh hoạt

Số giờ máy	6.000	7.500	9.000
Dự toán chi phí điện	\$3.000	\$3.750	\$4.500

Dự toán linh hoạt được lập cho 3 mức hoạt động 6.000, 7.500, và 9.000 giờ máy

<b>Dự toán tĩnh</b>			
Số giờ máy	7.500		
Dự toán chi phí điện	\$3.750		
<b>Dự toán linh hoạt</b>			
Số giờ máy	6.000	7.500	9.000
Dự toán chi phí điện	\$3.000	\$3.750	\$4.500
			
	Dự toán linh hoạt được lập cho 3 mức hoạt động 6.000, 7.500, và 9.000 giờ máy		

Giả sử rằng, công ty ABC sản xuất 2.000 sản phẩm trong một tháng và đã sử dụng 6.000 giờ máy và chi phí điện phát sinh là \$3.200. Vậy, công ty đã kiểm soát chi phí điện tốt hay không tốt? Dự toán nào hữu ích để trả lời câu hỏi này?

Một nhà quản lý sử dụng dự toán tĩnh sẽ phân tích biến động chi phí điện sử dụng trong tháng như sau:

Từ so sánh trên, nhà quản lý có thể cho rằng chi phí điện đã được kiểm soát tốt vì chi phí điện thực tế thấp hơn chi phí dự toán. Tuy nhiên, đây là một kết luận sai vì chi phí điện thực tế phát sinh tại mức hoạt động 6.000 giờ máy, lại được so sánh với chi phí dự toán ở mức hoạt động 7.500 giờ máy.

Một cách đúng đắn hơn, nhà quản lý phải so sánh chi phí điện thực tế phát sinh ở mức hoạt động 6.000 giờ máy với chi phí điện dự toán ở mức 6.000 giờ máy. Dựa vào dự toán linh hoạt, nhà quản lý có thể thực hiện được việc này.

Giờ đây, kết luận của nhà quản lý sẽ khác với kết luận ở trên. Số liệu biến động chỉ ra chi phí điện đã không được kiểm soát tốt: chi phí điện thực tế cao hơn chi phí điện dự toán. Như vậy, chúng ta thấy rằng dự toán linh hoạt cho phép nhà quản lý phân tích biến động chi phí chính xác hơn dự toán tĩnh.

#### 5.4.2. Dự toán chi phí sản xuất chung linh hoạt

Dự toán sản xuất chung linh hoạt là một công cụ được nhân viên kế toán quản trị sử dụng để tính toán đơn giá phân bổ chi phí sản xuất chung và kiểm soát biến động chi phí sản xuất chung. Bảng 6.2. dưới đây minh họa một dự toán linh hoạt chi phí sản xuất chung trong một tháng của công ty ABC.

Dự toán chi phí sản xuất chung trong dự toán linh hoạt được chia thành dự toán chi phí sản xuất chung biến đổi và dự toán chi phí sản xuất chung cố định. Dự toán chi phí sản xuất chung biến đổi thay đổi tỷ lệ thuận với mức hoạt động. Khi số giờ máy dao động từ 6.000 đến 9.000 giờ thì dự toán chi phí sản xuất chung tăng từ \$30.000 đến \$45.000. Ngược lại, dự toán chi phí sản xuất chung cố định không thay đổi theo mức hoạt động. Khi số giờ máy dao động, chi phí sản xuất chung cố định giữ nguyên ở mức \$15.000 một tháng.

Chi phí điện thực tế \$3.200	Chi phí điện dự toán \$3.750	Biến động chi phí \$(550) (Tốt)
Chi phí điện thực tế \$3.200	Chi phí điện dự toán \$3.000	Biến động chi phí \$(200) (Không tốt)

**Bảng 6.2 Dự toán chi phí sản xuất chung linh hoạt**

(Nguồn: Hiệu chỉnh từ Hilton, 1991)

Ngoài trình bày dự toán sản xuất chung linh hoạt theo dạng bảng như trên, các nhân viên kế toán quản trị có thể sử dụng công thức để biểu diễn dự toán sản xuất chung linh hoạt. Công thức này như sau:

Ví dụ, với trường hợp của công ty ABC, đơn giá sản xuất chung biến đổi tính chi một giờ máy hoạt động là \$5/giờ (30.000/6.000 hoặc 37.500/7.500, hoặc 45.000/9.000).

<b>DỰ TOÁN SẢN XUẤT CHUNG LINH HOẠT</b>			
<b>CÔNG TY ABC</b>			
<b>Tháng ... năm 200x</b>			
<b>Chi phí</b>	<b>Số giờ máy</b>		
	<b>6000</b>	<b>7500</b>	<b>9000</b>
<b>Biến phí</b>			
NVL gián tiếp	\$ 22,000	\$ 27,500	\$ 33,000
Lao động gián tiếp	4,000	5,000	6,000
Tiện ích			
Điện	3,000	3,750	4,500
Ga	1,000	1,250	1,500
<b>Tổng biến phí SXC</b>	<b>30,000</b>	<b>37,500</b>	<b>45,000</b>
<b>Định phí</b>			
Lao động gián tiếp	11,200	11,200	11,200
Khấu hao xưởng sản xuất	500	500	500
Khấu hao máy móc thiết bị	100	100	100
Thuế tài sản	2,000	2,000	2,000
Bảo hiểm	1,200	1,200	1,200
<b>Tổng định phí SXC</b>	<b>15,000</b>	<b>15,000</b>	<b>15,000</b>
<b>Toàn chi phí SXC</b>	<b>45,000</b>	<b>52,500</b>	<b>60,000</b>

$$\text{Dự toán chi phí sản xuất chung của một kỳ} = \left( \begin{array}{l} \text{Đơn giá sản xuất} \\ \text{chung biến đổi ước} \\ \text{tính cho một đơn vị} \\ \text{của tiêu thức phân bổ} \end{array} \right) \times \begin{array}{l} \text{Tổng số đơn vị} \\ \text{của tiêu thức} \\ \text{phân bổ} \end{array} + \text{Dự toán chi phí sản xuất chung trong một kỳ}$$

Công thức biểu diễn dự toán sản xuất chung linh hoạt của công ty sẽ là:

$$\text{Dự toán sản xuất chung/tháng} = (\$5 \times \text{tổng số giờ máy/tháng}) + \$15.000$$

Dựa vào công thức trên, công ty có thể xác định dự toán chi phí sản xuất chung hàng tháng cho bất kỳ mức hoạt động nào trong phạm vi hoạt động phù hợp của công ty.

#### 5.4.3. Phân bổ chi phí sản xuất chung trong hệ thống chi phí tiêu chuẩn

Trong hệ thống chi phí tiêu chuẩn, chi phí sản xuất chung được phân bổ dựa trên đơn giá sản xuất chung ước tính (tiêu chuẩn về giá) và lượng tiêu thức phân bổ ước tính (tiêu chuẩn về lượng). Hình 6.3 trình bày tóm tắt phương pháp phân bổ chi phí sản xuất chung trong hệ thống chi phí tiêu chuẩn.

### Hình 6.3. Phân bổ chi phí sản xuất chung trong hệ thống chi phí tiêu chuẩn

Đơn giá sản xuất chung ước tính được tính toán kỳ, căn cứ vào tổng dự toán chi phí sản xuất chung và mức hoạt động ước tính trong kỳ. Các số liệu này được lấy từ dự toán linh hoạt sản xuất chung. Ví dụ, công ty ABC tính toán đơn giá sản xuất chung ước tính căn cứ vào mức hoạt động ước tính 7.500 giờ máy trong một tháng như sau:

### Hình 6.4. Đơn giá sản xuất chung ước tính: Công ty ABC

	Dự toán chi phí	Mức hoạt động hàng tháng	Đơn giá sản xuất chung
Sản xuất chung biến đổi	\$37.500	7.500 giờ máy	\$5.0/giờ máy
Sản xuất chung cố định	\$15.000	7.500 giờ máy	\$2.0/giờ máy
Tổng cộng	\$52.500	7.500 giờ máy	\$7.0/giờ máy

Chi phí Sản xuất chung		Sản phẩm dở dang	
Chi phí sản xuất chung (SXC) thực tế	<p><b>Chi phí SXC phân bổ:</b></p> <p>Đơn giá SXC ước tính</p> <p>x</p> <p>Số giờ tiêu chuẩn</p>	<p><b>Chi phí SXC phân bổ:</b></p> <p>Đơn giá SXC ước tính</p> <p>x</p> <p>Số giờ tiêu chuẩn</p>	

#### 5.4.4. Lựa chọn đại lượng đo lường mức hoạt động

Nhân viên kế toán quản trị chọn tiêu chí đo lường mức hoạt động như thế nào? Đại lượng đo lường mức hoạt động phải có quan hệ chặt chẽ với chi phí sản xuất chung biến đổi. Nghĩa là khi hoạt động sản xuất tăng hoặc giảm thì cả chi phí sản xuất chung biến đổi và đại lượng đo lường mức hoạt động cùng biến động tăng hoặc giảm theo cùng một tỷ lệ. Các nhân viên kế toán quản trị nên lưu ý những điều sau khi chọn tiêu chí đo lường mức hoạt động của tổ chức:

- Đại lượng đo lường mức hoạt động phải có quan hệ chặt chẽ với chi phí sản xuất chung biến đổi.
- Nên sử dụng căn cứ đo lường mức độ hoạt động là yếu tố đầu vào cho quá trình sản xuất (ví dụ: số giờ lao động, số giờ máy)
- Sự thay đổi công nghệ sản xuất
- Không nên chọn đại lượng đo lường mức hoạt động được thể hiện bằng tiền (vì mức giá



dễ thay đổi theo thời gian)

#### 5.4.5. 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. 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 ABC. Giả sử rằng, trong một tháng công ty ABC sản xuất 2.000 đơn vị sản phẩm. Số giờ máy tiêu chuẩn để sản xuất một đơn vị sản phẩm là 3 giờ. Như vậy, tổng số giờ máy tiêu chuẩn cho phép để sản xuất 2.000 sản phẩm là 6.000 giờ (2.000 x 3).

Từ dự toán linh hoạt (trình bày ở Bảng 6.2), nhân viên kế toán quản trị xác định được dự toán chi phí sản xuất chung trong tháng như sau:

- Dự toán chi phí sản xuất chung biến đổi \$30.000
  - Dự toán chi phí sản xuất chung cố định \$15.000
- Dự toán chi phí sản xuất chung \$45.000

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 \$34.650
  - Chi phí sản xuất chung cố định thực tế \$16.100
- Tổng chi phí sản xuất chung thực tế \$50.750

Các ghi chép của nhà quản lý sản xuất cho thấy rằng số giờ máy thực tế sử dụng để sản xuất 2.000 sản phẩm trong tháng là 6.300 giờ.

Với những thông tin trên, chúng ta tiến hành phân tích biến động chi phí sản xuất chung trong tháng của công ty ABC.

##### 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 lao động trực tiếp.

Biến động về giá sản xuất chung biến đổi =  $AH(AVR - SVR)$

Biến động hiệu suất sản xuất chung =  $SVR(AH - SH)$

Trong đó:

AH (actual hours) là số giờ thực tế sử dụng

AVR (actual variable-overhead rate) là đơn giá sản xuất chung thực tế

SVR (standard variable-overhead rate) là đơn giá sản xuất chung định mức

SH (standard hours) là số giờ tiêu chuẩn

Với số liệu ở trên, các biến động chi phí sản xuất chung của công ty ABC được tính toán như sau:

$$\begin{aligned}\text{Biến động về giá sản xuất chung biến đổi} &= AH(AVR - SVR) \\ &= 6.300(5.5 - 5) \\ &= \$3.150 \text{ (không thuận lợi)}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Biến động hiệu suất sản xuất chung} &= SVR(AH - SH) \\ &= 5(6.300 - 6.000) \\ &= \$1.500 \text{ (không thuận lợi)}\end{aligned}$$

#### 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 6.000 giờ máy) chúng ta nhận thấy chi phí sản xuất chung thực tế của công ty ABC cao hơn chi phí sản xuất chung dự toán \$4.650 (34.650 – 30.000). Biến động này được tổng hợp từ biến động giá sản xuất chung \$3.150 và biến động hiệu suất \$1.500. 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 tiêu chuẩn 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).

Với số liệu của công ty ABC, biến động chi phí sản xuất chung cố định của công ty được tính toán như sau:

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 dự toán sản xuất chung cố định = Chi phí sản xuất chung thực tế – Chi phí sản xuất chung dự toán

Biến động hiệu suất sản xuất chung cố định = Chi phí sản xuất chung dự toán – Chi phí sản xuất chung phân bổ

$\overbrace{\text{Đơn giá SXC cố định ước tính} \times \text{Số giờ Tiêu chuẩn cho phép}}$

Biến động dự toán sản xuất chung cố định = Chi phí sản xuất chung thực tế – Chi phí sản xuất chung dự toán

= \$16.100 – \$15.000

= \$1.100

Biến động hiệu suất sản xuất chung cố định = Chi phí sản xuất chung dự toán – Chi phí sản xuất chung phân bổ

= \$15.000 – \$2.0/giờ máy x 6.000 giờ máy

= \$15.000 – \$12.000

= \$3.000

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. Chúng ta nhớ

rằng, công ty ABC tính toán đơn giá sản xuất chung cố định ở mức hoạt động kế hoạch là 7.500 giờ máy mỗi tháng. Theo dự toán linh hoạt (bảng 6.2), dự toán chi phí sản xuất chung cố định là \$15.000/tháng. Từ đó, chúng ta tính toán được đơn giá sản xuất chung cố định ước tính là \$2/giờ máy. Sau đó, dựa vào số giờ tiêu chuẩn cho phép để sản xuất 2.000 sản phẩm là 6.000 giờ máy (3 giờ/sản phẩm x 2.000 sản phẩm), chúng ta tính toán được mức phân bổ chi phí sản xuất chung là \$12.000 (\$2/giờ máy x 6.000 giờ máy). Nếu trong tháng, công ty hoạt động sản xuất 2.500 sản phẩm, số giờ tiêu chuẩn cho phép sẽ là 7.500 giờ máy (3 giờ/sản phẩm x 2.500 sản phẩm). Mức sản xuất chung phân bổ vào sản phẩm sẽ là \$15.000 ((\$2/giờ máy x 7.500 giờ máy). Lúc này sẽ không có biến động hiệu suất chi phí sản xuất chung cố định.

## 6. Kiểm soát biến động chi phí

### 6.1. Mục ý nghĩa của các 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 lẫn 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 biến động:** 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.
- **Các biến động thuận lợi:** Những biến động thuận lợi cũng cần được xem xét để phát huy và cải tiến.
- **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.

### 6.2. 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 lao động 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 hết 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 6.5 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.

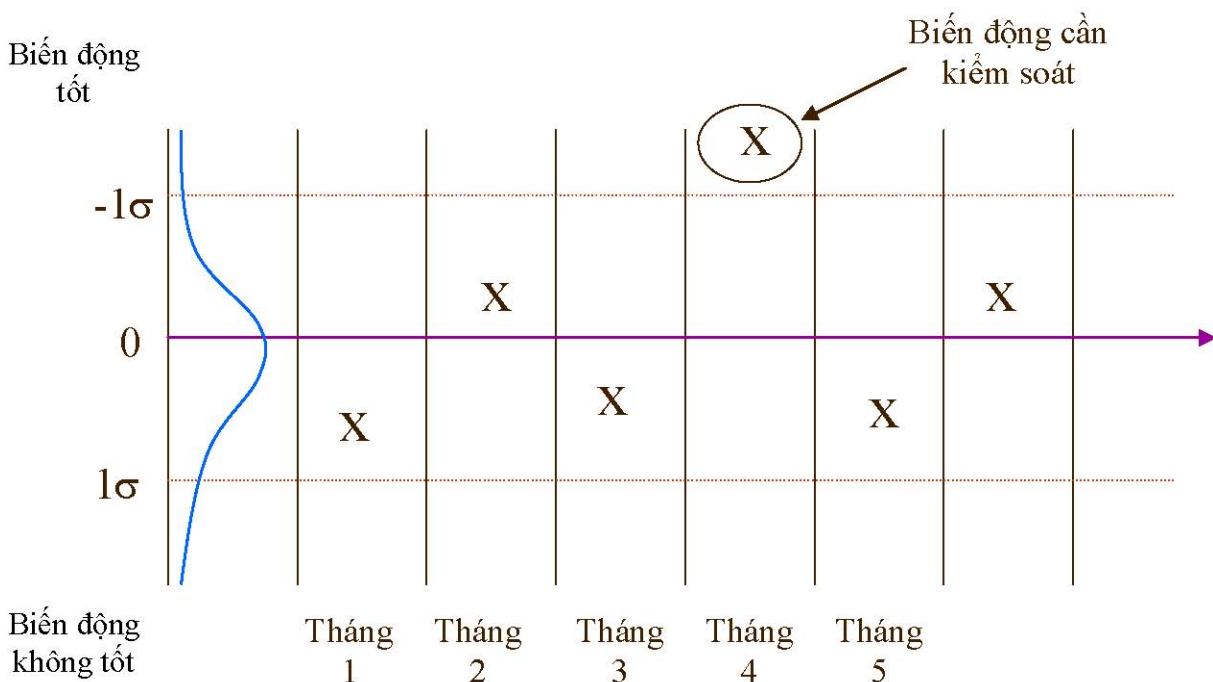
(Nguồn: Hiệu chỉnh từ Hilton, 1991)

### 6.3. Ai có trách nhiệm kiểm soát biến động

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.

### BIỂU ĐỒ KIỂM SOÁT



**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 để khắc phục và cải thiện chúng chứ không phải là qui trách nhiệm cho một người nào đó, vì việc làm này thường chỉ phá hoại các mục tiêu mà doanh nghiệp đã đặt ra mà thôi.

## Tóm tắt bài giảng

Hệ thống chi phí tiêu chuẩn 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, lao động 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 lao động 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 và bài tập

### 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 tiêu chuẩn (định mức chi phí).
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 là 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 lao động 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 lao động 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. Hãy phân biệt dự toán tĩnh và dự toán linh hoạt. Lợi ích của dự toán linh hoạt là gì?
11. Sử dụng biểu đồ tài khoản chữ T để trình bày phương pháp phân bổ chi phí sản xuất chung vào giá thành sản phẩm trong một hệ thống chi phí tiêu chuẩn.
12. Sự thay đổi công nghệ ảnh hưởng như thế nào đến việc phân bổ chi phí sản xuất chung?
13. Khi soạn thảo 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?
14. Giải thích biến động giá chi phí sản xuất chung biến đổi.
15. Giải thích biến động hiệu suất chi phí sản xuất chung biến đổi. Biến động này khác với biến động hiệu suất lao động trực tiếp ở chỗ nào?
16. Biến động dự toán sản xuất chung cố định là gì? Nguyên nhân của biến động này là gì?
17. Biến động hiệu suất (khối lượng) chi phí sản xuất chung cố định được diễn giải như thế nào?
18. 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?
19. 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.
20. Biểu đồ kiểm soát (control chart) được sử dụng trong việc kiểm soát biến động chi phí như thế nào?

(Nguồn: Dịch thuật và hiệu chỉnh từ Hilton, 1991)

## Bài tập

**Bài tập 1** Công ty TNHH C chuyên sản xuất pho mát. Trong tháng 1 năm 2002, 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 2002 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 2002.

(Nguồn: Hiệu chỉnh từ Horgren et al., 1999)

**Bài tập 2** Công ty H thiết lập định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và lao động trực tiếp cho một đơn vị sản phẩm của công ty như sau:

Nguyên vật liệu trực tiếp    Lao động trực tiếp

Lượng: 2kg/sản phẩm    Lượng: 3 giờ/sản phẩm

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

Lao động trực tiếp: 6.450 giờ và chi phí lao động trực tiếp là 30.660.000 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 lao động trực tiếp. Những biến động này là thuận lợi hay không thuận lợi.
3. Dựa vào các số liệu trên, hãy vẽ đồ thị biểu diễn biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và biến động chi phí lao động trực tiếp.

(Nguồn: Hiệu chỉnh từ Hilton, 1991)

**Bài tập 3** Công ty ABC sản xuất lon đựng nước giải khát. Chi phí tiêu chuẩn để sản xuất một thùng lon (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 Lao động trực tiếp

Lượng: 4kg Lượng: 0.25 giờ

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

Lao động trực tiếp: 13.000 giờ và chi phí lao động trực tiếp là 210.600.000 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 lao động trực tiếp. Những biến động này là thuận lợi hay không thuận lợi.

**Bài tập 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 2005 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 tiêu chuẩn 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 tập 5** Công ty L, một nhà sản xuất quần áo mặc để câu cá. Chi phí để sản xuất mỗi bộ quần áo được xác định bằng tổng của 3 khoản mục chi phí biến đổi (nguyên vật liệu trực tiếp, lao động trực tiếp, và sản xuất chung biến đổi) và khoản mục chi phí sản xuất chung cố định. Chi phí sản xuất chung biến đổi được phân bổ vào giá thành sản phẩm dựa trên số giờ lao động trực tiếp ước tính. Trong tháng 6 năm 2002, công ty ước tính rằng mỗi bộ quần áo cần 4 giờ lao động để sản xuất và hoàn thành và đơn giá sản xuất chung biến đổi ước tính là \$12/giờ lao động. Số lượng bộ quần áo dự toán sản xuất trong tháng là 1.040 bộ.

Chi phí sản xuất chung biến đổi thực tế phát sinh trong tháng 6 năm 2002 là \$52.164 với số lượng sản phẩm sản xuất thực tế là 1.080 bộ. Số giờ lao động trực tiếp thực tế sử dụng là 4.536 giờ.

Yêu cầu: Tính biến động giá và biến động hiệu suất chi phí sản xuất chung biến đổi. Những nguyên nhân có thể của từng biến động này là gì?

**Bài tập 6** (tiếp theo bài 5) Công ty L phân bổ chi phí sản xuất chung cố định vào giá thành sản phẩm căn cứ trên số giờ lao động trực tiếp ước tính. Số liệu về chi phí sản xuất chung trong tháng 6 năm 2002 của công ty như sau:

Chi phí sản xuất chung cố định dự toán \$62.400

Chi phí sản xuất chung cố định thực tế phát sinh \$63.916

Yêu cầu: Tính biến động dự toán và biến động hiệu suất (biến động khối lượng) của chi phí sản xuất chung cố định. Những nguyên nhân có thể của từng biến động này là gì?

(Nguồn: Horgren et al., 1999)

**Bài tập 7** Nhân viên kế toán quản trị của công ty XYZ sử dụng biểu đồ kiểm tra để giúp ban giám đốc công ty xác định khi nào/biến động nào cần kiểm soát. Giá trị tới hạn (critical value) được chọn là  $\pm\sigma$  ( $\sigma$  là độ lệch chuẩn của biến động). Biến động hiệu suất lao động được ghi nhận trong 6 tháng

trong năm 200x như sau:

- Tháng 1 2.500.000 (thuận lợi)
- Tháng 2 8.000.000 (không thuận lợi)
- Tháng 3 7.000.000 (không thuận lợi)
- Tháng 4 9.000.000 (không thuận lợi)
- Tháng 5 10.500.000 (không thuận lợi)
- Tháng 6 12.000.000 (không thuận lợi)

Chi phí lao động tiêu chuẩn mỗi tháng được thiết lập là 200.000.000 đồng. Nhân viên kế toán quản trị ước tính rằng biến động hiệu suất lao động trực tiếp hàng tháng của công ty có độ lệch chuẩn  $\sigma = 9.500.000$  đồng.

Yêu cầu:

1. Hãy vẽ một biểu đồ kiểm soát thống kê và biểu diễn các biến động trên lên biểu đồ này. Chỉ ra biến động nào cần được kiểm soát.
2. Giả sử rằng, nhà quản lý sử dụng một nguyên tắc để kiểm soát biến động như sau: tất cả biến động nào bằng hoặc vượt quá 6% chi phí tiêu chuẩn sẽ được phân tích và kiểm soát. Bạn hãy cho biết, biến động trong những tháng nào sẽ được điều tra và kiểm soát?
3. Ngoài những biến động được xác định bằng các phương pháp/nguyên tắc sử dụng ở mục (1) và (2) cần được điều tra, theo bạn có biến động nào khác cần được điều tra và kiểm soát không? Vì sao?

# BÀI 7

## HỆ THỐNG KẾ TOÁN TRÁCH NHIỆM VÀ TRUNG TÂM ĐẦU TƯ

Giảng viên: Th.S. Hồ Phan Minh Đức

### Mục tiêu

- ◆ Giải thích tầm quan trọng của kế toán trách nhiệm trong việc thực hiện mục tiêu của tổ chức.
- ◆ Liệt kê các lợi ích và chi phí của việc phân cấp quản lý.
- ◆ Định nghĩa và cho thí dụ về các trung tâm trách nhiệm: Trung tâm chi phí, Trung tâm doanh thu, Trung tâm lợi nhuận, Trung tâm đầu tư.
- ◆ Soạn thảo báo cáo thực hiện, mô tả dòng thông tin trong hệ thống kế toán trách nhiệm.
- ◆ Tính được tỷ suất thu lợi trên vốn đầu tư (ROI) và thu nhập thặng dư (RI).
- ◆ Nắm được các biện pháp để tăng ROI.
- ◆ Giải thích một số điểm thuận lợi và hạn chế của ROI, RI
- ◆ Nắm được nguyên tắc, các phương pháp định giá chuyển nhượng

### 7.1. Hệ thống kế toán trách nhiệm

#### 7.1.1. Khái niệm về kế toán trách nhiệm

Chúng ta biết rằng, hầu hết các tổ chức nói chung và các tổ chức kinh doanh nói riêng đều được phân chia thành các bộ phận nhỏ hơn, mỗi bộ phận đảm nhiệm một chức năng cụ thể, chịu trách nhiệm về những công việc cụ thể. Trong mỗi bộ phận như vậy sẽ có những cá nhân chịu trách nhiệm về một công việc hoặc chức năng nào đó. Như vậy, để đạt được mục tiêu chung của tổ chức mỗi cá nhân, mỗi bộ phận trong tổ chức phải nỗ lực thực hiện các nhiệm vụ, các mục tiêu riêng lẻ do quản lý cấp cao đã vạch ra cho bộ phận mình. Để kiểm soát hoạt động của cấp dưới, các nhà quản lý cấp cao đã dựa vào hệ thống kế toán trách nhiệm (Responsibility Accounting).

Kế toán trách nhiệm liên quan đến các khái niệm và công cụ mà các kế toán viên sử dụng để đo lường sự thực hiện của các cá nhân và các bộ phận nhằm thúc đẩy những nỗ lực hướng về mục tiêu chung của tổ chức (Hilton, 1991).

#### 7.1.2. Sự phân cấp quản lý

Các nhà quản lý nhận thấy rằng hệ thống kế toán trách nhiệm chỉ phát huy tác dụng và hoạt động có hiệu quả nhất trong những tổ chức thực hiện sự phân cấp trong quản lý. Hầu hết các tổ chức có qui mô lớn đều thực hiện phân cấp quản lý. Sự phân cấp quản lý xảy ra khi các nhà quản lý của các đơn vị và các bộ phận trong tổ chức được trao quyền tự do trong việc ra quyết định. Để hiểu được các mục đích của hệ thống kế toán trách nhiệm, cần thiết phải xem xét các lợi ích và chi phí của việc phân cấp quản lý.

#### Lợi ích của việc phân cấp quản lý:

1. Ra quyết định tốt nhất là ở ngay cấp phát sinh vấn đề. Nhà quản lý các bộ phận và các bộ phận trong tổ chức là những chuyên gia trong lĩnh vực họ quản lý. Do vậy, họ sẽ quản lý bộ phận của họ hiệu quả hơn.
2. Việc cho phép các nhà quản lý các bộ phận được ra các quyết định giúp họ được tập luyện khi họ được nâng cấp trong tổ chức. Do vậy, họ sẽ có sự chuẩn bị về khả năng ra quyết định khi họ được giao trách nhiệm lớn.
3. Bằng việc trao một số quyền ra quyết định cho nhiều cấp quản lý, các nhà quản lý cấp

cao đỡ phải giải quyết rất nhiều vấn đề xảy ra hàng ngày và do đó có thời gian tập trung lập các kế hoạch chiến lược.

4. Giao trách nhiệm và quyền được ra quyết định thường làm tăng sự hài lòng với công việc và khuyến khích người quản lý nỗ lực hết mình với công việc được giao.
5. Sự phân cấp quản lý cung cấp một căn cứ tốt hơn để đánh giá sự thực hiện của người quản lý.

#### **Chi phí của việc phân cấp quản lý:**

1. Các nhà quản thường có xu hướng tập trung vào hoàn thành công việc của bộ phận mình quản lý, hơn là hướng đến mục tiêu chung của tổ chức.
2. Các nhà quản lý có thể không chú ý đến hậu quả công việc của bộ phận mình lên các bộ phận khác trong tổ chức.
3. Lãng phí nguồn lực hoặc trùng lặp công việc

#### 7.1.3. Các trung tâm trách nhiệm.

Hệ thống kế toán trách nhiệm được xây dựng trên cơ sở xác định trách nhiệm của mỗi đơn vị, bộ phận trong tổ chức. Mỗi đơn vị hoặc bộ phận của tổ chức có một nhà quản lý chịu trách nhiệm về những kết quả tài chính cụ thể của đơn vị hoặc bộ phận. Một đơn vị hoặc bộ phận như vậy gọi là một trung tâm trách nhiệm.

Các đơn vị hoặc bộ phận trong một tổ chức có thể phân loại thành một trong bốn loại trung tâm trách nhiệm:

**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)

Chúng ta xem xét cấu trúc tổ chức của tổng công ty General Products (viết tắt là Tổng công ty G) trong sơ đồ 7.1 và sơ đồ 1.2 mô tả các trung tâm trách nhiệm của Tổng công ty G.

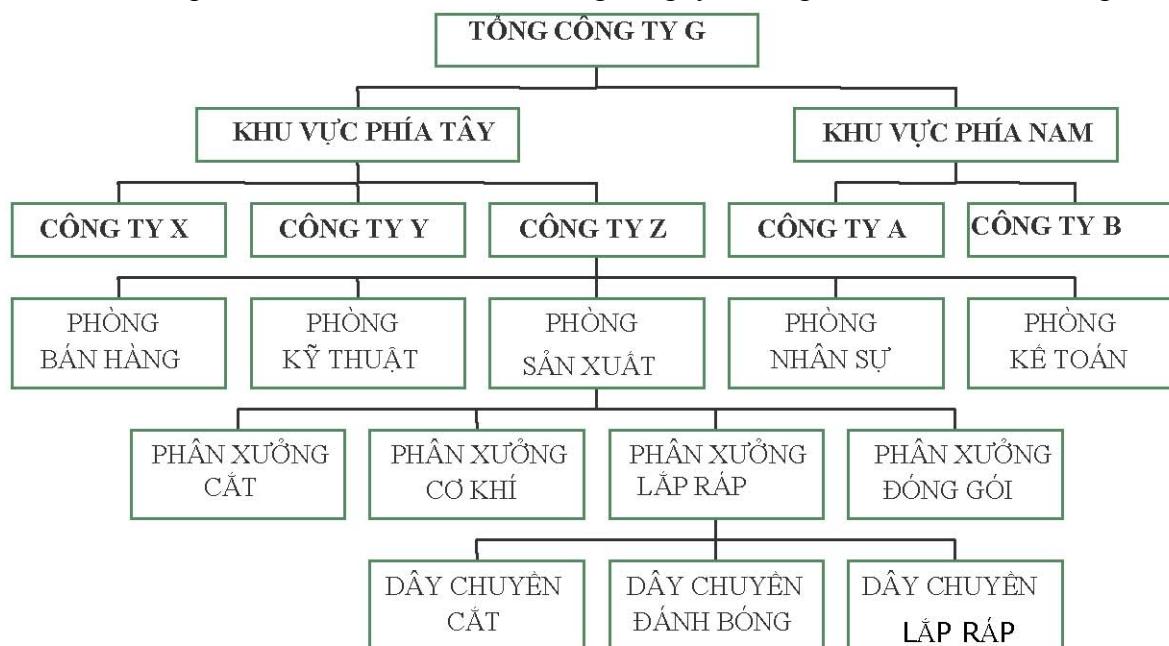
#### **Sơ đồ 7.1: Sơ đồ tổ chức: Tổng công ty General Products**

(Nguồn: Trường Đại học Kinh tế Tp.HCM, 1993.  
Bản dịch từ cuốn Managerial Accounting  
của Ray H. Garrison)

**Cấp tổng công ty:** Tổng giám đốc (hoặc chủ tịch) của tổng công ty là người chịu trách nhiệm về lợi nhuận được tạo ra trong tổng công ty, đồng thời cũng chịu trách nhiệm về vốn đầu tư của tổng công ty. Tổng giám đốc có quyền trong việc ra các quyết định quan trọng ảnh hưởng đến

lợi nhuận và vốn đầu tư trong tổng công ty. Toàn bộ tổng công ty G được xem là một trung tâm đầu tư.

**Cấp khu vực:** Giám đốc các khu vực (ví dụ Khu vực phía Tây) trong tổng công ty G là người chịu trách nhiệm và có quyền ra các quyết định ảnh hưởng đến lợi nhuận và vốn đầu tư của khu vực mình phụ trách. Mỗi khu vực của tổng công ty G cũng được xem là một trung tâm đầu tư.



**Cấp công ty:** Giám đốc các công ty (ví dụ công ty X, công ty Y, công ty Z...) trong từng khu vực là người chịu trách nhiệm về lợi nhuận tạo ra trong công ty. Tuy nhiên, giám đốc công ty không có thẩm quyền ra các quyết định về vốn đầu tư của công ty mình quản lý. Mỗi công ty trong sơ đồ 7.1 trên được xem là một trung tâm lợi nhuận.

**Cấp bộ phận/phòng ban:** Công ty Z có 5 bộ phận trực thuộc, đó là các Phòng bán hàng, Phòng kỹ thuật, Phòng sản xuất, Phòng nhân sự, và Phòng kế toán. Nhà quản lý bộ phận/phòng bán hàng là người chịu trách nhiệm về việc tiêu thụ sản phẩm, dịch vụ của công ty Z. Phòng bán hàng được xem là một trung tâm doanh thu. Các bộ phận còn lại còn lại trong công ty Z để là các trung tâm chi phí vì người quản lý các bộ phận này chỉ chịu trách nhiệm về chi phí phát sinh của bộ phận.

**Cấp phân xưởng:** Các phân xưởng sản xuất là những bộ phận trực thuộc Phòng sản xuất trong Công ty Z. Quản đốc là người quản lý hoạt động của phân xưởng sản xuất sẽ chịu trách nhiệm về chi phí phát sinh trong hoạt động sản xuất của phân xưởng. Vì vậy, mỗi phân xưởng sản xuất được xem là một trung tâm chi phí.

**Cấp dây chuyền sản xuất:** Các dây chuyền sản xuất là cấp quản lý thấp nhất trong cơ cấu tổ chức của Tổng công ty G. Người giám sát dây chuyền sản xuất chỉ chịu trách nhiệm về hoạt động sản xuất và chi phí của dây chuyền mình quản lý. Mỗi dây chuyền sản xuất như vậy được gọi là một trung tâm chi phí.

## Sơ đồ 7.2. Các trung tâm trách nhiệm: Tổng công ty G

### 7.1.4. Hệ thống báo cáo thực hiện

#### a. Khái niệm về báo cáo thực hiện

Để cấp quản lý cao nhất trong một tổ chức có thể nắm được toàn bộ tình hình hoạt động của tổ chức, định kỳ các trung tâm trách nhiệm từ cấp thấp nhất phải báo cáo dần lên các cấp cao hơn

trong hệ thống về những chỉ tiêu tài chính chủ yếu của trung tâm trong một báo cáo gọi là báo cáo thực hiện (performance report).

CẤP QUẢN LÝ	NGƯỜI QUẢN LÝ	LOẠI TRUNG TÂM TRÁCH NHIỆM
TỔNG CÔNG TY	TỔNG GIÁM ĐỐC	TT ĐẦU TƯ
KHU VỰC	GD KHU VỰC	TT ĐẦU TƯ
CÔNG TY	GD CÔNG TY	TT LỢI NHUẬN
PHÒNG BAN	TRƯỞNG PHÒNG	TT CHI PHÍ
PHÂN XƯỞNG	QUẢN ĐỐC	TT CHI PHÍ
DÂY CHUYỀN	TỔ TRƯỞNG	TT CHI PHÍ

Một báo cáo thực hiện trình bày các số liệu dự toán, số liệu thực tế và số chênh lệch những chỉ tiêu tài chính chủ yếu phù hợp theo từng loại trung tâm trách nhiệm. Thông qua các báo cáo thực hiện, nhà quản lý (bằng cách sử dụng phương pháp quản lý theo ngoại lệ) sẽ kiểm soát được các hoạt động của tổ chức một cách hiệu quả (Hilton, 1991).

Các loại báo cáo thực hiện:

Đối với trung tâm chi phí : Báo cáo tình hình thực hiện chi phí

Đối với trung tâm doanh thu : Báo cáo tình hình thực hiện doanh thu

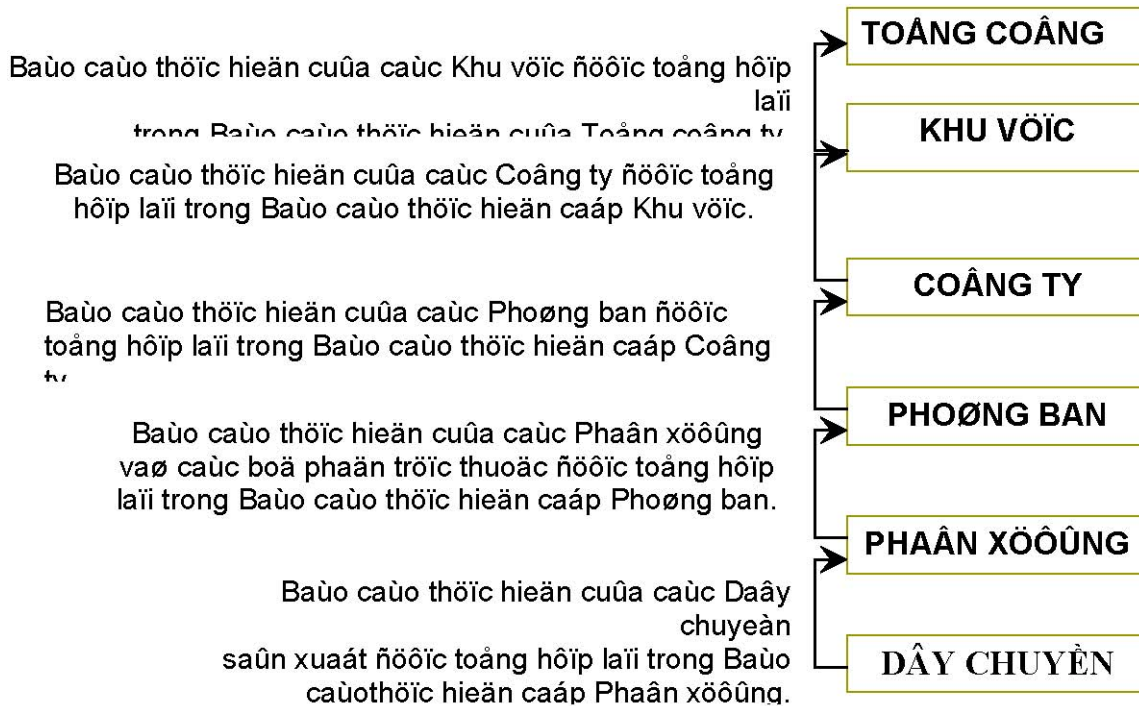
Đối với trung tâm lợi nhuận : Báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí

Đối với trung tâm đầu tư : Báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí

b. Sự vận động thông tin trong hệ thống kế toán trách nhiệm

Trình tự báo cáo thông tin trong hệ thống kế toán trách nhiệm bắt đầu từ cấp quản lý thấp nhất trong tổ chức cho đến cấp quản lý cao nhất. Mức độ chi tiết của báo cáo giảm dần theo sự gia tăng của các cấp quản lý trong tổ chức. Ví dụ, giám đốc khu vực (ví dụ Khu vực phía Tây) có lẽ không cần biết một cách chi tiết chi phí sản xuất phát sinh tại một phân xưởng sản xuất của một công ty (ví dụ Công ty Z). Báo cáo thực hiện được lập cho Khu vực phía Tây chỉ tổng hợp các kết quả hoạt động của các công ty (công ty X, công ty Y, và công ty Z) trực thuộc khu vực quản lý. Sơ đồ 8.3 dưới đây mô tả một cách khái quát trình tự báo cáo trong hệ thống kế toán trách nhiệm của Tổng công ty G.

**Sơ đồ 7.3 Trình tự báo cáo trong hệ thống kế toán trách nhiệm: Tổng công ty G**



Để minh họa, chúng ta chỉ tập trung tìm hiểu mối quan hệ giữa các báo cáo thực hiện các đơn vị và bộ phận trong công ty Z (thuộc Khu vực phía Tây) trong sơ đồ 7.4. Nó mô tả phạm vi trách nhiệm của các hoạt động sản xuất của công ty. Phạm vi trách nhiệm này bắt đầu từ người giám sát dây chuyền sản xuất và vận động ngược lên các cấp quản lý cao hơn (Quản đốc phân xưởng, rồi đến Trưởng phòng sản xuất và Giám đốc công ty).

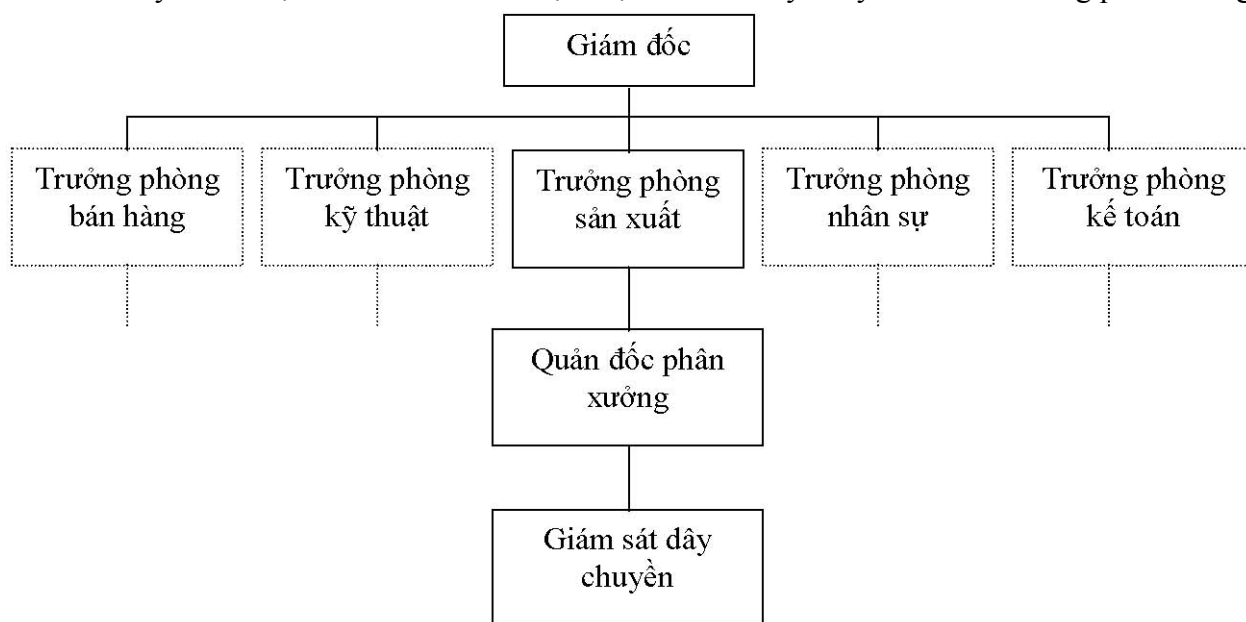
#### Sơ đồ 7.4: Sơ đồ tổ chức công ty Z

(Nguồn: Trường Đại học Kinh tế Tp.HCM, 1993.  
Bản dịch từ cuốn Managerial Accounting  
của Ray H. Garrison)

Sơ đồ 7.5 cung cấp cho chúng ta bản tóm tắt cấu trúc của các báo cáo thực hiện trong hệ thống kế toán trách nhiệm của công ty Z. Hãy nhớ rằng việc thực hiện báo cáo bắt đầu từ cấp quản lý thấp nhất (dây chuyền sản xuất) và xây dựng dần lên cấp quản lý cao nhất.

Báo cáo thực hiện của các dây chuyền sản xuất (ví dụ: Dây chuyền cắt) là báo cáo về chi phí. Báo cáo này trình bày số liệu chi phí dự toán, chi phí thực tế, và biến động của các chi phí sản xuất. Thông tin trên báo cáo thực hiện của các Dây chuyền sản xuất được tổng hợp lại trong báo cáo thực hiện của Phân xưởng sản xuất. Trên sơ đồ 7.5 chúng ta nhận thấy số liệu về chi phí sản xuất của dây chuyền cắt được tổng hợp lại thành một dòng trong báo cáo thực hiện của Phân xưởng sản xuất. Trong báo cáo của Phân xưởng sản xuất còn có số liệu được tổng hợp từ báo cáo thực hiện của Dây chuyền đánh bóng và Dây chuyền lắp ráp.

Tiếp theo báo cáo thực hiện của các phân xưởng sẽ được tổng hợp lại trong báo cáo của Phòng sản xuất. Trên sơ đồ 7.5, các số liệu tổng hợp từ báo cáo thực hiện của Phân xưởng sản xuất được trình lên cho trưởng phòng sản xuất cùng với số liệu tổng hợp từ các báo cáo thực hiện của các phân xưởng khác. Ngoài các báo cáo tổng hợp của từng phân xưởng, trưởng phòng sản xuất có thể yêu cầu đệ trình các báo cáo thực hiện của các dây chuyền sản xuất trong phân xưởng.



Giám đốc công ty là người có trách nhiệm lớn nhất đối với toàn bộ hoạt động của công ty. Do vậy, trên báo cáo thực hiện của công ty, các hoạt động trên tất cả mọi phương diện sản xuất kinh doanh của công ty phải được tổng hợp lại để xem xét. Sơ đồ 7.5 cho thấy rằng báo cáo thực hiện của tất cả các Phòng trong Công ty Z được tổng hợp lại thành báo cáo thực hiện của công ty. Ngoài báo cáo này, giám đốc công ty còn yêu cầu báo cáo thực hiện của từng Phòng và báo cáo thực hiện của những cấp thấp hơn (nếu thấy cần thiết).

Tóm lại, cấu trúc của hệ thống báo cáo thực hiện bắt đầu từ cấp quản lý thấp nhất và xây dựng ngược lên cấp quản lý cao nhất. Mỗi nhà quản lý trong tổ chức nhận được báo cáo thực hiện của chính bộ phận của mình quản lý và các báo cáo thực hiện của các bộ phận dưới quyền. Bằng cách này, nhà quản lý có thể đánh giá được hiệu quả công việc của bộ phận mình và các bộ phận trực thuộc.

**Sơ đồ 7.5: Tổng quan về cấu trúc của các báo cáo thực hiện trong hệ thống kế toán trách nhiệm (Công ty Z)**

	Kế hoạch	Thực tế	Biến động
<b>Báo cáo của giám đốc:</b>			
Báo cáo thực hiện của giám đốc tổng hợp toàn bộ số liệu của toàn công ty. Vì các biên động đã được cung cấp nên giám đốc có thể xác định được nơi nào ông ta và những người phụ tá cần lưu ý nhất.			
Trưởng phòng bán hàng	x	x	x
Trưởng phòng kỹ thuật	x	x	x
<b>Trưởng phòng sản xuất</b>	<b>\$26.000</b>	<b>\$29.000</b>	<b>\$3.000</b>
Trưởng phòng bán hàng	x	x	x
Trưởng phòng kỹ thuật	x	x	x
<b>Trưởng phòng sản xuất</b>	<b>\$54.000</b>	<b>\$61.000</b>	<b>\$7.000</b>



**xuất**  
 Trưởng  
 phòng  
 nhân sự  
 Kế toán  
 trưởng  
 Tổng cộng

**Trưởng phòng sản xuất:**

Tình hình thực hiện của các quản đốc phân xưởng được tổng hợp cho trưởng phòng sản xuất. Số liệu tổng cộng trên báo cáo thực hiện của trưởng phòng sản xuất được chuyển lên cấp trách nhiệm tiếp theo (giám đốc).

Phân	x	x	x
xưởng cắt	x	x	x
Phân	\$11.000	\$12.500	\$1.500
xưởng cơ	x	x	x
khí	\$26.000	\$29.000	\$3.000

**Phân**  
**xưởng sản**  
**xuất**  
 Phân  
 xưởng  
 đóng gói  
 Tổng cộng

**Quản đốc phân xưởng:**

Báo cáo thực hiện của các giám sát viên các dây chuyền sản xuất được tổng hợp trong báo cáo thực hiện của quản đốc phân xưởng. Số tổng cộng được chuyển lên cho trưởng phòng sản xuất.

Dây	x	x	x
chuyên	\$5.000	\$5.800	\$800
đánh bóng	x	x	x
<b>Dây</b>	<b>\$11.000</b>	<b>\$12.500</b>	<b>\$1.500</b>

**chuyên**  
**cắt**  
 Dây  
 chuyền lắp  
 ráp  
 Tổng cộng

**Giám sát dây chuyền sản xuất:**

Các giám sát dây chuyền sản xuất sẽ có một báo cáo thực hiện của dây chuyền mà họ quản lý. Con số tổng cộng của những báo cáo này được tổng hợp lại trong báo cáo thực hiện của quản đốc phân xưởng.

Nguyên	x	x	x
liệu trực	x	x	x
tiếp	x	x	x
Lao động	x	x	x
trực tiếp	\$5.000	\$5.800	\$800

Sản xuất  
 chung khả  
 biến  
 Sản xuất  
 chung bất  
 biến  
 Tổng cộng

**7.1.5. Ảnh hưởng về thái độ của nhà quản lý**

Hệ thống kế toán trách nhiệm có thể ảnh hưởng rất lớn đến hành vi và thái độ của các nhà quản lý. Ảnh hưởng có thể là tích cực hoặc tiêu cực tùy thuộc vào cách sử dụng hệ thống kế toán trách nhiệm.

Hệ thống kế toán trách nhiệm có hai mặt đó là thông tin và trách nhiệm. Ảnh hưởng đến hành vi của nhà quản lý của hệ thống kế toán trách nhiệm tùy thuộc vào khía cạnh nào được nhấn mạnh (Huỳnh Lợi, Nguyễn Khắc Tâm, 2001).

Khi hệ thống kế toán trách nhiệm nhấn mạnh đến khía cạnh thông tin, thì sẽ ảnh hưởng tích

cực lên hành vi của nhà quản lý. Việc nhấn mạnh đến việc cung cấp thông tin cho các nhà quản lý để giúp họ nắm bắt được tình hình hoạt động của tổ chức, cũng như hiểu được nguyên nhân của việc hoạt động kém hiệu quả tạo sẽ điều kiện nâng cao hiệu quả hoạt động trong tương lai. Nếu sử dụng đúng, hệ thống kế toán trách nhiệm ít chú trọng đến trách nhiệm. Nếu nhà các nhà quản lý cảm thấy rằng họ bị phê bình và khiển trách vì hiệu quả thực hiện công việc của họ không tốt, họ thường có xu hướng đối phó theo cách không tích cực và có khi hoài nghi về hệ thống (Hilton, 1991)

Nói chung, khi vận dụng hệ thống kế toán trách nhiệm, cần tập trung vào vai trò thông tin của hệ thống. Điều này sẽ ảnh hưởng tích cực đến hành vi và thái độ của nhà quản lý, khuyến khích họ cố gắng cải thiện hiệu quả hoạt động.

## 7.2. Đánh giá hiệu quả của các trung tâm đầu tư

Ở phần trên chúng ta đã định nghĩa rằng một trung tâm đầu tư là bộ đơn vị trong một tổ chức mà người quản lý của nó chịu trách nhiệm về cả lợi nhuận và vốn đầu tư của đơn vị. Thuật ngữ “vốn đầu tư” thường đề cập đến các tài sản, như nhà xưởng, máy móc thiết bị, được sử dụng trong hoạt động của đơn vị. Trong phần này, chúng ta sẽ nghiên cứu các phương pháp mà các nhân viên kế toán quản trị đánh giá hiệu quả hoạt động của các trung tâm đầu tư và sự thực hiện công việc các nhà quản lý.

Mục tiêu quan trọng của bất kỳ doanh nghiệp nào kinh doanh vì mục tiêu lợi nhuận là tối đa hoá lợi nhuận và sử dụng vốn đầu tư có hiệu quả. Các nhân viên kế toán quản trị sử dụng hai phương pháp khác nhau để đánh giá hiệu quả của các trung tâm đầu tư: Tỷ suất lợi nhuận trên vốn đầu tư (return on investment - ROI) và thu nhập thặng dư (residual income – RI)

### 7.2.1. Tỷ suất sinh lời của vốn đầu tư-ROI

#### a. Công thức xác định ROI

Công thức tính tỷ suất sinh lời của vốn đầu tư:

$$\text{ROI} = \frac{\text{Lợi nhuận}}{\text{Vốn đầu tư}}$$

$$\text{ROI} = \frac{\text{Lợi nhuận}}{\text{Vốn đầu tư}}$$

Công thức tính ROI có thể viết theo một cách khác:

Khi viết công thức ROI theo cách này sẽ làm rõ các nhân tố ảnh hưởng đến sức sinh lời của vốn đầu tư của một trung tâm đầu tư.

Tỷ số giữa lợi nhuận và doanh thu được gọi là lãi trên doanh thu (sales margin). Chỉ tiêu này cho biết khi thực hiện được 1 đồng doanh thu thì doanh nghiệp đạt được mức lợi nhuận bằng bao nhiêu phần trăm của một đồng doanh thu. Ví dụ, với mức lãi trên doanh thu bằng 5%, một đồng doanh thu thực hiện được sẽ đưa về mức lợi nhuận là 5%. Do vậy, doanh nghiệp sẽ kiếm được 5 đồng lợi nhuận cho mỗi 100 đồng doanh thu thực hiện được.

Tỷ số giữa doanh thu và vốn đầu tư được gọi là hệ số quay vòng của vốn (capital turnover). Chỉ tiêu này cho biết bao nhiêu đồng doanh thu có thể tạo ra từ một đồng vốn đầu tư.

Bảng 7.6 dưới đây minh họa cho việc tính toán ROI của Khu vực Phía Đông và Khu vực Phía Tây, là hai trung tâm đầu tư trong Tổng công ty G (thể hiện trong sơ đồ 7.1 ở trên).

**Bảng 7.6 Tính toán ROI của trung tâm đầu tư: Tổng công ty G**

Chỉ tiêu	Khu vực Phía Đông	Khu vực phía Tây
1. Lợi nhuận	\$300.000	\$720.000
2. Doanh thu	6.000.000	1.800.000
3. Vốn đầu tư	2.000.000	3.600.000
4. Lãi trên doanh thu (1)/(2)	5%	40%
5. Hệ số quay vòng tài sản (2)/(3)	3	0.5
6. ROI (4)x(5)	15%	20%

$$\begin{array}{l}
 \text{ROI} = \frac{\text{Lợi nhuận}}{\text{Doanh thu}} \times \frac{\text{Doanh thu}}{\text{Vốn đầu tư}} \\
 \downarrow \qquad \qquad \qquad \downarrow \\
 \text{ROI} = \frac{\text{Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu}}{\text{Số lần quay vòng của vốn}}
 \end{array}$$

$$\begin{array}{ccc}
 \text{ROI} = & \frac{\text{Lợi nhuận}}{\text{Doanh thu}} & \times \frac{\text{Doanh thu}}{\text{Vốn đầu tư}} \\
 & \downarrow & \downarrow \\
 \text{ROI} = & \text{Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu} & \times \text{Số lần quay vòng của vốn}
 \end{array}$$

Khu vực Phía Đông có mức lãi trên doanh thu là 5% (300.000:6.000.000). Nghĩa là mỗi đồng doanh thu thực hiện được sẽ đem lại 5% lợi nhuận cho Khu vực. Hệ số quay vòng của Khu vực Phía Đông là 3 (6.000.000:2.000.000). Nghĩa là một đồng vốn đầu tư vào Khu vực này có thể tạo ra 3 đồng doanh thu. Do vậy, sức sinh lời trên vốn đầu tư (ROI) của Khu vực s4 là 15% (lãi trên doanh thu là 5% x hệ số quay vòng của vốn là 3).

#### b. Đo lường lợi nhuận và vốn đầu tư

Công thức tính toán ROI có 2 thành phần là lợi nhuận và vốn đầu tư. Muốn tính toán được ROI, chúng ta phải xác định được lợi nhuận và vốn của một trung tâm đầu tư.

#### **Lợi nhuận:**

Chỉ tiêu lợi nhuận được sử dụng trong công thức ROI là lợi nhuận trước trả lãi vay và thuế thu nhập. Lý do của việc sử dụng lợi nhuận trước trả lãi vay và thuế thu nhập trong công thức tính ROI là để phù hợp doanh thu và vốn kinh doanh đã tạo ra nó.

#### **Vốn đầu tư:**

Vốn đầu tư có thể được hiểu là tổng giá trị tài sản trên bảng cân đối kế toán, bao gồm vốn bằng tiền, các khoản phải thu, trị giá hàng tồn kho, nhà xưởng, máy móc thiết bị và các khoản vốn khác được sử dụng trong hoạt động của một trung tâm đầu tư.

Vì ROI được tính toán cho một thời đoạn, chẳng hạn như một tháng hoặc một năm, do vậy vốn đầu tư được sử dụng trong công thức tính ROI là số bình quân giữa vốn đầu kỳ và vốn cuối kỳ nằm trên bảng cân đối kế toán (thông thường là vốn đầu năm và cuối năm).

Một vấn đề đặt ra khi tính ROI là giá trị của tài sản cố định trong vốn có thể được tính theo hai cách. Cách thứ nhất là sử dụng giá trị còn lại của tài sản cố định và cách thứ hai là tính theo nguyên giá ban đầu. Trong thực tế, cả hai cách này đều được sử dụng để xác định ROI. Sử dụng giá trị còn lại hay nguyên giá tài sản sẽ có những điểm thuận lợi và bất lợi.

Lợi ích của việc sử dụng giá trị còn lại của tài sản:

1. Việc sử dụng giá trị còn lại phù hợp với giá trị của tài sản cố định được báo cáo trên bảng cân đối kế toán.
2. Điều này phù hợp với việc tính toán lợi nhuận thuần hoạt động và sự tính toán này bao gồm cả khấu hao và các phí tổn hoạt động.

Bất lợi của việc sử dụng giá trị còn lại của tài sản:

1. Điều này làm cho kết quả ROI tăng dần theo thời gian vì tài sản cố định bị hao mòn dần và do vậy giá trị còn lại sẽ càng ngày càng bé.
2. Điều này không khuyến khích việc thay thế các máy móc thiết bị cũ kỹ, lỗi thời vì sự

trang bị lại máy móc thiết bị sẽ có ảnh hưởng bất lợi đối với kết quả ROI.

Tuy vậy, đa số các nhà quản lý thường xem tính phù hợp là quan trọng nhất và do vậy cách sử dụng giá trị còn lại của tài sản được sử dụng phổ biến hơn trong việc tính toán ROI.

### c. Biện pháp cải thiện ROI.

Làm thế nào nhà quản lý Khu vực phía Đông có thể cải thiện/tăng tỷ suất sinh lời trên vốn đầu tư của khu vực. ROI là tích số của 2 thành phần: lãi trên doanh thu và hệ số quay vòng của vốn. Do vậy ROI có thể cải thiện bằng cách tăng mức lãi trên doanh thu hoặc tăng hệ số quay vòng của vốn.

#### **Tăng mức lãi trên doanh thu:**

Giả sử rằng nhà quản lý của Khu vực Phía Đông có thể tăng mức lãi trên doanh thu lên thành 6% và giữ nguyên hệ số quay vòng của vốn là 3 thì ROI của khu vực sẽ tăng lên thành 18% ( $6\% \times 3$ ).

Để tăng mức lãi trên doanh thu lên thành 6%, nhà quản lý khu vực cần phải tăng lợi nhuận của khu vực lên thành \$360.000 trên doanh thu \$6.000.000 ( $360.000:6.000.000$ ). Để tăng lợi nhuận trong khi doanh thu vẫn giữ nguyên, nhà quản lý có thể sử dụng hai cách: tăng giá bán sản phẩm (sản lượng tiêu thụ sẽ giảm) hoặc giảm chi phí. Một điều cần lưu ý là nhà quản lý phải xem xét cẩn thận liệu rằng việc tăng giá bán có làm cho sản lượng bán ra giảm quá nhiều dẫn đến doanh thu bị giảm hay không? Tương tự, việc cắt giảm chi phí không được làm giảm chất lượng sản phẩm, dịch vụ khách hàng,... Những thay đổi này có thể làm giảm doanh thu bán hàng.

#### **Tăng hệ số quay vòng của vốn:**

Một cách khác để cải thiện ROI là tăng hệ số quay vòng của vốn. Giả sử rằng nhà quản lý Khu vực Phía Đông có thể tăng hệ số quay vòng của vốn lên thành 4 trong khi vẫn giữ nguyên mức lãi trên doanh thu ở mức 5%. ROI của khu vực sẽ tăng từ 15% lên thành 20% ( $5\% \times 4$ ).

Để làm được điều này nhà quản lý có thể tăng doanh thu (đồng thời kiểm soát tốt chi phí để lợi nhuận không bị ảnh hưởng) hoặc giảm vốn hoạt động. Giả sử, để tăng hệ số quay vòng của vốn từ 3 lên thành 4, nhà quản lý có thể tìm cách cắt giảm mức vốn đầu tư từ \$2.000.000 xuống còn \$1.500.000. Chẳng hạn như nhà quản lý có thể cắt giảm mức dự trữ hàng tồn kho hoặc đẩy nhanh việc thu hồi các khoản nợ phải thu, do đó cắt giảm bớt khoản đầu tư cần thiết cho các khoản này và vốn nhàn rỗi được sử dụng để trả bớt nợ ngắn hạn.

Tóm lại, nhà quản lý có thể sử dụng các biện pháp sau nhằm tăng sức sinh lời của vốn đầu tư ROI:

- Tăng doanh số
- Cắt giảm chi phí
- Giảm vốn đầu tư

Một điều cần lưu ý rằng, việc cải thiện sức sinh lời của vốn đầu tư ROI là một nghệ thuật quản lý, đòi hỏi nhiều kỹ năng và kinh nghiệm của các nhà quản lý. Các biện pháp được thảo luận ở trên nêu ra một cách suy nghĩ chứ không phải là những công thức tính toán cứng nhắc.

### d. Một số điểm hạn chế của ROI.

ROI được xem là một trong những cách đánh giá tốt nhất việc thực hiện của người quản lý khi điều hành một trung tâm đầu tư. Công thức ROI kết hợp rất nhiều lĩnh vực trách nhiệm của nhà quản lý thành một con số duy nhất mà có thể đem so sánh quá trình sinh lời của vốn giữa các trung tâm đầu tư khác nhau trong tổ chức.

Mặc dù tỷ suất hoàn vốn ROI được sử dụng một cách rộng rãi để đánh giá việc thực hiện của các trung tâm đầu tư, nó cũng không phải là một công cụ hoàn hảo, nó vẫn có một số điểm hạn chế

sau:

+ ROI có khuynh hướng chú trọng đến sự thực hiện ngắn hạn hơn là quá trình sinh lợi dài hạn. Nhằm mục đích bảo vệ kết quả thực hiện được, nhà quản lý có thể bị sức ép từ chối nhiều cơ hội đầu tư có lợi khác về dài hạn.

+ ROI không phù hợp với các mô hình vận động của dòng tiền sử dụng trong phân tích vốn đầu tư (sẽ được đề cập trong Chương 10-Quyết định về vốn đầu tư).

+ ROI có thể không hoàn toàn chịu sự kiểm soát của trung tâm đầu tư vì sự hiện diện của trung tâm đầu tư cấp cao hơn có quyền điều tiết ROI (do sự phân bổ chi phí chung và vốn từ cấp quản lý cao hơn).

Để giải quyết các vấn đề này, một số công ty sử dụng nhiều tiêu chuẩn để đánh giá thực hiện thay vì chỉ sử dụng tỷ suất hoàn vốn ROI. Các tiêu chuẩn khác được sử dụng gồm có:

- Sự tăng giá thị trường của cổ phiếu.
  - Mức tăng trưởng của sản xuất.
  - Lợi nhuận đạt được.
  - Số lần quay vòng các khoản phải thu.
  - Số lần quay vòng hàng tồn kho.
  - Khả năng mở rộng đến những lĩnh vực kinh doanh sinh lợi mới.

#### 7.2.2. Thu nhập thặng dư

##### a. Công thức tính toán thu nhập thặng dư

Một phương pháp khác để đánh giá hiệu quả của một trung tâm đầu tư là sử dụng chỉ tiêu thu nhập thặng dư (residual income – RI).

Thu nhập thặng dư được định nghĩa là chênh lệch giữa lợi nhuận của một trung tâm đầu tư và mức lợi nhuận để đạt được tỷ lệ sinh lời tối thiểu tính của vốn đầu tư (giá sử dụng vốn của trung tâm đầu tư)

Thu nhập thặng dư (RI) là một chỉ tiêu tuyệt đối, không giống như ROI là một chỉ tiêu tương đối. RI thực chất là lợi nhuận còn lại của một trung tâm đầu tư sau khi loại trừ chi phí sử dụng vốn đầu tư.

Giả sử rằng, hiệu quả thực hiện công việc của nhà quản lý Khu vực Phía Tây trong Tổng công ty G được đánh giá bằng chỉ tiêu thu nhập thặng dư RI. Với vốn đầu tư Lợi nhuận \$720.000 Trừ: Giá sử dụng vốn:

<b>Thu nhập thặng dư</b>	<b>=</b>	<b>Lợi nhuận của trung tâm đầu tư</b>	<b>-</b>	<b>Chi phí sử dụng vốn</b>
--------------------------	----------	---------------------------------------	----------	----------------------------

Vốn đầu tư \$3.600.000

Chi phí sử dụng v

432.

Thu nhập thặng dư (RI) \$28

##### b. Ưu và nhược điểm của RI

## U

Khi thu nhập thặng dư được sử dụng để quản lý của t

I của một phương án/dự án còn lớn hơn không (0), dự án sẽ được chấp nhận vì nó làm tăng tổng RI của trung tâm đầu tư. Rất nhiều nhà quản lý cho rằng thu nhập thặng dư - RI là một cách đánh giá thực hiện công việc của trung tâm đầu tư

rằng thu nhập thặng dư thúc đẩy các nhà quản lý thực hiện đầu tư có lợi tính trên tổng thể của tổ chức, đảm bảo tính phù hợp giữa mục tiêu của các đơn vị với mục tiêu chung của tổ chức. Để minh họa, giả sử Khu vực Phía Đông có cơ hội đầu tư mới với vốn đầu tư là \$500.000 và hy vọng

cơ hội đầu tư này không? Nếu cơ hội đầu tư này được chấp nhận thì lợi ích tổng thể của Tổng công ty G sẽ thế nào, nếu chi phí sử dụng vốn bình quân của Tổng công ty G là 12%? Việc tính toán RI của Khu vực Phía Đông khi chấp nhận cơ hội đầu tư mới được thể như sau:

VL		\$4.100.000
Giá sử dụng	432.000\$	492.000
	288.000	308.000
	ợi, người	ực Phía T

Như vậy, tăng thu nhập t

hấp nhận cơ hội đầu tư mới này cũng sẽ đem lại lợi ích cho Tổng công ty. Hãy lưu ý rằng, giá sử dụng vốn của Tổng công ty G là 12%, nghĩa là bất kỳ cơ hội đầu tư nào có mức sinh lời lớn hơn 12% đều đem lại lợi ích cho Tổng công ty. Cơ hội đầu tư mới có thể đem lại lợi nhuận \$80.000 trên mức vốn đầu tư thêm \$500.000, nghĩa là sức sinh lời trên vốn là 16% (80.000:500.000). Do vậy, khi nhà quản lý Khu vực Phía Tây chấp nhận cơ hội đầu tư mới, cả khu vực và Tổng công ty G đều có lợi. Điều này thể hiện tính thống nhất giữa mục tiêu của khu vực và mục tiêu của Tổng công ty G. Điều gì sẽ xảy ra nếu nhà quản lý Khu vực Phía Tây được đánh giá hiệu quả quản lý thông qua chỉ tiêu ROI? Hãy lưu ý rằng, sức sinh lời hiện t

nhà quản lý sẽ bác bỏ bất kỳ cơ hội đầu tư nào có sức sinh lời dưới 20%. Do vậy, chắc chắn rằng nhà quản lý Khu vực Phía Tây sẽ không chấp nhận cơ hội đầu tư mới vì cơ hội đầu tư này chỉ đưa về sức sinh lời 16%. Tuy nhiên, việc bác bỏ cơ hội đầu tư này, xét trên tổng thể của Tổng công ty G là không có lợi. Do vậy, chúng ta có thể nhận thấy rằng, khi dùng ROI để đánh giá hiệu quả quản lý, lợi ích của các đơn vị/bộ phận trực thuộc và lợi ích chung của tổ chức có thể không thống nhất. **Nhược điểm:** ách tính thu nhập thặng dư có một điểm hạn

## C

h hiệu quả hoạt thiên về các bộ

ô lớn hơn thường có thu nhập thặng dư cao hơn các bộ phận có quy mô nhỏ, và dĩ nhiên không phải vì chúng được điều hành tốt hơn mà chỉ đơn giản là vì vốn được sử dụng nhiều hơn. Để minh họa, chúng ta xem xét số liệu về thu nhập thặng dư của hai trung tâm đầu tư X và Y sau

Bộ phận X Bộ phận Y Vốn đầu

## G

Thu nhập thặng dư	\$20.000	\$15.000
quan sát thấy rằng bộ phận X có thu nhập thặng dư, \$20.000, cao hơn th		

đư cao hơn là do quy mô vốn của nó lớn hơn chứ không phải do chất lượng quản lý tốt hơn. Bộ phận Y có quy mô nhỏ hơn nhưng được quản lý tốt hơn vì nó có khả năng sinh ra thu nhập thặng dư gần bằng với thu nhập thặng dư của bộ phận X chỉ với số vốn bằng 1/4 vốn đầu tư của bộ phận X. Nói tóm lại, cả ROI và RI đều có những hạn chế nhất định trong việc đánh giá hiệu quả hoạt động của các trung tâm

ti

ủa của các trung tâm đầu tư có qui mô khác nhau. Vì vậy, các doanh nghiệp sẽ sử dụng phối hợp hai phương pháp đánh giá này. Ngoài ra, những tiêu chuẩn đánh giá khác, bao gồm cả những chỉ tiêu tài chính và phi tài chính (như mức tăng trưởng doanh thu, thị phần,...) có thể kết hợp sử dụng để đánh giá. **7.3. Xác định giá chuyển nhượng.**

7

Trong các doanh nghiệp/công ty chuyển nhượng hàng hoá và dịch vụ

hoá và dịch vụ giữa các đơn vị/bộ phận trong

fer price). Giá chuyển nhượng giữa các đơn vị trong tổ chức ảnh hưởng đến kết quả hoạt động của cả bộ phận chuyển nhượng lẫn bộ phận được chuyển nhượng, do vậy sẽ ảnh hưởng đến việc đánh giá

Khi các nhà quản lý có thẩm quyền quyết định nên bán cho khách hàng bên ngoài doanh nghiệp hay bán cho các đơn vị bên trong doanh nghiệp, giá chuyển nhượng phải được thiết lập sao cho các mục tiêu của các đơn vị phù hợp với những

nghiệp. 7.3.2. Nguyên tắc chung định giá chuyển nhượng Mục tiêu của nhà quản lý trong việc thiết lập giá chuyển nhượng là thúc đẩy tính phù hợp mục tiêu giữa

à dịch vụ. Để đảm bảo điều này, nguyên tắc chung

au:

S

Trong trường hợp thị trường bên ngoài có khả năng tiêu thụ toàn bộ sản phẩm (bộ phận chuyển nhượng không còn năng lực nhận rời), chi phí cơ hội của việc chuyển nhượng nội bộ chính là số dư đảm phí bị thiệt hại nếu sản phẩm được bán ra bên ngoài

Trong trường hợp bộ phận chuyển nhượng còn năng lực nhận rời, chi phí cơ hội sẽ bằng 0 (không). Do vậy giá chuyển nhượng nội bộ có thể được tính bằng chi phí biến đổi vì bộ phận chuyển nhượng không bị hy sinh số dư đảm phí.

7.3.3. Xác định giá chuyển nhượng theo giá thị trường. Nhiều doanh nghiệp sử dụng chính sách định giá chuyển

và trung tâm đầu tư, và thuận tiện để đánh giá thực hiện

một tổ chức. Giá chuyển nhượng theo giá thị trường cho biết được sự đóng góp của từng đơn vị vào lợi nhuận chung của cả doanh nghiệp. Bằng việc sử dụng giá thị trường để điều hành các quá trình chuyển nhượng, tất cả các bộ phận hoặc đơn vị đều có khả năng thu được lợi nhuận trên vốn bỏ ra chứ không chỉ có khâu cuối cùng của quá trình chuyển nhượng. Cách tính

g cũng giúp cho người quản lý quyết định khi nào nên chuyển nhượng và những quyết định đúng đắn cho những vấn đề có liên quan đến sự chuyển nhượng có thể phát sinh mỗi ngày. Chúng ta sẽ lấy một thí dụ để minh họa cho việc xác định giá chuyển nhượng theo giá thị trường. Giả sử

ử dụng công thức xác định giá chuyển nhượng này, bộ phận chuyển nhượng

bộ phận B trong công ty hoặc bán khách hàng bên ngoài thị trường. Chi phí và thu nhập của hai bộ phận A và B được cho như sau: Bộ phận A

Giá bán



hả biến	loại "sản phẩm"
như của A	
Chi phí khả biến khác	\$40
dùng trong quá trình c	giữa

p  
phần A có thể thu được khi bán sản phẩm ở thị trường và cũng chính là giá mà bộ phận B phải bỏ ra để mua loại sản phẩm giống như A sản xuất từ nguồn cung ứng bên ngoài. Giá này cũng thỏa mãn công thức đã trình bày trong mục 7.3.2. Trong trường hợp này, giá thị trường \$25/1 sản phẩm là mức giá chuyển nhượng chấp nhận được giữa hai bộ phận. Các kết quả của sự chuyển nh

Bộ phận A Bộ phận B Công ty

n	\$15	\$40	\$55
Giá chuy		\$25	
Số dư đảm phí đơn vị	\$10	\$35	\$45
ố dư đảm phí thực hiệ	àn cô	45/1	ằng v

g  
năng chỉ rõ một phần của số dư này do những nỗ lực của bộ phận A và một phần là do những nỗ lực của bộ phận B. Trong trường hợp vừa trình bày ở trên, chúng ta giả sử rằng có sự nhất trí hoàn toàn về giá trong thị trường. T

thường phá vỡ khi nhà cung ứng bên ngoài quyết định giảm giá vì một lý do nào đó. Trở lại thí dụ của ở phần trên, chúng ta hãy giả sử rằng người cung ứng bên ngoài đồng ý bán hàng cho bộ phận B với giá chỉ là \$20/1 sản phẩm. Trong trường hợp này, bộ phận A có nên giảm giá xuống còn \$20 để giữ việc kinh doanh với bộ phận B hay không? Câu trả lời sẽ tùy thuộc vào việc bộ phận A đã hoạt động hết công suất hay chưa? Có hai trường hợp xảy: **Trường hợp: Bộ phận A đã hoạt động hết công suất** Nếu

ngoài nếu chọn cung cấp sản phẩm cho bộ phận B. Giá

h cho bộ phận vẫn là \$25 (bao gồm chi phí khả biến là \$15 cộng với số dư đảm phí của một đơn vị do hủy bỏ việc bán ra bên ngoài là \$10). Tuy nhiên, khi bộ phận A tính giá chuyển nhượng cho bộ phận B là \$25/1 sản phẩm thì bộ phận B sẽ không chấp nhận vì bộ phận A không th

ận B là chỉ mua với giá \$20/1 sản phẩm. Do vậy, bộ phận B sẽ chọn mua sản phẩm từ nhà cung ứng bên ngoài với giá \$20/1 sản phẩm. Tóm lại, trong trường hợp này, sự chuyển nhượng sẽ không được thực hiện giữa bộ phận A và B.

**Trường hợp: Bộ phận A đã hoạt động chưa hết công suất** Khi bộ p  
í hội của bộ phận A có thể bằng 0.

Trở lại thí dụ trên, giả sử rằng nhà cung ứng bên ngoài đồng ý cung bán hàng cho bộ phận B với mức giá \$20/1 sản phẩm và b

ng như cầu về lượng hàng cần mua của bộ phận B. Giá chuyển nhượng thấp nhất được xác định là: Giá chuyển nhượng = \$15 + 0 = \$15

n ảnh giới hạn thấp nhất đối với mức giá chuy thể dao động trong khoảng từ \$15 đế

ta có một phạm vi chuyển nhượng để thực hiện như sau: **\$15** Phạm vi giá

Cn B hay không?

y vì chấp nhận cái giá \$20 cho các sản phẩm của mình, bộ phận A có thể sử dụng năng lực nhàn rỗi của mình để sản xuất loại sản phẩm khác mang lại lợi nhuận cao hơn. Ngược lại, nếu bộ phận A quyết định không giảm giá xuống \$20 như giá thị trường bên ngoài thì bộ phận

B có bị buộc phải mua sản phẩm nội bộ với giá cao h

âu trả lời cũng là không. Khi bộ phận bán không thỏa mãn được điều kiện về giá mua thì bộ phận mua được quyền tự do mua sản phẩm từ nhà cung ứng bên ngoài. Tuy nhiên, nếu bộ phận A còn năng lực sản xuất nhàn rỗi trong khi bộ phận B lại mua sản phẩm từ nhà cung cấp bên ngoài, thì khi đó bộ phận bán, có thể cả bộ ph

hiên cả công ty đều không có lợi. Trong thí dụ này, nếu bộ phận A từ chối đáp ứng giá \$20 thì cả nó và công ty sẽ mất \$5 số dư đảm phí cho một đơn vị của năng lực nhà rỗi. Tóm lại, khi còn thừa năng lực sản xuất thì cần phải cố gắng để thương lượng một mức giá có thể chấp nhận được cho cả bên mua và bên bán để việc kinh doanh trong nộ

g ty được thực hiện nhằm đem lại kết quả tốt nhất cho công ty. Như đã trình bày, trong trường hợp này mức giá chuyển nhượng có thể chấp nhận được giữa bộ phận A và B dao động từ \$15 đến \$20. 7.3.4. Xác định giá c

g lượng giữa các đơn vị trực thuộc. Giá thương lượng được sử d

g hợp không có mức giá thị trường nào có thể sử dụng được. Giá thương lượng là giá thỏa thuận giữa bộ phận mua và bộ phận bán khi chuyển nhượng sản phẩm trong nội bộ doanh nghiệp. Nhà quản lý hoặc đại d

gia vào quá trình chuyển nhượng sản phẩm tiến hành đàm phán với nhau để thống nhất mức giá chuyển nhượng. Mức giá chuyển nhượng được xác lập tùy thuộc vào sự đàm phán của các bộ phận và phụ thuộc vào tình hình hoạt động hiện tại của các bộ phận tham gia vào quá trình chuyển nhượng (chẳng hạn như bộ phận bán còn năng lực nhàn rỗi hay không). Sự dụng giá chuyển nhượng là giá thương lượng có một nhược điểm lớn. Việc đàm phán và th

g tới

ng tổ

trong tổ chức. Điều này gây tổn thất đến sự hợp tác và thống nhất trong tổ chức. 7.3.5. Xác định giá chuyển nhượng theo chi phí Nhiều tổ chức không sử dụng phương pháp xác định giá chuyển nhượng theo giá

g hoặc theo sự đàm phán, họ định giá chuyển nh

g tính theo cách này có thể chỉ căn cứ trên các chi phí khả biến liên quan, hoặc chi phí toàn bộ. **Sử dụng chi phí khả biến:** Giá chuyển nhượng nội bộ được thiết lập bằng các chi phí biến đổi đ

**Sử dụng chi phí toàn bộ:** Giá chuyển nhượng được xác định bằng chi phí biến đổi của sản phẩm, cộng với các chi phí

í sản xuất khả biến đơn vị để sản xuất sản phẩm ở bộ phận chuyển nhượng là \$7.5 và tổng chi phí sản xuất cố định là \$500.000. Khối lượng sản phẩm sản xuất là 200.000 đơn vị. Giá thành toàn bộ của sản phẩm sẽ là: Giá thành toàn bộ = Chi phí biến đổi đơn vị + Chi phí cố định đơn vị = \$7.5 + \$5

= \$10.0

ợng nội bộ sẽ

Theo phương pháp này, giá chuyển như

Mặc dù phương pháp xác định giá chuyển nhượng theo chi phí dễ sử dụng g phổ biến trong thực tế, phương pháp này không được khuyến khích

n

ng pháp này có nhiều nhược điểm: - Sử dụng chi phí làm căn cứ tính giá chuyển nhượng có thể đưa tới những quyết định sai lầm trong một doanh nghiệp,

p. - Việc lấy chi phí để xác định giá chuyển nhượng còn có một khuyết điểm nữa là bộ phận duy

bên ngoài công ty. Những bộ phận khác (các bộ phận chuyển nhượng) không có lợi nhuận,

do vậy việc đánh giá sự thực hiện theo ROI hoặc theo thu nhập thặng dư sẽ không được thực hiện.  
- Ngoài ra, có nhiều ý kiến phê phán rằng, việc lấy chi phí làm giá chuyển nhượng sẽ không khuyến kh

bộ phận khác một cách đơn giản, khi đó sẽ không khuyến khích bất kỳ ai kiểm soát chi phí. Bộ phận thực hiện khâu tiêu thụ cuối cùng phải gánh chịu tất cả các chi phí bao gồm cả sự lãng phí và không hiệu quả của các bộ phận trước đó và hậu quả là tỷ lệ hoàn vốn của nó sẽ ở vị trí kém hơn khi đem so sánh với các đối thủ cạnh tranh. Để hạn chế những điểm hạn chế trên, các nhà quản lý thường căn cứ trên chi phí tiêu chuẩn thay cho chi phí thực tế và sử dụng công thức chung (trình bày ở mục

giá chuyển nhượng giữa các bộ phận/đơn vị trong doanh nghiệp

### **Tóm tắt bài giảng**

Hệ thống kế toán trách nhiệm được thiết lập nhằm thúc đẩy tính hợp nhất mục tiêu giữa các nhà quản lý trong các tổ chức phân quyền. Theo quan điểm của hệ thống kế toán trách nhiệm, mọi bộ phận trong một tổ chức có quyền kiểm soát đối với chi phí, hoặc doanh thu, hoặc lợi nhuận, hoặc vốn đầu tư được gọi là một trung tâm trách nhiệm. Những trung tâm có quyền kiểm soát đối với chi phí được xem là các trung tâm chi phí. Những trung tâm có quyền kiểm soát đối với cả chi phí và lợi nhuận được gọi là trung tâm lợi nhuận và những trung tâm có quyền kiểm soát đối với chi phí, lợi nhuận và vốn đầu tư được gọi là trung tâm đầu tư. Thông tin được vận động trong các trung tâm này từ dưới lên, từ các cấp thấp lên các cấp cao hơn về trách nhiệm, thông qua một hệ thống báo cáo thực hiện thống nhất. Báo cáo thực hiện là báo cáo trình bày những kết quả tài chính chủ yếu của các trung tâm trách nhiệm.

Để hệ thống kế toán trách nhiệm phát huy tác dụng trong tổ chức, khía cạnh thông tin nên được nhấn mạnh, hơn là khía cạnh trách nhiệm. Điều này có nghĩa là mục tiêu quan trọng của hệ thống kế toán trách nhiệm là cung cấp thông tin cho các nhà quản lý để họ điều hành và quản lý bộ phận mình phụ trách một cách hiệu quả.

Sức sinh lời của vốn đầu tư - ROI được công nhận phổ biến là một công cụ để đánh giá hiệu quả của một trung tâm đầu tư vì nó tổng hợp nhiều phương diện về trách nhiệm của người quản lý một trung tâm đầu tư. Một phương pháp khác được sử dụng đánh giá việc thực hiện của người quản lý trung tâm đầu tư là sử dụng chỉ tiêu thu nhập thặng dư – RI. Những công ty sử dụng thu nhập thặng dư để đánh giá quản lý nhấn mạnh rằng phương pháp này khuyến khích đầu tư có lợi trong rất nhiều trường hợp mà cách dùng ROI lại không khuyến khích đầu tư.

Giá chuyển nhượng liên quan đến giá được tính cho một sản phẩm chuyển nhượng hoặc một dịch vụ giữa hai đơn vị trong cùng một tổ chức. Việc xác định giá chuyển nhượng có thể căn cứ trên chi phí của sản phẩm được chuyển nhượng, hoặc giá thị trường của sản phẩm được chuyển nhượng, hoặc giá thương lượng giữa bộ phận mua và bộ phận bán. Giá chuyển nhượng thích hợp nhất là giá thị trường hoặc giá thương lượng. Việc sử dụng giá thị trường hoặc giá thương lượng trong quá trình chuyển nhượng giữa các đơn vị tạo điều kiện thuận lợi cho việc đánh giá kết quả thực hiện vì nó cho phép cả bên mua và bên bán được đối xử như là những đơn vị độc lập.

### **Câu hỏi ôn tập và bài tập**

Câu hỏi ôn tập

1. Sự phù hợp mục tiêu của tổ chức là gì? Hãy giải thích vì sao sự phù hợp mục tiêu đóng vai trò quan trọng đối với hoạt động của tổ chức.
2. Mục tiêu quan trọng nhất của nhân viên kế toán quản trị khi xây dựng hệ thống kế toán trách nhiệm trong một tổ chức là gì?
3. Hệ thống kế toán quản trị đóng góp vào sự phù hợp mục tiêu hoạt động của tổ chức như thế nào?
4. Hãy giải thích một phương pháp quản trị có tên gọi là “quản trị theo mục tiêu” (management by objectives – MBO).
5. Liệt kê các lợi ích và chi phí của việc phân cấp quản lý.

6. Định nghĩa và cho thí dụ về các trung tâm trách nhiệm sau đây: trung tâm chi phí, trung tâm doanh thu, trung tâm lợi nhuận, và trung tâm đầu tư.
7. Theo bạn, khi nào một trung tâm lợi nhuận sẽ trở thành một trung tâm đầu tư?
8. Làm thế nào để hệ thống kế toán trách nhiệm có những ảnh hưởng tích cực đến hành vi và thái độ của nhà quản lý?
9. Báo cáo thực hiện (performance report) là gì? Hãy trình bày trình tự và phương pháp thiết lập báo cáo thực hiện trong tổ chức.
10. Chỉ tiêu nào được sử dụng để đánh giá hiệu quả của trung tâm đầu tư? Chỉ tiêu này được tính toán như thế nào?
11. Bằng cách nào nhà quản lý của Công ty bia Huda - Huế có thể cải thiện tỷ suất sinh lời trên vốn đầu tư – ROI của công ty?
12. Thu nhập thặng dư – RI của một trung tâm đầu tư được tính toán như thế nào? Cho một thí dụ minh họa cho việc tính toán này? Thông tin nào được sử dụng khi tính toán RI mà không được sử dụng khi tính ROI?
13. Nhược điểm của việc sử dụng ROI để đánh giá hiệu quả hoạt động của một trung tâm đầu tư là gì? Chỉ tiêu thu nhập thặng dư – RI sẽ khắc phục nhược điểm này như thế nào?
14. Khi sử dụng RI làm chỉ tiêu để so sánh hiệu quả của các trung tâm đầu tư, nhược điểm của việc này là gì? Cho một thí dụ minh họa.
15. Hãy cho biết vì sao ROI hoặc RI của một trung tâm đầu tư có thể có xu hướng tăng theo thời gian? Hiện tượng này có thể dẫn đến hành động không mong muốn nào của nhà quản lý?
16. Trong tính toán ROI của một trung tâm đầu tư, thành phần dưới mẫu số (vốn đầu tư) thường được tính theo giá trị còn lại của tài sản thay vì nguyên giá của tài sản. Hãy cho biết tính hợp lý của việc này?
17. Một số nhà quản lý thì cho rằng khi tính toán ROI, vốn đầu tư nên được tính theo nguyên giá mà không nên sử dụng giá trị còn lại? Vì sao?
18. Theo bạn, ngoài việc sử dụng ROI và RI để đánh giá hiệu quả của trung tâm đầu tư, những chỉ tiêu nào khác có thể sử dụng (liệt kê ít nhất 3 chỉ tiêu)?
19. Sự phân biệt giữa việc đánh giá hiệu quả hoạt động của một trung tâm đầu tư và đánh giá hiệu quả quản lý của nhà quản lý trung tâm đầu tư đó là quan trọng. Hãy giải thích vì sao?
20. Mục tiêu quan trọng của nhân viên kế toán quản trị trong việc lựa chọn một chính sách định giá chuyển nhượng là gì?
21. Hãy phân tích nguyên tắc chung trong xác định giá chuyển nhượng?
22. Liệt kê và giải thích về các phương pháp xác định giá chuyển nhượng.
23. Khi bộ phận chuyển nhượng (bộ phận bán) còn thừa năng lực sản xuất, theo nguyên tắc chung trong xác định giá chuyển nhượng thì giá chuyển nhượng được thiết lập như thế nào?
24. Theo bạn, khi đơn vị mua sản phẩm từ một đơn vị khác trong nội bộ doanh nghiệp và không có mức giá thị trường nào có thể thiết lập cho sản phẩm này, giá chuyển nhượng sẽ được xác định bằng cách nào?
25. Nhược điểm việc xác định giá chuyển nhượng theo chi phí là gì? Bằng cách nào để khắc phục nhược điểm này?

## Bài tập

**Bài tập 1:** Trong mỗi một loại hình tổ chức sau đây, bạn hãy thảo luận những ưu điểm và nhược điểm của việc phân cấp trong quản lý tổ chức? Nếu bạn là nhà quản lý cấp cao của tổ chức, bạn sẽ chọn mô hình quản lý tập trung hay phân tán (phân cấp)?

1. Một công ty đa quốc gia (ví dụ: Coca-cola)

2. Chuỗi cửa hàng bán thức ăn nhanh (ví dụ như Mc-Donald)
3. Một trường Đại học (ví dụ: Trường Đại học Kinh tế Huế)
4. Một bệnh viện (ví dụ: Bệnh viện trung ương Huế)
5. Một đài truyền hình (ví dụ: Đài truyền hình Việt Nam)

**Bài tập 2:** Đối với mỗi một bộ phận/đơn vị dưới, hãy cho biết nó thuộc loại trung tâm trách nhiệm nào?

1. Công ty Điện lực III ở Đà Nẵng (trực thuộc Tổng Công ty Điện lực Việt Nam)
2. Bưu điện Tỉnh Thừa Thiên Huế (là đơn vị trực thuộc Tổng công ty Bưu chính Việt Nam)
3. Một văn phòng bán vé máy bay (của Việt Nam Airlines).
4. Nhà máy đóng chai của Công ty Coca-cola Việt nam.
5. Phân xưởng sản xuất của Công ty Bia Huda Huế.
6. Trường Đại học Kinh tế của Đại học Huế.
7. Văn phòng Tỉnh uỷ của Tỉnh Thừa Thiên Huế.
8. Một rạp chiếu phim của một Công ty điện ảnh.

**Bài tập 3:** Tập đoàn Xerox quyết định thay đổi Bộ phận phân phối và hậu cần từ một trung tâm chi phí thành một trung tâm lợi nhuận. Bộ phận này có chức năng quản lý hàng tồn kho và cung cấp các dịch vụ hậu cần cho các bộ phận kinh doanh của công ty. Trước đây, nhà quản lý bộ phận này chỉ chịu trách nhiệm về chi phí hoạt động của bộ phận. Bây giờ Bộ phận này cung cấp/bán các dịch vụ của nó cho các bộ phận khác trong công ty, và nhà quản lý bộ phận được đánh giá thông qua lợi nhuận đạt được của bộ phận. Ban giám đốc tập đoàn Xerox cảm thấy rằng sự thay đổi này là có lợi cho công ty. Sự thay đổi này đã đem lại bầu không khí làm việc và động lực mới trong bộ phận vì quản lý cấp cao của công ty đã giao một số quyền ra quyết định cho cấp thấp hơn.

**Yêu cầu:** Hãy thảo luận về quyết định thay đổi loại hình trung tâm trách nhiệm của Bộ phận phân phối và hậu cần của ban giám đốc tập đoàn Xerox.

**Bài tập 4:** Bộ phận thực phẩm và đồ uống (Food and Beverage Department) của một Khách sạn có ba đơn vị trực thuộc được mô tả trong sơ đồ dưới đây. Tổ Tiệc có chức năng tiếp nhận và tổ chức các buổi tiệc cho khách hàng, nó là một trung tâm doanh thu; Tổ Nhà Hàng có chức năng cung cấp các dịch vụ ăn uống cho khách hàng, nó cũng là một trung tâm doanh thu; và Tổ Bếp chịu trách nhiệm nấu nướng và chuẩn bị thức ăn cho các buổi tiệc và nhà hàng để phục vụ khách hàng, nó là một trung tâm chi phí.

Số liệu ghi nhận được trong tháng ba tại các đơn vị trực thuộc Bộ Phận Thực Phẩm và Đồ Uống như sau:

	*	*
Dự toán	Thực tế	
Tổ Tiệc	\$65.000	\$65.800
Tổ Nhà Hàng	180.000	179.400
Tổ Bếp		
Lương (8.500)	(86.000)	
Thực phẩm (69.000)	(69.000)	
Chi phí chung biến đổi (7.500)	(7.800)	
Chi phí chung cố định (9.000)	(9.300)	

\* Những con số trong ngoặc đơn là chi phí, những con số không đặt trong dấu ngoặc đơn là lợi nhuận.

Yêu cầu: Hãy lập báo cáo thực hiện cho Bộ phận Thực Phẩm và Đồ Uống. Lưu ý rằng, trong bài này chúng ta chỉ lập báo cáo cho Tổ Bếp và Bộ phận Thực Phẩm và Đồ Uống. Hãy vẽ mũi tên để thể hiện mối quan hệ giữa các con số trong báo cáo thực hiện được thiết lập.

**Bài tập 5:** Các số liệu ghi nhận được tại Công ty XYZ trong năm 2005 như sau:

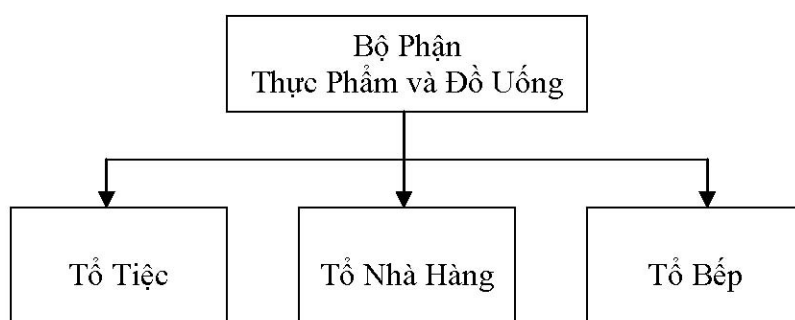
Lợi nhuận \$4.000.000

Doanh thu 50.000.000

Vốn đầu tư bình quân 20.000.000

Yêu cầu

1. Tính tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu, hệ số quay vòng của vốn, và sức sinh lời trên vốn đầu tư của công ty.
2. Hãy chỉ ra hai cách mà nhà quản lý của công ty XYZ có thể sử dụng để tăng ROI của công ty lên thành 25%.
3. Giả sử rằng giá sử dụng vốn của công ty là 10%. Hãy tính thu nhập thặng dư – RI của công ty trong năm 2005.



**Bài tập 6:** Công ty ABC có hai đơn vị trực thuộc, A và B. Bộ phận A chuyển nhượng một phần sản phẩm của nó cho Bộ phận B theo mức giá chuyển nhượng xác định trước. Năm 2005, chi phí khả biến đơn vị tiêu chuẩn của Bộ phận A là \$300/sản phẩm. Hiện tại Bộ phận A không còn năng lực nhàn rỗi và bộ phận này có thể bán toàn bộ sản phẩm của nó cho khách hàng bên ngoài với giá \$380/sản phẩm.

Yêu cầu

1. Hãy xác định giá chuyển nhượng dựa theo nguyên tắc chung trong xác định giá chuyển

nhượng.

2. Giá chuyển nhượng sẽ thay đổi như thế nào nếu Bộ phận A không còn năng lực nhân rồi.

**Bài tập 7:** Liên hệ với bài tập 6. Chi phí toàn bộ của Bộ phận A là \$340 (chi phí khả biến đơn vị là \$300 và chi phí cố định phân bổ cho mỗi sản phẩm là \$40). Giá chuyển nhượng mà Bộ phận A tính cho Bộ phận B là \$374 (bằng chi phí sản xuất, cộng với mức lãi 10% trên chi phí).

Bộ phận B có một đơn hàng đặc biệt, có thể bán sản phẩm với giá \$465/sản phẩm. Khi tiếp nhận sản phẩm do bộ phận A cung cấp, Bộ phận B tiếp tục sản xuất để tạo ra sản phẩm cuối cùng. Chi phí phát sinh thêm tại bộ phận B tính cho mỗi sản phẩm là \$100. Cả hai bộ phận đều còn năng lực sản xuất nhân rồi.

Yêu cầu

1. Theo bạn, nhà quản lý Bộ phận B sẽ tiếp nhận hoặc từ chối đơn hàng? Vì sao?
2. Xét trên tổng thể lợi ích của công ty ABC, quyết định của nhà quản lý Bộ phận B là có lợi hay không? Vì sao?
3. Bạn hãy thử đề xuất một mức giá chuyển nhượng có lợi cho công ty.

**Bài tập 8:** Số liệu được ghi nhận tại Công ty thương mại X trong năm 2005 như sau:

Doanh thu \$2.000.000

Giá vốn hàng bán 1.100.000

Chi phí hoạt động 800.000

Vốn đầu tư bình quân 1.000.000

Yêu cầu:

1. Tính tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu, hệ số quay vòng của vốn, và sức sinh lời trên vốn đầu tư của công ty trong năm 2005.
2. Nếu doanh thu và vốn đầu tư trong năm tới (năm 2006) vẫn giữ nguyên như năm 2005, để tăng ROI của công ty lên thành 15% thì tổng chi phí của công ty phải được cắt giảm đến mức nào?
3. Giả sử chi phí đã được cắt giảm. Hãy tính tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu của công ty năm 2006 và chỉ ra chỉ tiêu này đã cải thiện ROI của công ty như thế nào?

**Bài tập 9:** Số liệu về tình hình kinh doanh của công ty X trong năm 2004 như sau:

Chi phí biến đổi đơn vị = 30.000đ

Chi phí cố định = 320.000.000đ

Giá bán đơn vị = 50.000đ

Vốn hoạt động bình quân = 500.000.000đ

Sản lượng tiêu thụ (cái) = 20.000

Yêu cầu:

1. Hãy thiết lập báo cáo kết quả kinh doanh theo số dư đảm phí của công ty trong năm 2004. Tính sức sinh lời trên vốn đầu tư – ROI công ty đạt được trong năm 2004.
2. Hãy tính lại tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu, hệ số quay vòng tài sản và ROI của công ty

trong từng trường hợp sau đây (từng trường hợp được xét độc lập nhau):

- a). Công ty có khả năng tiết kiệm được chi phí lao động trực tiếp 10.000.000đ mỗi năm bằng cách thuê mướn lao động rẻ hơn.
- b). Công ty có thể cắt giảm mức tồn kho bình quân 100.000.000đ mỗi năm bằng cách áp dụng mô hình tồn kho tối ưu.
- b) Công ty dự định sẽ tăng chi phí quảng cáo lên thêm 20.000.000đ mỗi năm để thúc đẩy việc tiêu thụ sản phẩm. Với cách làm này, công ty hy vọng doanh số sẽ tăng lên 10%. Công ty nên thực hiện quyết định này hay không? Nếu thực hiện thì ROI mà công ty đạt được sẽ là bao nhiêu?

**Bài tập 10:** Công ty N có hai đơn vị trực thuộc. Số liệu về kết quả hoạt động của hai đơn vị trong năm 2005 được ghi nhận như sau:

Đơn vị I	Đơn vị II
Lợi nhuận \$200.000	\$900.000
Vốn đầu tư bình quân 1.000.000	6.000.000

Yêu cầu:

1. Nếu sử dụng ROI là tiêu chuẩn đánh giá hiệu quả của hai đơn vị, đơn vị này sẽ được đánh giá hoạt động hiệu quả hơn trong năm 2005?
2. Giả sử rằng giá sử dụng vốn của công ty là 10%. Đơn vị nào sẽ được đánh giá hoạt động thành công hơn trong năm 2005 theo tiêu chuẩn thu nhập thặng dư?
3. Với giá sử dụng vốn của công ty là bao nhiêu thì thu nhập thặng dư trong năm 2005 của hai đơn vị sẽ bằng nhau?

**Bài tập 11:** Tổng công ty H quyết định đầu tư \$100.000 vào một thiết bị mới cho một đơn vị trực thuộc, Công ty X, hai năm trước đây. Vào thời điểm đó, nhân viên của bộ phận kế toán của Công ty X đã chỉ ra rằng thiết bị mới này sẽ tiết kiệm cho công ty \$36.400 chi phí hoạt động hàng năm trong thời đoạn 5 năm. Trước khi có thiết bị mới này, sức sinh lời trên vốn đầu tư ROI của công ty là 20%.

Nhà quản lý công ty đã tin tưởng rằng thiết bị này phát huy tác dụng như mong đợi. Tuy nhiên, báo cáo thực hiện công việc của công ty cho thấy rằng sức sinh lời trên vốn đầu tư của công ty trong năm đầu tiên đưa thiết bị mới vào sử dụng không được cải thiện như mong muốn. Nhà quản lý yêu cầu bộ phận kế toán cung cấp các thông tin liên quan đến thiết bị được đầu tư để tìm nguyên nhân vì sao việc đầu tư này không cải thiện ROI của công ty.

Bộ phận kế toán có khả năng cung cấp các thông tin liên quan đến sự đóng góp của thiết bị vào kết quả hoạt động của công ty. Báo cáo được kế toán soạn thảo và cung cấp cho nhà quản lý vào cuối năm thứ nhất như sau:

Chi phí hoạt động được cắt giảm do sử dụng thiết bị mới \$36.400
Trừ: Khấu hao thiết bị 20.000
Phần đóng góp (Lợi nhuận tăng thêm) \$16.400
Vốn đầu tư đầu năm \$100.000
Vốn đầu tư cuối năm \$80.000
Vốn đầu tư bình quân \$90.000

$$ROI = \$16.400/90.000 = 18.2\%$$



Nhà quản lý cảm thấy ngạc nhiên vì ROI qua thấp, trong khi thiết bị vận hành tốt và cắt giảm chi phí hoạt động hàng năm cho công ty. Nhân viên kế toán quản trị của bộ phận kế toán giải thích với nhà quản lý rằng sức sinh lời trên vốn đầu tư – ROI được sử dụng để đánh giá hiệu quả hoạt động khác với sức sinh lời được sử dụng trong các quyết định đầu tư.

Yêu cầu: Hãy thảo luận các vấn đề liên quan đến chỉ tiêu ROI được sử dụng làm tiêu chuẩn để đánh giá hiệu quả hoạt động của một bộ phận. Nhà quản lý công ty X sẽ quyết định như thế nào trong tương lai khi có một đề nghị mua một thiết bị mới tương tự? Vì sao?