

ĐẠI HỌC QUỐC GIA HÀ NỘI  
**TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ**  
**TS. Nguyễn Thị Minh Tâm**

**GIÁO TRÌNH**  
**KẾ TOÁN QUẢN TRỊ**

Hà Nội, 2008

## LỜI NÓI ĐẦU

Kế toán là một bộ phận cấu thành quan trọng của hệ thống công cụ quản lý kinh tế tài chính đối với mỗi quốc gia. Kế toán có vai trò tích cực trong việc quản lý vốn và tài sản; điều hành và kiểm soát các hoạt động kinh tế, tài chính; cung cấp một hệ thống thông tin cần thiết cho việc ra các quyết định kinh tế của các đối tượng ở cả trong và ngoài doanh nghiệp. Như vậy, kế toán có vai trò vô cùng quan trọng không chỉ đối với hoạt động tài chính Nhà nước, mà còn hết sức cần thiết và quan trọng đối với hoạt động tài chính của bản thân doanh nghiệp.

Nền kinh tế thị trường của Việt Nam đang bước vào thời kỳ hội nhập toàn diện với nền kinh tế thế giới, vấn đề quản trị doanh nghiệp trong cơ chế mới này càng trở nên quan trọng hơn bao giờ hết. Trong lĩnh vực quản trị doanh nghiệp, người quản lý phải biết phối hợp, tổ chức các hoạt động kinh doanh; kiểm soát mọi hoạt động trong doanh nghiệp; phân tích, đánh giá và ra quyết định nhằm chỉ đạo và hướng dẫn doanh nghiệp hoạt động đạt hiệu quả kinh tế cao nhất. Muốn vậy, nhà quản lý cần phải nắm vững tình hình tài chính của doanh nghiệp thông qua số liệu do kế toán tài chính cung cấp; đồng thời phải biết phân tích, đánh giá đề ra các dự án cho tương lai. Kế toán quản trị là môn học trang bị các kiến thức cần thiết cho các nhà quản trị doanh nghiệp để có thể tổ chức, điều hành, kiểm soát và ra quyết định cho các hoạt động hàng ngày, đồng thời còn đưa ra các dự đoán quan trọng liên quan đến tương lai của doanh nghiệp.

Kế toán quản trị đã hình thành và phát triển ở các nước tiên tiến từ mấy chục năm nay nhưng nó mới xuất hiện ở Việt Nam vài năm gần đây. Cần phải đưa môn học này vào chương trình giảng dạy chính khóa cho sinh viên các ngành kế toán và quản trị doanh nghiệp, nhằm cung cấp kiến thức một cách toàn diện cho sinh viên các chuyên ngành này.

Giáo trình Kế toán quản trị này được tác giả biên soạn dựa vào các tài liệu tham khảo ở cả trong và ngoài nước. Mặc dù đã hết sức cố gắng, nhưng lần đầu xuất bản, chắc chắn sẽ không tránh khỏi những nhược điểm và thiếu sót cả về nội dung và hình thức. Tác giả rất mong nhận được nhiều ý kiến đóng góp của bạn đọc.

Chân thành cảm ơn!

Tác giả

TS. Nguyễn Thị Minh Tâm.

# MỤC LỤC

LỜI NÓI ĐẦU.....	1
CHƯƠNG 1. NHỮNG VẤN ĐỀ CHUNG VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ	3
1.1. Khái niệm, nhiệm vụ và đối tượng của kế toán quản trị .....	3
1.1.1. Khái niệm và mục đích kế toán quản trị .....	3
1.1.2. Nhiệm vụ của kế toán quản trị trong doanh nghiệp .....	4
1.1.3. Đối tượng của kế toán quản trị .....	6
1.2. Phân biệt kế toán tài chính và kế toán quản trị.....	9
1.2.1. Kế toán tài chính.....	9
1.2.2. Kế toán quản trị.....	10
1.2.3. So sánh giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính.....	12
1.3. Bản chất và vai trò của kế toán quản trị .....	16
1.3.1. Bản chất của kế toán quản trị .....	16
1.3.2. Vai trò của kế toán quản trị .....	16
1.4. Các phương pháp nghiệp vụ cơ sở dùng trong kế toán quản trị.....	19
1.4.1. Thiết kế thông tin thành dạng so sánh được.....	19
1.4.2. Phân loại chi phí.....	19
1.4.3. Trình bày mối quan hệ giữa các thông tin kinh tế dưới dạng phương trình.....	19
1.4.4. Trình bày thông tin dưới dạng đồ thị.....	19
1.5. Tóm tắt chương .....	20
CHƯƠNG 2. PHÂN LOẠI CHI PHÍ	21
2.1. Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động.....	21
2.1.1. Chi phí sản xuất.....	21
2.1.2. Chi phí ngoài sản xuất.....	23
2.2. Phân loại chi phí theo mối quan hệ giữa chi phí với các khoản mục trên báo cáo tài chính .....	24
2.2.1. Chi phí sản phẩm.....	24
2.2.2. Chi phí thời kỳ.....	26
2.3. Phân loại chi phí sử dụng trong việc lập kế hoạch và kiểm tra .....	26
2.3.1. Chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp.....	26
2.3.3. Chi phí kiểm soát được và không kiểm soát được.....	26

2.4.	Phân loại chi phí nhằm mục đích ra quyết định .....	27
2.4.1.	Chi phí thích hợp .....	27
2.4.2.	Chi phí chênh lệch .....	27
2.4.3.	Chi phí cơ hội.....	27
2.4.4.	Chi phí chìm.....	28
2.5.	Phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí.....	28
2.5.1.	Chi phí bất biến.....	28
2.5.2.	Chi phí khả biến.....	30
2.5.3.	Chi phí hỗn hợp.....	33
2.5.4.	Hành động của nhà quản trị đối với cách ứng xử của chi phí.....	42
2.6.	Báo cáo kết quả kinh doanh.....	44
2.6.1.	Báo cáo kết quả kinh doanh trong kế toán tài chính.....	44
2.6.2.	Báo cáo kết quả kinh doanh trong kế toán quản trị.....	46
2.7.	Tóm tắt chương .....	47
	<b>CHƯƠNG 3. CÁC PHƯƠNG PHÁP XÁC ĐỊNH CHI PHÍ</b>	48
3.1.	Phương pháp xác định chi phí theo công việc .....	48
3.1.1.	Đối tượng áp dụng .....	48
3.1.2.	Tập hợp chi phí sản xuất .....	49
3.1.3.	Quá trình kế toán chi phí vào sổ sách và xử lý số chênh lệch trên tài khoản Chi phí sản xuất chung .....	54
3.1.4.	Ví dụ minh họa .....	56
3.2.	Phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất .....	65
3.2.1.	Đối tượng áp dụng .....	65
3.2.2.	Tập hợp chi phí sản xuất .....	66
3.2.3.	Xác định sản lượng tương đương .....	68
3.2.4.	Xác định giá thành đơn vị .....	71
3.2.5.	Báo cáo sản xuất .....	72
3.2.6.	Ví dụ minh họa .....	73
3.2.7.	So sánh hai phương pháp trung bình trọng và nhập trước xuất trước	78
3.3.	Tóm tắt chương .....	80
	<b>CHƯƠNG 4. PHÂN TÍCH BIẾN ĐỘNG CHI PHÍ SẢN XUẤT</b>	81
4.1.	Khái niệm, phân loại và tác dụng của chi phí tiêu chuẩn .....	81
4.1.1.	Khái niệm và phân loại chi phí tiêu chuẩn .....	81

4.1.2. Tác dụng của hệ thống chi phí tiêu chuẩn .....	83
4.2. Xây dựng các định mức chi phí sản xuất .....	84
4.2.1. Nguyên tắc và phương pháp xây dựng các định mức tiêu chuẩn ....	84
4.2.2. Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp .....	85
4.2.3. Định mức chi phí nhân công trực tiếp .....	85
4.2.4. Định mức chi phí sản xuất chung .....	86
4.3. Phân tích biến động của các loại chi phí sản xuất .....	87
4.3.1. Mô hình chung .....	87
4.3.2. Phân tích biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp .....	88
4.3.3. Phân tích biến động chi phí nhân công trực tiếp .....	89
4.4. Phân tích biến động của chi phí sản xuất chung .....	90
4.4.1. Kế hoạch linh hoạt .....	91
4.4.2. Phân tích biến động chi phí sản xuất chung khả biến .....	94
4.4.3. Phân tích biến động chi phí sản xuất chung bất biến .....	97
4.5. Tóm tắt chương .....	101
<b>CHƯƠNG 5. PHÂN BỐ CHI PHÍ CỦA CÁC BỘ PHẬN PHỤC VỤ VÀ PHÂN TÍCH</b>	
<b>BÁO CÁO BỘ PHẬN</b>	
5.1. Khái niệm và phân loại .....	102
5.1.1. Khái niệm và phân loại các bộ phận trong một tổ chức .....	102
5.1.2. Các khái niệm chi phí và kết quả trong báo cáo bộ phận .....	103
5.2. Phân bổ chi phí của các bộ phận phục vụ .....	105
5.2.1. Sự cần thiết phải phân bổ hợp lý chi phí của các bộ phận phục vụ ...	105
5.2.2. Các nguyên tắc phân bổ chi phí phục vụ .....	105
5.2.3. Ảnh hưởng của việc phân bổ chi phí phục vụ đến tổng chi phí của các bộ phần chức năng .....	114
5.3. Báo cáo bộ phận .....	115
5.4. Phân tích báo cáo bộ phận theo các phương pháp xác định chi phí .....	118
5.4.1. Phương pháp xác định chi phí .....	118
5.4.2. Báo cáo bộ phận theo các phương pháp xác định chi phí .....	120
5.4.3. Phân tích báo cáo thu nhập bộ phận qua nhiều thời kỳ .....	123
5.5. Tóm tắt chương .....	130
<b>CHƯƠNG 6. PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ CHI PHÍ – KHỐI LƯỢNG – LỢI NHUẬN</b>	<b>131</b>

6.1.	Một số khái niệm cơ bản .....	131
6.1.1.	Số dư đảm phí .....	131
6.1.2.	Tỷ lệ số dư đảm phí .....	133
6.1.3.	Kết cấu chi phí .....	135
6.1.4.	Đòn bẩy kinh doanh .....	137
6.2.	Một số ứng dụng khi nghiên cứu mối quan hệ chi phí – khối lượng – lợi nhuận .....	139
6.2.1.	Thay đổi chi phí bất biến và sản lượng tiêu thụ .....	140
6.2.2.	Thay đổi chi phí khả biến và sản lượng tiêu thụ .....	140
6.2.3.	Thay đổi chi phí bất biến, giá bán và sản lượng tiêu thụ .....	141
6.2.4.	Thay đổi chi phí bất biến, khả biến và sản lượng tiêu thụ .....	141
6.2.5.	Thay đổi chi phí bất biến, khả biến, giá bán và sản lượng tiêu thụ ...	142
6.2.6.	Xác định giá trong những trường hợp đặc biệt .....	142
6.3.	Phân tích điểm hoà vốn .....	143
6.3.1.	Xác định điểm hoà vốn .....	143
6.3.2.	Đồ thị mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận .....	144
6.3.3.	Phân tích lợi nhuận .....	148
6.3.4.	Số dư an toàn .....	149
6.4.	Phân tích kết cấu mặt hàng và hoà vốn .....	150
6.5.	Hạn chế của mô hình phân tích mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận .....	151
6.6.	Tóm tắt chương .....	153
	<b>CHƯƠNG 7. DỰ TOÁN NGÂN SÁCH SẢN XUẤT KINH DOANH</b> .....	154
7.1.	Mục đích, yêu cầu và tác dụng của việc lập dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh .....	154
7.1.1.	Khái niệm .....	154
7.1.2.	Mục đích của dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh .....	155
7.1.3.	Yêu cầu của việc lập dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh .....	158
7.1.4.	Tác dụng của dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh .....	159
7.2.	Trình tự lập dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh và mối quan hệ giữa các dự toán bộ phận .....	160
7.2.1.	Trách nhiệm và trình tự lập dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh .....	160
7.2.2.	Mối quan hệ giữa các dự toán bộ phận .....	162

7.3.	Lập dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh .....	164
7.3.1.	Dự toán tiêu thụ sản phẩm .....	164
7.3.2.	Dự toán sản xuất .....	166
7.3.3.	Dự toán nguyên vật liệu trực tiếp .....	167
7.3.4.	Dự toán chi phí nhân công trực tiếp .....	170
7.3.5.	Dự toán chi phí sản xuất chung .....	172
7.3.6.	Dự toán tồn kho thành phẩm cuối kỳ .....	174
7.3.7.	Dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp .....	175
7.3.8.	Dự toán tiền .....	176
7.3.9.	Dự toán các báo cáo tài chính .....	178
7.4.	Tóm tắt chương .....	182
	<b>CHƯƠNG 8. CÁC QUYẾT ĐỊNH VỀ GIÁ</b>	183
8.1.	Những nhân tố chủ yếu ảnh hưởng đến các quyết định về giá .....	183
8.1.1.	Vai trò của chi phí trong các quyết định về giá .....	183
8.1.2.	Đường biểu diễn của tổng doanh thu và tổng chi phí .....	184
8.2.	Xác định giá bán của các sản phẩm sản xuất hàng loạt .....	185
8.2.1.	Phương pháp xác định giá bán .....	185
8.2.2.	Điều chỉnh giá bán trên thị trường .....	188
8.3.	Xác định giá bán sản phẩm theo thời gian lao động và nguyên vật liệu sử dụng .....	189
8.4.	Xác định giá bán các sản phẩm mới .....	193
8.4.1.	Thực nghiệm tiếp thị sản phẩm mới .....	193
8.4.2.	Các chiến lược định giá sản phẩm mới .....	194
8.5.	Định giá trong các trường hợp đặc biệt .....	195
8.6.	Tóm tắt chương .....	198
	<b>CHƯƠNG 9. THÔNG TIN THÍCH HỢP CHO VIỆC RA QUYẾT ĐỊNH NGẮN HẠN</b>	199
9.1.	Khái niệm và tiêu chuẩn lựa chọn quyết định ngắn hạn .....	199
9.1.1.	Khái niệm quyết định ngắn hạn .....	199
9.1.2.	Tiêu chuẩn lựa chọn quyết định ngắn hạn .....	200
9.2.	Phân tích thông tin thích hợp cho việc ra quyết định ngắn hạn .....	201
9.2.1.	Phân tích thông tin thích hợp .....	201
9.2.2.	Các thông tin không thích hợp với việc ra quyết định ngắn hạn .....	201
9.2.3.	Sự cần thiết phải nhận diện thông tin thích hợp trong việc ra quyết định	

ngắn hạn .....	205
9.3.    Ứng dụng thông tin thích hợp trong việc ra quyết định ngắn hạn .....	205
9.3.1. Lựa chọn quyết định nên loại bỏ hay nên tiếp tục kinh doanh một bộ phận .....	206
9.3.2. Lựa chọn quyết định nên sản xuất hay nên mua ngoài .....	209
9.3.3. Lựa chọn quyết định nên bán ngay hay nên sản xuất tiếp tục .....	211
9.3.4. Lựa chọn quyết định trong điều kiện năng lực sản xuất có giới hạn .....	213
9.4.    Tóm tắt chương .....	218
<b>CHƯƠNG 10. QUYẾT ĐỊNH VỀ ĐẦU TƯ DÀI HẠN</b> .....	219
10.1.    Một số vấn đề có liên quan .....	219
10.1.1. Khái niệm vốn đầu tư dài hạn .....	219
10.1.2. Đặc điểm vốn đầu tư dài hạn .....	220
10.1.3. Các loại quyết định vốn đầu tư dài hạn .....	221
10.1.4. Khái niệm giá trị hiện tại và giá trị tương lai của tiền tệ .....	222
10.2.    Phương pháp hiện giá thuần ( NPV) và ứng dụng trong việc ra quyết định đầu tư dài hạn .....	228
10.2.1. Phương pháp hiện giá thuần .....	228
10.2.2. Ứng dụng phương pháp hiện giá thuần trong việc ra quyết định đầu tư dài hạn .....	230
10.2.3. Hạn chế của phương pháp hiện giá thuần trong việc ra quyết định đầu tư dài hạn .....	234
10.3.    Phương pháp tỷ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian ( IRR) .....	235
10.3.1. Khái niệm và nội dung của phương pháp IRR .....	235
10.3.2. Sử dụng phương pháp IRR trong trường hợp dòng thu phát sinh đều đặn hàng năm .....	236
10.3.3. Sử dụng phương pháp IRR trong trường hợp dòng thu phát sinh hàng năm không đều .....	238
10.4.    Các phương pháp khác chọn quyết định đầu tư dài hạn .....	239
10.4.1. Phương pháp kỳ hoàn vốn .....	239
10.4.2. Phương pháp tỷ suất sinh lời đơn giản .....	242
10.5.    Tóm tắt chương .....	244
<b>DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO</b> .....	245



## Chương 1

### NHỮNG VẤN ĐỀ CHUNG VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

#### 1.1. Khái niệm, nhiệm vụ và đối tượng của kế toán quản trị

##### 1.1.1. Khái niệm và mục đích kế toán quản trị

Các tổ chức trong xã hội dù thuộc nhóm nào cũng đều cần thông tin kế toán để tồn tại, hoạt động và phát triển. Tổ chức doanh nghiệp cần thông tin kế toán để theo dõi chi phí và kết quả kinh doanh trong từng kỳ hạch toán; tổ chức Nhà nước cần thông tin kế toán để đánh giá mức độ cung cấp các dịch vụ phục vụ cộng đồng; tổ chức phi lợi nhuận cần thông tin kế toán để theo dõi hoạt động của tổ chức, xác định mức độ phục vụ xã hội... Như vậy, đối với bất cứ một tổ chức nào thì thông tin kế toán đều có vai trò quan trọng, không thể thiếu đối với hoạt động của tổ chức đó và chính thông tin kế toán lại có ảnh hưởng quyết định đến mức độ đạt được của các mục tiêu.

Chức năng chính của kế toán là cung cấp thông tin kinh tế về một tổ chức. Doanh nghiệp là một tổ chức hoạt động với mục tiêu tìm kiếm lợi nhuận nên thông tin kinh tế của doanh nghiệp càng đa dạng và phức tạp hơn các tổ chức khác. Định nghĩa cơ bản về kế toán đã không xem kế toán là một khoa học mà coi nó như là một nghệ thuật xử lý thông tin với nhiệm vụ chủ yếu là thu thập và ghi chép các thông tin mang tính chất lịch sử. Cùng với sự ra đời của bút toán kép và việc sử dụng thước đo tiền tệ thống nhất, con người đã tạo cho thông tin kế toán có thêm nhiều chức năng mới. Thông tin kế toán từ chỗ chỉ mang tính chất sử liệu đã mang tính chất tư vấn và đặc biệt còn trở thành khoa học dự đoán - một khoa học cho phép thu được những quyết định quản lý tối ưu.

Khoản 3 điều 4 của Luật kế toán đã định nghĩa: “Kế toán quản trị là việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế tài chính theo yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế, tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán”.

Kế toán quản trị nhằm cung cấp các thông tin về hoạt động nội bộ của doanh nghiệp như:

- Chi phí của từng bộ phận ( trung tâm chi phí), chi phí của từng công việc, sản phẩm cụ thể.
- Phân tích đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch về doanh thu, chi phí, lợi nhuận; quản lý tài sản, vật tư, tiền vốn, công nợ.
- Phân tích mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng và lợi nhuận.
- Lựa chọn thông tin thích hợp cho các quyết định ngắn hạn và dài hạn.
- Lập dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh ...

Tất cả các thông tin trên đều nhằm phục vụ việc điều hành, kiểm tra và ra quyết định kinh tế của các nhà quản lý doanh nghiệp. Kế toán quản trị là công việc của từng doanh nghiệp, Nhà nước chỉ hướng dẫn các nguyên tắc, cách thức tổ chức và các nội dung, phương pháp kế toán quản trị chủ yếu, tạo điều kiện thuận lợi cho doanh nghiệp thực hiện...

Tóm lại, có thể định nghĩa: Kế toán quản trị là quá trình xác định, đo lường, tổng hợp, phân tích, chuẩn bị, giải thích và chuyển giao thông tin - giúp cho người điều hành kinh doanh đạt được mục tiêu của doanh nghiệp.

### ***1.1.2. Nhiệm vụ của kế toán quản trị trong doanh nghiệp***

Nhiệm vụ cơ bản của kế toán là cung cấp thông tin kinh tế tài chính cho những người ra quyết định ở cả bên trong và bên ngoài doanh nghiệp. Việc tổ chức hệ thống thông tin kế toán quản trị không bắt buộc phải tuân thủ đầy đủ các nguyên tắc kế toán và có thể được thực hiện theo những quy định nội bộ của doanh nghiệp - nhằm tạo lập hệ thống thông tin quản lý thích hợp theo yêu cầu quản lý cụ thể của từng doanh nghiệp.

Nhiệm vụ cụ thể của kế toán quản trị trong doanh nghiệp bao gồm:

a, Thu thập, xử lý thông tin, số liệu kế toán theo phạm vi, nội dung kế toán quản trị của đơn vị xác định theo từng thời kỳ.

Đối tượng nhận thông tin kế toán quản trị là ban lãnh đạo doanh nghiệp và những người trực tiếp tham gia quản lý, điều hành hoạt động sản xuất kinh

doanh của doanh nghiệp. Doanh nghiệp không bắt buộc phải công khai các thông tin về kế toán quản trị cho các đối tượng ở bên ngoài doanh nghiệp – trừ trường hợp có quy định pháp luật đặc biệt. Phạm vi kế toán quản trị không bị giới hạn và được quyết định bởi nhu cầu thông tin về kế toán quản trị của doanh nghiệp - trong tất cả các khâu của quá trình tổ chức, quản lý sản xuất kinh doanh, lập kế hoạch, kiểm tra, điều hành, ra quyết định... Phạm vi của kế toán quản trị được mở rộng hay bị thu hẹp còn phụ thuộc vào trình độ, khả năng tổ chức công tác kế toán quản trị của mỗi doanh nghiệp. Kỳ kế toán quản trị thường là tháng, quý, năm như kỳ kế toán tài chính. Doanh nghiệp được quyết định kỳ kế toán quản trị khác - theo yêu cầu của mình – có thể là ngày, tuần hoặc bất kỳ thời hạn nào.

b, Kiểm tra, giám sát các định mức, tiêu chuẩn, dự toán.

Kế toán quản trị là phương tiện để ban giám đốc kiểm soát một cách có hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp. Chính vì vậy, kế toán quản trị phải biết xây dựng các định mức kinh tế – kỹ thuật, biết lập dự toán chi phí, tiên liệu kết quả và kiểm tra, giám sát quá trình thực hiện các định mức, tiêu chuẩn, dự toán đã đề ra.

c, Cung cấp thông tin theo yêu cầu quản trị nội bộ của đơn vị bằng báo cáo kế toán quản trị.

Doanh nghiệp được toàn quyền quyết định việc vận dụng các chứng từ kế toán, tổ chức hệ thống sổ kế toán, vận dụng và chi tiết hoá các tài khoản kế toán, thiết kế các mẫu báo cáo kế toán quản trị cần thiết phục vụ cho kế toán quản trị của bản thân doanh nghiệp. Doanh nghiệp được sử dụng mọi thông tin, số liệu của phần kế toán tài chính, để phối hợp và phục vụ cho kế toán quản trị.

d, Tổ chức phân tích thông tin phục vụ cho yêu cầu lập kế hoạch và ra quyết định của ban lãnh đạo doanh nghiệp.

Ban lãnh đạo doanh nghiệp phải lập kế hoạch và ra quyết định đối với toàn bộ các hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Theo đó kế toán

quản trị phải thu thập, xử lý, phân tích thông tin trong suốt quá trình từ lúc mua hàng hoá, nguyên liệu; xác định được chi phí sản xuất và tính giá thành cho từng loại sản phẩm, từng ngành hoạt động, từng loại dịch vụ...; phân tích được kết quả tiêu thụ từng loại sản phẩm, kết quả cung ứng từng loại dịch vụ... từ đó tập hợp được các dữ kiện cần thiết để dự kiến được phương hướng phát triển trong tương lai của doanh nghiệp. Ngoài ra, kế toán quản trị còn phải biết theo dõi, phân tích thông tin thị trường để dự tính một chương trình sản xuất và tiêu thụ hợp lý. Các quyết định về sản lượng sản phẩm sản xuất và tiêu thụ, quyết định về giá bán, quyết định về đầu tư ngắn hạn và dài hạn... của nhà quản lý, phải được dựa trên các thông tin thích hợp do kế toán quản trị lựa chọn và cung cấp.

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

Kế toán là khoa học về bản chất các sự kiện trong hoạt động kinh doanh và mối liên hệ giữa các phạm trù pháp lý và kinh tế. Trong quá trình tái sản xuất xã hội luôn luôn diễn ra mối quan hệ pháp lý giữa Nhà nước với các tổ chức, giữa các tổ chức với nhau hoặc giữa tổ chức với công nhân viên của họ... Các mối quan hệ này được giải quyết theo các điều khoản đã ghi trong luật pháp của Nhà nước như luật doanh nghiệp, luật thương mại, luật kế toán, luật lao động... Mục đích của kế toán là cung cấp những thông tin cần thiết cho việc giải quyết các mối quan hệ kinh tế mang tính pháp lý đó. Về phương diện này, đối tượng của kế toán được hiểu là quyền lợi và nghĩa vụ, vì hoạt động kinh tế thường có nhiều đối tượng tham gia, quyền lợi của đối tượng này sẽ tương ứng với nghĩa vụ của đối tượng khác, hoặc là sự chuyển giao trách nhiệm từ người này sang người khác. Ví dụ: những người giữ tài sản của doanh nghiệp đều phải chịu trách nhiệm trước chủ sở hữu về số tài sản mà họ nhận bảo quản. Khi xuất vật tư, chi tiền... phục vụ cho hoạt động kinh doanh sẽ giảm bớt trách nhiệm của họ trước chủ sở hữu, hay nói cách khác, phần trách nhiệm này đã được chuyển sang cho người tiếp nhận tài sản đó.

Tuy nhiên, về mặt pháp lý, kế toán tài chính mới chỉ quan tâm đến những thông tin mang tính tổng quát, trong khi đó, quá trình quản lý lại đòi hỏi phải đi sâu vào các yếu tố cấu thành những thông tin tổng quát đó. Để đáp ứng yêu cầu này của hoạt động quản lý, kế toán quản trị cần cung cấp các thông tin hết sức cụ thể, chi tiết, như: cơ cấu chi phí phát sinh tại một bộ phận của doanh nghiệp, các yếu tố cấu thành giá bán của một đơn vị sản phẩm, những nguyên nhân ảnh hưởng đến kết quả hoạt động của từng bộ phận trong tổ chức... Tất cả các thông tin chi tiết nói trên tạo điều kiện để kế toán quản trị định hướng cho doanh nghiệp về mặt kinh tế nữa.

Trên thực tế, kế toán thực hiện việc theo dõi các hoạt động kinh doanh một cách trực tiếp thông qua một chu kỳ kế toán bao gồm các bước sau:

- Lập hoặc thu nhận các chứng từ gốc. Lập chứng từ là công việc đầu tiên của kế toán nhằm xác nhận một sự việc kinh tế tài chính đã phát sinh và thực sự hoàn thành. Đối với các nghiệp vụ phát sinh ở bên ngoài thì kế toán phải có trách nhiệm thu nhận các chứng từ gốc về.
- Phân tích nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Đây là bước quan trọng trong chu kỳ kế toán, nó xác định phương thức thích hợp nhất để ghi chép mỗi nghiệp vụ và ghi nhận tác động của nó lên phương trình kế toán.
- Ghi sổ kế toán các số liệu của mỗi nghiệp vụ kinh tế bằng cách định hình các thông tin trên những vật mang thông tin như sổ sách kế toán hoặc những bộ phận ghi chép của máy tính điện tử.
- Phân loại các số liệu theo các mô hình thông tin đã được hoạch định cũng như hệ thống tài khoản kế toán chi tiết phục vụ cho kế toán quản trị.
- Tổng hợp các nghiệp vụ, kiểm tra đối chiếu lẫn nhau để thiết lập các báo cáo kế toán.
- Phân tích các thông tin kế toán làm cơ sở cho việc ra các quyết định quản lý tối ưu.

- Truyền đạt thông tin: thông tin của kế toán không những cần thiết cho những người ra quyết định quản lý ở bên trong doanh nghiệp mà còn cần cho cả những người ở bên ngoài doanh nghiệp, như các nhà đầu tư, cho vay; cơ quan thuế, cơ quan quản lý cấp trên...Tuỳ theo nhu cầu sử dụng thông tin, các loại báo cáo tương ứng sẽ được chuyển đến cho người sử dụng thông tin kế toán.

Môi trường kinh doanh bên ngoài và bên trong là các yếu tố quyết định đến sự hình thành và cơ chế phát huy tác dụng của kế toán. Môi trường bên ngoài ảnh hưởng đến sự hình thành kế toán là môi trường pháp lý trong kinh doanh. Từ phương trình cơ bản của kế toán có thể nhận thấy 3 bộ phận cấu thành hoạt động kinh doanh là tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu. Những thành phần này trong doanh nghiệp luôn chịu sự định chế của luật pháp. Để kiểm tra các đơn vị và cá nhân tham gia vào hoạt động kinh doanh có tuân thủ luật pháp hay không đòi hỏi kế toán phải được xây dựng phù hợp với các yêu cầu kiểm tra và giải quyết các quan hệ pháp lý liên quan đến các thành phần trên - đó chính là kế toán tài chính. Mặt khác, để Ban Giám đốc có thể kiểm tra một cách hiệu quả tình hình hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp mình đòi hỏi kế toán phải tham gia vào việc quản trị doanh nghiệp và phải biết dự đoán kết quả kinh doanh - tức là kế toán phải được xây dựng phù hợp với cả môi trường bên trong của doanh nghiệp nữa.

Môi trường bên trong quyết định đến sự hình thành hệ thống kế toán quản trị - trước hết thể hiện ở tính chất của hoạt động kinh doanh. Mỗi một loại hình kinh doanh đều có nhu cầu thông tin quản trị khác nhau, ví dụ nhu cầu thông tin quản trị của công ty dịch vụ hoàn toàn khác với nhu cầu thông tin quản trị của một doanh nghiệp sản xuất, hay nhu cầu thông tin quản trị của công ty khai thác than cũng hoàn toàn khác với nhu cầu thông tin quản trị của một doanh nghiệp trong ngành xây dựng chẳng hạn... Ngoài ra, phương thức tổ chức và trình độ quản lý cũng là nhân tố quan trọng thuộc môi trường bên trong có ảnh hưởng trực tiếp đến sự hình thành kế toán quản trị. Công tác quản

lý cần những loại thông tin nào? mức độ đến đâu?... - kế toán quản trị theo đó mà xác định cho phù hợp.

## **1.2. Phân biệt kế toán tài chính và kế toán quản trị**

### ***1.2.1. Kế toán tài chính***

Kế toán tài chính được xây dựng dựa trên những nội dung giống nhau của mọi hoạt động kinh doanh của mọi doanh nghiệp. Đó là sự tích tụ của các nguồn tài chính từ những người đầu tư, cho vay, lợi nhuận lưu giữ lại hoặc cấp phát từ ngân sách...để tái đầu tư. Doanh nghiệp sử dụng các nguồn này để mua đất đai, nhà cửa, máy móc thiết bị, nguyên vật liệu, thuê mướn nhân công... để mua hàng hoá hoặc để sản xuất sản phẩm và cuối cùng là tiêu thụ sản phẩm hàng hoá => có doanh thu, thu nhập, doanh nghiệp lại chuyển hoá thành các nguồn tài chính để có thể hoàn lại cho chủ sở hữu dưới hình thức tiền lãi, trả nợ vay, nộp thuế...

Mục tiêu của kế toán tài chính là sắp xếp, ghi nhận, phân tích và diễn đạt các sự kiện kinh tế, pháp lý và giao dịch thương mại bằng thước đo tiền tệ nhằm cung cấp những dữ kiện cần thiết cho việc lập các báo cáo tài chính. Các báo cáo tài chính phải giải đáp được các vấn đề sau:

- Tình hình tài chính của doanh nghiệp
- Kết quả hoạt động của doanh nghiệp
- Tình hình lưu chuyển và sử dụng vốn của doanh nghiệp.

Những báo cáo này nhằm cung cấp thông tin về một thực thể kinh doanh chủ yếu cho những người ở bên ngoài doanh nghiệp, như: những người đang đầu tư hoặc định đầu tư, những người cung cấp tín dụng và hàng hoá, những người phân tích tài chính, các viên chức nhà nước... Tất nhiên, thông tin của kế toán tài chính cũng được các nhà quản trị bên trong doanh nghiệp sử dụng nhưng chủ yếu vẫn là phục vụ cho các đối tượng ở bên ngoài doanh nghiệp. Vì đối tượng sử dụng thông tin của kế toán tài chính chủ yếu ở bên ngoài doanh nghiệp và quyền lợi của họ gắn trực tiếp với lợi ích của doanh nghiệp nên kế

toán tài chính được thiết lập trên cơ sở tuân thủ một cách nghiêm ngặt các chuẩn mực, nguyên tắc và thông lệ kế toán được thừa nhận và bị chi phối bởi định chế pháp luật của nước sở tại. Thông thường các thông tin do kế toán tài chính cung cấp phải được kiểm toán xác nhận trước khi công bố ra bên ngoài.

### ***1.2.2. Kế toán quản trị***

Kế toán quản trị là phương pháp xử lý các dữ kiện kế toán nhằm mục tiêu thiết lập các thông tin cho việc lập dự toán ngân sách về chi phí, doanh thu và kết quả trong một thời kỳ hoạt động; kiểm soát một cách có hiệu quả tình hình hoạt động của các bộ phận trong doanh nghiệp; thực hiện các chức năng chủ yếu của quản lý như chức năng phân tích, dự đoán kế hoạch và chức năng kiểm tra.

*Chức năng phân tích* thể hiện qua việc tính toán, phân tích các chi phí, kết quả và mối quan hệ giữa chúng. Với chức năng này, trước hết chi phí, doanh thu và kết quả được phân tích theo từng mặt hàng, dịch vụ; sau đó lại được phân tích theo từng quá trình kinh doanh như quá trình thu mua, dự trữ, tiêu thụ; cuối cùng lại được phân theo từng ngành, từng lĩnh vực hoạt động như chi phí, doanh thu cho thuê phòng, chi phí, doanh thu phục vụ ăn uống...

Trong các doanh nghiệp sản xuất, việc phân tích chi phí lại đa dạng và phức tạp hơn. Chi phí được hạch toán, phân loại theo các trung tâm chi phí và theo các loại chi phí.

Trung tâm chi phí được hiểu là một giới hạn để tập hợp chi phí phù hợp với quyền hạn và trách nhiệm kiểm soát chi phí của mỗi trung tâm. Cơ cấu các trung tâm chi phí được xác định dựa trên các cơ sở:

- Công nghệ sản xuất: bao gồm các giai đoạn, các bước của dây chuyền công nghệ nhằm xác định giá thành của bán thành phẩm khi chuyển giao hoặc nhập kho.
- Cơ cấu tổ chức sản xuất và cơ cấu các bộ phận hạch toán kinh tế nội bộ: như, các phân xưởng, các đội sản xuất, các bộ phận sản xuất...nhằm xác định rõ kết quả quản lý nội bộ phục vụ cho việc kích thích vật chất.



Ngoài ra, trong mỗi trung tâm chi phí, chi phí lại được phân tích theo tính chất chi phí.

*Chức năng dự đoán kế hoạch.* Mọi hoạt động của doanh nghiệp đều được tiến hành theo các chương trình định trước trong các kế hoạch tác nghiệp, kế hoạch hàng năm và kế hoạch dài hạn. Việc xây dựng kế hoạch ở các doanh nghiệp là hết sức cần thiết xét từ nhiều phương diện:

- Kế hoạch là cơ sở định hướng cũng như chỉ đạo mọi hoạt động kinh doanh, phối hợp các chương trình hoạt động của các bộ phận liên quan.
- Kế hoạch là cơ sở để kiểm tra các hoạt động kinh doanh, mọi khoản tăng giảm so với kế hoạch đều có các nguyên nhân chủ quan và khách quan, hợp lý và không hợp lý.
- Kế hoạch là cơ sở để đánh giá kết quả hoạt động của các bộ phận trong doanh nghiệp. Đó chính là cơ sở tăng cường trách nhiệm vật chất, thực hiện các phương pháp quản lý và điều hành của doanh nghiệp.

Vì vậy kế hoạch phải được xây dựng dựa trên những căn cứ khoa học, trong đó, việc phân tích những thông tin thực hiện của quá trình tuần hoàn và chu chuyển vốn có một ý nghĩa vô cùng quan trọng. Kế toán quản trị phải được tổ chức để thu nhận những thông tin phục vụ cho mục đích này.

*Chức năng kiểm tra.* Kế toán quản trị đóng vai trò kiểm soát hoạt động kinh doanh cả trước, trong và sau khi hoạt động kinh doanh diễn ra. Việc kiểm soát của kế toán quản trị được thực hiện chủ yếu thông qua hệ thống kiểm soát nội bộ nằm ngay trong cơ cấu tổ chức và các quy chế quản lý nội bộ của doanh nghiệp. Mặt khác, việc kiểm soát còn được tiến hành thường xuyên thông qua các phương thức sau:

- Tham gia trong việc ký kết các hợp đồng kinh tế: Kế toán quản trị cho thấy sự cần thiết của nghiệp vụ mua hàng, cung cấp dịch vụ; sự tôn trọng quy định về ký kết hợp đồng, giá cả; cơ sở lập dự toán, thể thức thanh toán, nguồn tài chính trang trải các hợp đồng ...

- Chuẩn chi và lập chứng từ: xem xét tính chất hợp lý, hợp pháp của các nghiệp vụ kinh tế phát sinh thông qua khâu thanh toán hợp đồng; xem xét tiến độ, chất lượng và khối lượng thực hiện phù hợp với các điều khoản quy định...
- Kiểm kê: nhằm phát hiện các khoản chênh lệch giữa thực tế và sổ sách kế toán, tăng cường trách nhiệm vật chất của những người phụ trách vật chất đồng thời đảm bảo tính chính xác của số liệu kế toán.

*Chức năng ra quyết định.* Thông tin kế toán là nhân tố rất quan trọng trong việc ra quyết định, do đó, kế toán có trách nhiệm thu thập các số liệu về chi phí, lợi nhuận để cung cấp cho người quản lý thích hợp. Từ các thông tin chi tiết trên các sổ sách kế toán người quản lý có thể thấy được nơi nào có vấn đề và ở đâu cần phải tập trung để cải tiến việc quản lý hiệu quả hơn.

### ***1.2.3. So sánh giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính***

Điểm giống nhau:

- Kế toán quản trị và kế toán tài chính cùng có đối tượng nghiên cứu là các sự kiện kinh tế và pháp lý diễn ra trong quá trình kinh doanh của doanh nghiệp.
- Kế toán quản trị và kế toán tài chính đều dựa trên hệ thống ghi chép ban đầu của kế toán. Kế toán tài chính căn cứ vào hệ thống ghi chép ban đầu này để xử lý, soạn thảo các báo cáo tài chính cung cấp cho các đối tượng ở bên ngoài doanh nghiệp. Kế toán quản trị căn cứ vào hệ thống ghi chép ban đầu để vận dụng, xử lý nhằm tạo ra các thông tin thích hợp cho các nhà quản trị.
- Kế toán quản trị và kế toán tài chính đều thể hiện trách nhiệm của người quản lý. Kế toán quản trị thể hiện trách nhiệm của người quản lý trong từng bộ phận, từng khâu công việc còn kế toán tài chính thể hiện trách nhiệm của người quản lý trên phạm vi toàn doanh nghiệp.

Điểm khác nhau:

*Về đối tượng sử dụng thông tin:* Đây là yếu tố cơ bản dẫn đến sự khác nhau giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị. Đối tượng sử dụng thông tin của kế toán quản trị là các nhà quản trị ở bên trong doanh nghiệp trực tiếp điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh, còn đối tượng mà kế toán tài chính cung cấp thông tin chủ yếu là những người ở bên ngoài doanh nghiệp quan tâm đến tình hình tài chính của doanh nghiệp. Các đối tác ở bên ngoài, như nhà đầu tư hay chính phủ... cần thông tin kế toán tài chính để ra các quyết định đối với công ty. Còn những người điều hành công ty chịu trách nhiệm lập kế hoạch ngắn hạn để kiểm soát các hoạt động thường nhật và những người đứng đầu công ty chịu trách nhiệm quyết định các chính sách, chiến lược dài hạn hoặc không mang tính thường nhật như: đầu tư thiết bị, định giá sản phẩm và dịch vụ, lựa chọn sản phẩm chiến lược của công ty... Thông tin họ cần là kế toán quản trị.

*Đặc điểm thông tin và yêu cầu thông tin:* Thông tin của kế toán quản trị hướng về tương lai, do đó nhiệm vụ của nhà quản trị là lựa chọn các phương án, đề án dự trù cho một sự kiện sắp xảy ra và quyết định một cách nhạy bén để nắm bắt nhanh cơ hội kinh doanh. Chính vì vậy thông tin kế toán cung cấp cho nhà quản trị thường mang tính linh hoạt, kịp thời và mang tính phù hợp với từng quyết định.

Thông tin của kế toán tài chính hướng về quá khứ, phản ánh những sự kiện đã xảy ra trong quá khứ. Vì đối tượng sử dụng thông tin của kế toán tài chính có quan hệ về lợi ích kinh tế với doanh nghiệp, do đó, thông tin của kế toán tài chính đòi hỏi phải phản ánh một cách trung thực các sự kiện kinh tế tài chính đã diễn ra trong quá trình kinh doanh, mang tính chất khách quan và chính xác.

*Nguyên tắc cung cấp thông tin:* Nếu như thông tin của kế toán tài chính cung cấp ra bên ngoài phải đảm bảo tuân thủ các nguyên tắc, chuẩn mực và thông lệ của kế toán thì ngược lại, thông tin của kế toán quản trị không cần tuân thủ các nguyên tắc chung của kế toán đã được thừa nhận.

*Phạm vi thông tin và đặc điểm của báo cáo:* Kế toán quản trị cung cấp thông tin cụ thể, chi tiết của từng bộ phận, từng khâu công việc trong tiến trình hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, do đó báo cáo của kế toán quản trị mang tính chất đặc biệt, phù hợp với yêu cầu của nhà quản trị - không lệ thuộc vào các quy định về chế độ báo cáo của nhà nước. Kế toán tài chính cung cấp thông tin trên diện rộng cho toàn doanh nghiệp, công ty và tổng công ty. Nhiều loại đối tượng ở bên ngoài sử dụng thông tin của kế toán tài chính, do đó báo cáo của kế toán tài chính phải tuân theo các quy định của nhà nước và đó là các báo cáo bắt buộc như: Bảng cân đối kế toán, báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, báo cáo lưu chuyển tiền tệ và bảng thuyết minh báo cáo tài chính.

*Kỳ hạn lập báo cáo:* Báo cáo tài chính lập định kỳ theo quy định của chế độ báo cáo, còn báo cáo của kế toán quản trị được lập một cách thường xuyên - theo nhu cầu sử dụng thông tin của nhà quản trị.

*Tính pháp lệnh:* Sổ sách, báo cáo của kế toán tài chính phải lập theo chế độ kế toán thống nhất - nếu không đúng chế độ sẽ không được công nhận, do đó có thể nói kế toán tài chính mang tính pháp lệnh cao. Trong khi đó, tính chất của hoạt động kinh doanh, phương thức tổ chức và trình độ quản lý của từng bộ phận trong doanh nghiệp rất đa dạng và phong phú, do đó sổ sách và báo cáo của kế toán quản trị cũng mang tính đặc thù của từng đơn vị - nhằm cung cấp thông tin cho việc ra quyết định kịp thời cho từng lúc, từng nơi của doanh nghiệp - không mang tính pháp lệnh.

*Quan hệ với các ngành khoa học khác:* Kế toán tài chính nhằm sắp xếp, ghi nhận, phân tích, diễn đạt những sự kiện kinh tế pháp lý đã diễn ra trong quá trình kinh doanh bằng phương pháp riêng có của mình nên kế toán tài chính ít có quan hệ với các ngành, các môn khoa học khác. Kế toán quản trị mở rộng hơn kế toán cổ điển và được hình thành dựa trên cơ sở các ngành khoa học

khác nên kế toán quản trị có quan hệ với nhiều môn khoa học như: kinh tế học, thống kê, tài chính, quản trị...

Tổng hợp những điểm giống và khác nhau của kế toán quản trị và kế toán tài chính, ta có bảng sau:

CĂN CỨ PHÂN BIỆT	KẾ TOÁN QUẢN TRỊ	KẾ TOÁN TÀI CHÍNH
Đối tượng sử dụng thông tin	Các nhà quản trị bên trong doanh nghiệp	Các đối tượng ở bên ngoài doanh nghiệp ( là chủ yếu)
Đặc điểm thông tin	Hướng về tương lai, linh hoạt, không quy định cụ thể, sử dụng nhiều thước đo phi giá trị.	Phản ánh quá khứ khách quan, sử dụng thước đo giá trị, độ chính xác cao.
Yêu cầu thông tin	Đòi hỏi tính kịp thời hơn là tính chính xác.	Đòi hỏi tính chính xác cao, khách quan, trung thực.
Nguyên tắc cung cấp thông tin	Không cần tuân theo nguyên tắc chung mà theo nhu cầu của nhà quản trị.	Tuân thủ theo các nguyên tắc, chuẩn mực, thông lệ của kế toán.
Phạm vi thông tin	Từng bộ phận, từng khâu công việc.	Toàn doanh nghiệp.
Đặc điểm báo cáo	Báo cáo đặc biệt, phù hợp cho việc ra quyết định quản lý.	Theo quy định chung của chế độ báo cáo của nhà nước
Kỳ báo cáo	Thường xuyên, theo yêu cầu của nhà quản trị.	Định kỳ, theo quy định của chế độ báo cáo.
Tính pháp lệnh	Không mang tính pháp lệnh	Có tính pháp lệnh
Quan hệ với các ngành khoa học khác	Quan hệ nhiều	Quan hệ ít

Giống nhau	Cùng nghiên cứu quá trình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, cùng sử dụng hệ thống ghi chép ban đầu của kế toán và cùng thể hiện trách nhiệm của người quản lý.
------------	--

### **1.3. Bản chất và vai trò của kế toán quản trị**

#### ***1.3.1. Bản chất của kế toán quản trị***

Trong các doanh nghiệp, thông tin kế toán trước hết cần thiết cho người ra quyết định quản lý bên trong doanh nghiệp, sau đó là cần thiết cho các đối tượng ở bên ngoài doanh nghiệp. Do phạm vi cung cấp thông tin, đối tượng phục vụ thông tin khác nhau nên kế toán doanh nghiệp được chia thành kế toán tài chính và kế toán quản trị.

Kế toán quản trị là khoa học thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin kinh tế tài chính về hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp một cách cụ thể, phục vụ cho các nhà quản trị doanh nghiệp trong việc lập kế hoạch, tổ chức thực hiện, kiểm tra và đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch các hoạt động của doanh nghiệp.

Kế toán quản trị cung cấp cho các nhà quản lý mô hình về nhu cầu vốn cho một hoạt động hay một quyết định cụ thể; chi phí cho một hoạt động, một loại sản phẩm hay một quyết định cụ thể. Kế toán quản trị giúp cho nhà quản lý tìm ra giải pháp tác động lên các chi phí để tối ưu hoá mối quan hệ chi phí – doanh thu – lợi nhuận, nhằm đạt hiệu quả kinh tế cao. Trọng tâm của kế toán quản trị là chi phí.

Kế toán quản trị là một bộ phận của công tác kế toán của doanh nghiệp, đồng thời là công cụ quan trọng không thể thiếu đối với công tác quản trị nội bộ doanh nghiệp. Kế toán quản trị được coi như một hệ thống nhằm trợ giúp cho các nhà quản lý ra quyết định, là phương tiện để thực hiện kiểm soát quản lý trong doanh nghiệp.

#### ***1.3.2. Vai trò của kế toán quản trị***

Kế toán quản trị có vai trò quan trọng trong quản trị, điều hành doanh nghiệp – thể hiện qua các điểm cơ bản sau:

- Kế toán quản trị là nguồn chủ yếu để cung cấp thông tin cần thiết cho các nhà quản lý ra các quyết định kinh doanh ở tất cả các khâu: lập kế hoạch, dự toán, tổ chức thực hiện, kiểm tra và đánh giá...

- Kế toán quản trị sẽ tư vấn cho nhà quản lý trong quá trình xử lý, phân tích thông tin, lựa chọn phương án, ra quyết định kinh doanh phù hợp nhất.

- Kế toán quản trị giúp nhà quản lý kiểm tra, giám sát điều hành các hoạt động kinh tế tài chính và sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp; giúp nhà quản lý đánh giá những vấn đề còn tồn tại cần phải khắc phục.

- Kế toán quản trị giúp nhà quản lý thu thập, phân tích thông tin phục vụ cho việc lập kế hoạch, dự đoán sản xuất và tiên liệu kết quả kinh doanh...

Vai trò của kế toán quản trị xét trong mối quan hệ giữa kế toán quản trị với chức năng quản lý bao gồm:

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

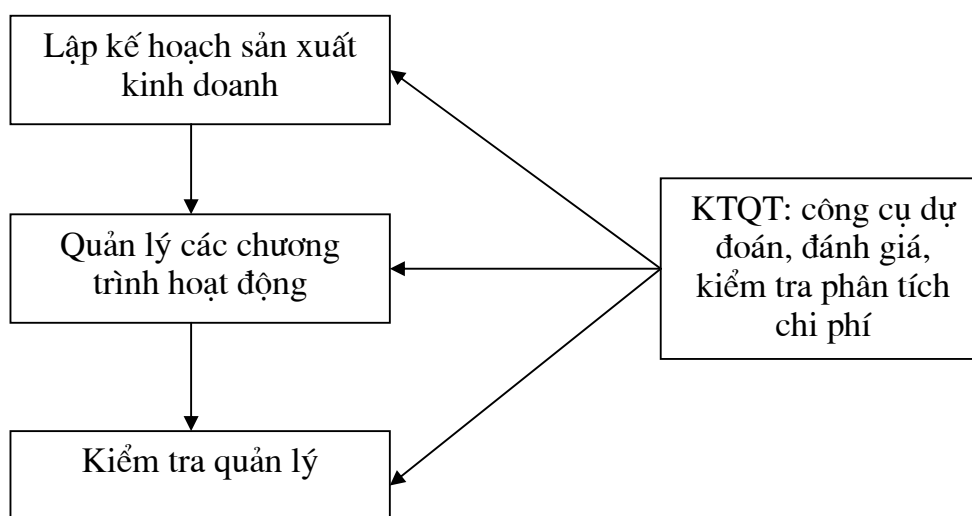
Như vậy, thông tin của kế toán quản trị không chỉ là thông tin về quá khứ, thông tin hiện tại, mà còn bao gồm các thông tin ước tính cho tương lai ( kế hoạch, dự toán...). Thông tin kế toán quản trị không chỉ là các thông tin theo thước đo giá trị mà còn bao gồm nhiều loại thông tin theo thước đo hiện vật và thời gian lao động...

Hoạt động quản lý có ba chức năng chủ yếu là: hoạch định, tổ chức thực hiện và kiểm tra kiểm soát. Kế toán quản trị giúp bộ máy quản lý thực hiện cả ba chức năng nói trên một cách hiệu quả.

Để tiến hành hoạt động sản xuất kinh doanh, doanh nghiệp phải lập cả kế hoạch ngắn hạn và dài hạn. Từ kế hoạch chung của doanh nghiệp các bộ phận triển khai thành kế hoạch riêng của bộ phận, đơn vị mình. Như trên đã nói,

thông tin của kế toán quản trị có ý nghĩa vô cùng quan trọng làm cơ sở cho nhà quản lý thực hiện chức năng dự đoán kế hoạch. Ngoài ra, trong quá trình thực hiện các mục tiêu mà kế hoạch đã đề ra, kế toán quản trị đã cung cấp thông tin cho việc quản lý đến từng công việc cụ thể, như: quản lý sản xuất tác nghiệp, quản lý tồn kho, quản lý chi phí... Kế toán quản trị còn được coi là công cụ để đánh giá quá trình thực hiện mục tiêu kế hoạch - thông qua việc phân tích các chi phí, từ đó có những quyết định hợp lý để hoạt động sản xuất kinh doanh ngày càng đạt hiệu quả cao hơn. Kế toán quản trị giúp thực hiện chức năng kiểm tra của quản lý một cách rất hiệu quả thông qua việc thu thập và cung cấp các thông tin chi tiết về tình hình thực hiện kế hoạch, phát hiện các khoản chênh lệch so với kế hoạch và các nguyên nhân dẫn đến tình hình đó. Nhà quản lý cần nắm bắt hoạt động nào đem lại lợi ích, hoạt động nào đang duy trì lợi thế cạnh tranh cho doanh nghiệp... Với khả năng cung cấp thông tin về chi phí và lợi nhuận thu được từ từng lĩnh vực hoạt động, từng loại sản phẩm, dịch vụ... kế toán quản trị sẽ rất hữu ích trong việc kiểm soát chi phí sản xuất và vòng đời của sản phẩm cũng như hiệu quả của từng hoạt động. Có thể nói, kế toán quản trị đóng vai trò kiểm soát toàn bộ các khâu của hoạt động kinh doanh một cách rất cụ thể, chi tiết và thường xuyên.

Có thể biểu diễn vai trò của kế toán quản trị qua sơ đồ sau:





#### **1.4. Các phương pháp nghiệp vụ cơ sở dùng trong kế toán quản trị**

Thông tin của kế toán quản trị, có thể nói chỉ nhằm cung cấp cho các nhà quản trị để ra các quyết định quản lý, do đó kế toán quản trị đã sử dụng một số phương pháp mang tính nghiệp vụ để xử lý thông tin cho phù hợp với nhu cầu của quản trị. Sau đây là một số phương pháp nghiệp vụ cơ bản:

##### ***1.4.1. Thiết kế thông tin thành dạng so sánh được***

Với các số liệu thu thập được, kế toán quản trị sẽ sắp xếp chúng thành dạng so sánh được. Nếu không có sự liên hệ, so sánh thì sẽ không thấy được vấn đề, không rút ra được kết luận bởi vì, hoạt động kinh doanh - bản thân nó đã chứa đựng các yếu tố nhân - quả, quan hệ với nhau, chi phối và phụ thuộc vào nhau. Trên cơ sở so sánh, phân tích các mối quan hệ đó nhà quản trị sẽ ra được các quyết định quản lý tối ưu.

##### ***1.4.2. Phân loại chi phí***

Để quản lý chi phí, các nhà quản trị phải phân loại chi phí theo các tiêu thức khác nhau để phù hợp với mục tiêu nghiên cứu. Có nhiều cách phân loại khác nhau - theo đó kế toán quản trị sẽ thu thập thông tin để có được các loại số liệu như mong muốn. Đây chính là nội dung rất cơ bản và cốt lõi của môn học kế toán quản trị này.

##### ***1.4.3. Trình bày mối quan hệ giữa các thông tin kinh tế dưới dạng phương trình***

Cách trình bày này rất tiện dụng cho việc tính và dự đoán một số quá trình chưa xảy ra trên cơ sở những dữ kiện đã có và mối quan hệ đã xác định. Do đó, phương pháp này được sử dụng rất nhiều làm cơ sở cho việc phân tích tình hình và dự đoán kế hoạch.

##### ***1.4.4. Trình bày thông tin dưới dạng đồ thị***

Cách trình bày này giúp cho nhà quản trị thấy được một cách rõ ràng nhất về mối quan hệ giữa các đại lượng và xu hướng biến động của nó, trên cơ sở đó, việc dự đoán cho tương lai sẽ có cơ sở chắc chắn hơn.

## 1.5. Tóm tắt chương

Kế toán quản trị là một bộ phận cấu thành hệ thống kế toán của doanh nghiệp, đồng thời là công cụ quan trọng không thể thiếu đối với công tác quản trị nội bộ doanh nghiệp. Kế toán quản trị được coi như một hệ thống nhằm trợ giúp cho các nhà quản lý ra quyết định, là phương tiện để ban giám đốc kiểm soát một cách có hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp.

Kế toán quản trị là phương pháp xử lý các dữ kiện kế toán nhằm mục tiêu thiết lập các thông tin cho việc lập dự toán ngân sách về chi phí, doanh thu và kết quả trong một thời kỳ hoạt động; kiểm soát một cách có hiệu quả tình hình hoạt động của các bộ phận trong doanh nghiệp; thực hiện các chức năng chủ yếu của quản lý như chức năng phân tích, dự đoán kế hoạch và chức năng kiểm tra.

Khi nghiên cứu chương này cần nắm vững các nội dung cơ bản sau:

- Khái niệm, mục đích và nhiệm vụ của kế toán quản trị.
- Bản chất, vai trò của kế toán quản trị trong việc thực hiện các chức năng quản lý.
- Điểm giống và khác nhau giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị.
- Đối tượng và các phương pháp nghiệp vụ cơ bản dùng trong kế toán quản trị.

## **Chương 2**

### **PHÂN LOẠI CHI PHÍ**

Đối với các nhà quản trị thì chi phí là mối quan tâm hàng đầu và thường xuyên bởi vì: một doanh nghiệp tồn tại và hoạt động phải chi nhiều khoản chi phí khác nhau trong suốt quá trình và trên nhiều lĩnh vực kinh doanh, mặt khác, chi phí là nhân tố có ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận thu được. Do đó, vấn đề được đặt ra là làm sao có thể kiểm soát được tất cả các khoản chi phí. Nhận diện, phân tích các hoạt động phát sinh ra chi phí là điều mấu chốt để có thể quản lý chi phí, từ đó có những quyết định đúng đắn trong hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

Trên quan điểm của kế toán quản trị, chi phí được phân loại theo nhiều tiêu thức khác nhau - phù hợp với từng mục đích sử dụng thông tin. Sau đây là các cách phân loại thường dùng trong quá trình ra quyết định quản lý của các nhà quản trị.

#### **2.1. Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động**

Theo cách phân loại này, người ta chia chi phí của doanh nghiệp thành hai loại là: chi phí sản xuất và chi phí không sản xuất

##### ***2.1.1. Chi phí sản xuất***

Hoạt động sản xuất là sự kết hợp giữa sức lao động của công nhân với nguyên vật liệu và thiết bị sản xuất để tạo ra sản phẩm, do đó chi phí sản xuất bao gồm ba yếu tố cơ bản sau:

- *Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:*

Nguyên vật liệu trực tiếp là bộ phận nguyên vật liệu cơ bản cấu tạo nên thực thể của sản phẩm - gọi là vật liệu chính, như: sắt, thép, gỗ, vải... Ngoài ra trong quá trình sản xuất còn phát sinh những loại nguyên vật liệu có tác dụng phụ, kết hợp với nguyên vật liệu chính để tạo ra sản phẩm, làm tăng chất lượng của sản phẩm, tạo ra màu sắc, mùi vị hoặc làm rút ngắn chu kỳ sản xuất

của sản phẩm - chúng được gọi là vật liệu phụ. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được tính thẳng vào chi phí sản xuất sản phẩm. Ngoài ra, trong quá trình sản xuất còn phát sinh những loại nguyên vật liệu không tham gia trực tiếp vào quá trình sản xuất, không cấu thành nên thực thể của sản phẩm - chúng được sử dụng chung trong phân xưởng. Những loại nguyên vật liệu này được gọi là nguyên vật liệu gián tiếp và vì chúng được sử dụng chung cho quá trình sản xuất nên được tính là một phần của chi phí sản xuất chung.

- *Chi phí nhân công trực tiếp:*

Nhân công trực tiếp là những người công nhân trực tiếp sản xuất ra sản phẩm, sức lao động của họ được hao phí trực tiếp cho số sản phẩm mà họ sản xuất ra, do đó, về nguyên tắc, chi phí nhân công trực tiếp được tính một cách trực tiếp vào chi phí của sản phẩm sản xuất. Khả năng và kỹ năng của lao động trực tiếp sẽ ảnh hưởng đến số lượng và chất lượng của sản phẩm sản xuất. Chi phí nhân công trực tiếp bao gồm tiền lương phải trả cho công nhân trực tiếp sản xuất và các khoản trích theo tiền lương của công nhân sản xuất. Tham gia vào quá trình sản xuất, ngoài số công nhân lao động trực tiếp còn có một số lao động khác nhằm phục vụ hoặc tạo điều kiện thuận lợi cho hoạt động sản xuất của lao động trực tiếp. Những lao động này gọi là lao động gián tiếp. Lao động gián tiếp tuy không trực tiếp sản xuất ra sản phẩm nhưng lại không thể thiếu được trong quá trình tổ chức sản xuất. Ví dụ, họ là thợ bảo trì máy móc thiết bị sản xuất, nhân viên quản lý phân xưởng, nhân viên giám sát... Chi phí lao động gián tiếp không thể tính được một cách chính xác cho từng sản phẩm cụ thể mà sẽ được coi là một phần của chi phí sản xuất chung.

- *Chi phí sản xuất chung:*

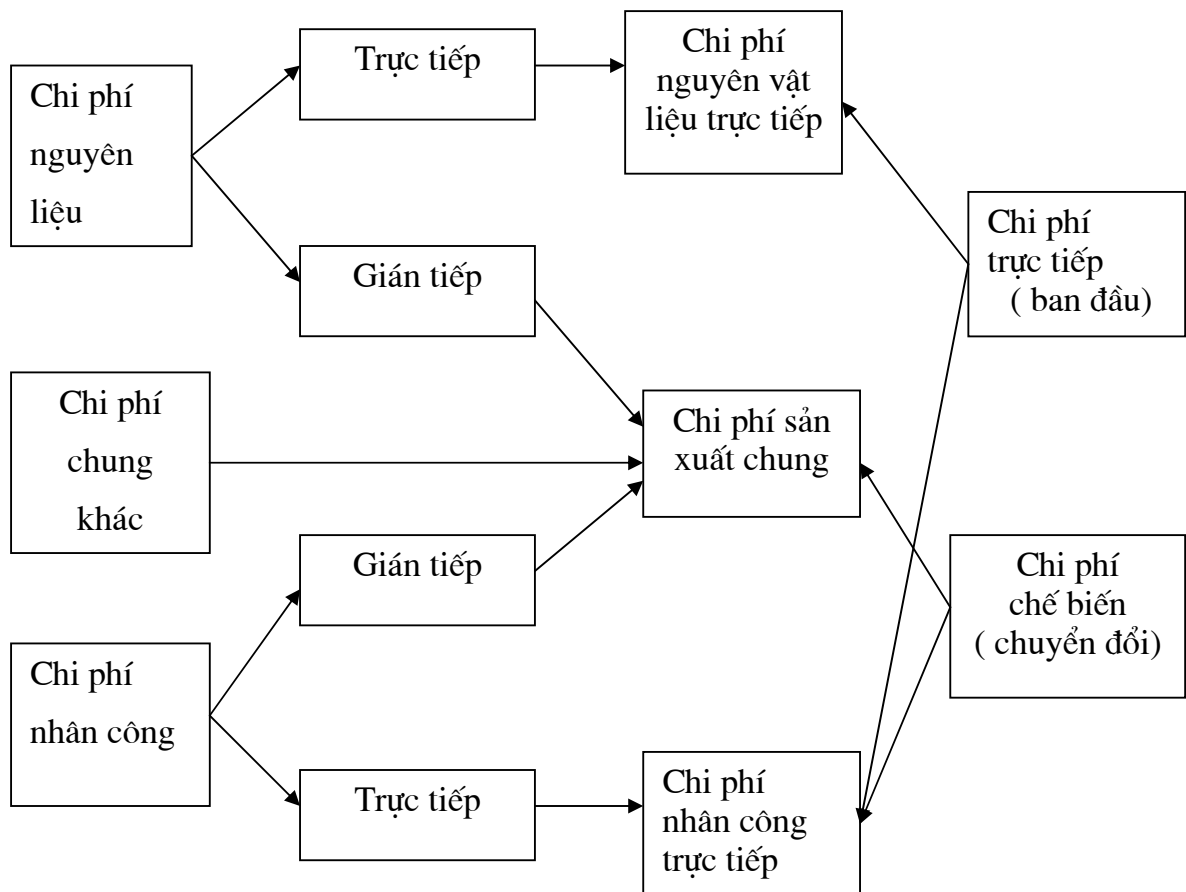
Chi phí sản xuất chung bao gồm toàn bộ chi phí phát sinh ở phân xưởng sản xuất - ngoài hai loại chi phí trực tiếp nói trên. Theo đó, chi phí sản xuất chung sẽ bao gồm: chi phí nguyên vật liệu gián tiếp, chi phí nhân công gián tiếp, chi phí khấu hao tài sản cố định, chi phí sửa chữa, bảo dưỡng máy móc thiết bị, chi phí dịch vụ mua ngoài... Trên phạm vi toàn doanh nghiệp cũng

phát sinh các khoản chi phí tương tự như vậy, nhưng không gắn với quá trình sản xuất mà gắn với quá trình quản lý chung và quá trình tiêu thụ sản phẩm nên chúng không được coi là một phần của chi phí sản xuất chung. Chỉ có những chi phí gắn liền với hoạt động tại phân xưởng sản xuất mới được xếp vào loại chi phí sản xuất chung.

Ngoài ra, trong ba loại chi phí ở trên thì:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp được gọi là chi phí ban đầu ( hay chi phí trực tiếp).
- Chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung được gọi là chi phí chế biến ( hay chi phí chuyển đổi).

Tóm tắt về chi phí sản xuất, ta có sơ đồ sau:



### 2.1.2. Chi phí ngoài sản xuất

Chi phí ngoài sản xuất là các loại chi phí phát sinh ngoài quá trình sản xuất liên quan đến việc quản lý chung và tiêu thụ sản phẩm hàng hoá. Chi phí ngoài sản xuất được chia thành hai loại sau:

- *Chi phí bán hàng*

Chi phí bán hàng bao gồm toàn bộ các khoản chi phí phát sinh cần thiết để đảm bảo việc thực hiện các đơn đặt hàng, giao sản phẩm cho khách hàng như các loại chi phí: vận chuyển, bốc dỡ sản phẩm đi tiêu thụ; chi phí về bao bì đóng gói; lương phải trả cho nhân viên bán hàng và các khoản trích theo tiền lương của họ; chi phí khấu hao tài sản cố định; tiền hoa hồng bán hàng; chi phí liên quan đến việc tồn trữ thành phẩm hàng hoá trong kho... Loại chi phí này xuất hiện ở tất cả các loại hình doanh nghiệp như: doanh nghiệp sản xuất, thương mại, du lịch, dịch vụ...

- *Chi phí quản lý doanh nghiệp*

Chi phí quản lý doanh nghiệp bao gồm toàn bộ các khoản chi phí chi ra để phục vụ chung cho quản lý sản xuất kinh doanh, quản lý hành chính và các khoản chi phí có tính chất chung cho toàn doanh nghiệp. Thuộc loại này gồm có: chi phí cho nhân viên quản lý; chi phí vật liệu, dụng cụ, đồ dùng cho quản lý; chi phí khấu hao tài sản cố định dùng chung cho toàn doanh nghiệp; chi phí dịch vụ mua ngoài (điện, nước, điện thoại...); chi phí về văn phòng phẩm, tiếp tân, hội nghị; chi phí đào tạo cán bộ... Trong tất cả các loại hình doanh nghiệp đều có loại chi phí này.

## **2.2. Phân loại chi phí theo mối quan hệ giữa chi phí với các khoản mục trên báo cáo tài chính**

Theo cách phân loại này, toàn bộ chi phí của doanh nghiệp được chia thành chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ.

### **2.2.1. Chi phí sản phẩm**

Chi phí sản phẩm bao gồm toàn bộ những chi phí liên quan đến việc sản xuất hoặc mua các sản phẩm. Đối với các sản phẩm sản xuất công nghiệp thì

các chi phí này gồm: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Các chi phí sản phẩm được xem là gắn liền với sản phẩm khi đang còn tồn kho chờ bán và đến khi chúng được đem đi tiêu thụ thì mới được xem là những phí tổn và sẽ làm giảm lợi tức bán hàng.

Sau đây là mô hình phân loại chi phí theo mối quan hệ giữa chi phí với các khoản mục trên báo cáo tài chính:



### ***2.2.2. Chi phí thời kỳ***

Chi phí thời kỳ là tất cả những chi phí phát sinh làm giảm lợi tức của doanh nghiệp trong kỳ. Chi phí thời kỳ thường gặp trong các doanh nghiệp là chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp. Những chi phí thời kỳ, ngay từ khi phát sinh đã được coi là phí tổn trong kỳ và vì vậy, chúng sẽ được tính đầy đủ trên báo cáo thu nhập của đơn vị - cho dù hoạt động của đơn vị ở mức nào đi nữa.

### **2.3. Phân loại chi phí sử dụng trong việc lập kế hoạch và kiểm tra**

Theo cách phân loại này, có thể chia chi phí của doanh nghiệp thành các loại sau:

#### ***2.3.1. Chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp***

Chi phí trực tiếp là những chi phí chi ra phục vụ riêng cho một đối tượng cụ thể nào đó, như: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp. Vì là chi phí chi riêng cho từng đối tượng, do đó về nguyên tắc nó được tính thẳng vào giá của đối tượng sử dụng chi phí đó.

Chi phí gián tiếp là chi phí chi chung cho nhiều đối tượng, do đó loại chi phí này không thể tính trực tiếp cho một đối tượng nào đó - mà cần phải tiến hành phân bổ cho từng đối tượng theo một tiêu thức phù hợp. Ví dụ: chi phí khấu hao máy móc thiết bị sản xuất được phân bổ cho từng loại sản phẩm sản xuất theo số giờ máy thực tế sử dụng...

#### ***2.3.2. Chi phí kiểm soát được và không kiểm soát được***

Chi phí kiểm soát được đối với một cấp quản lý nào đó là những khoản chi phí mà cấp quản lý đó dự tính được, kiểm soát được; những chi phí nằm ngoài khả năng dự tính của một cấp quản lý được gọi là chi phí không kiểm soát được.

*Ví dụ:* Tại một cửa hàng bán lẻ, người quản lý cửa hàng có thể dự tính được khoản chi phí tiếp khách phát sinh trong kỳ của cửa hàng, nhưng chi phí nhân công trực tiếp sản xuất ra một đơn vị hàng hoá mà cửa hàng đang bán lại là những chi phí không kiểm soát được đối với cấp quản lý của anh ta.



## **2.4. Phân loại chi phí nhằm mục đích ra quyết định**

### **2.4.1. Chi phí thích hợp**

Trong quá trình ra quyết định, thông tin về chi phí luôn là thông tin chủ yếu. Các chi phí của phương án này được so sánh với các chi phí của phương án khác như là một bước trong quá trình ra quyết định. Có nhiều loại thông tin, có loại không thích hợp với quyết định phải làm, có loại thích hợp với việc ra quyết định. Để thành công trong việc ra quyết định, các nhà quản lý phải sử dụng công cụ phù hợp để chọn lọc được các loại chi phí có liên quan trực tiếp với việc ra quyết định. Thông tin về chi phí thích hợp với việc ra quyết định là những thông tin phải đạt hai yêu cầu sau:

- Thông tin chi phí đó phải liên quan đến hoạt động trong tương lai.
- Thông tin chi phí đó phải có sự khác biệt giữa các phương án đang xem xét và lựa chọn.

### **2.4.2. Chi phí chênh lệch**

Chi phí chênh lệch là chi phí có ở phương án này nhưng không có, hoặc chỉ có một phần ở phương án khác. Chi phí chênh lệch là một trong những căn cứ quan trọng để lựa chọn phương án đầu tư hoặc phương án sản xuất kinh doanh. Người quản lý thường phải cân nhắc trước việc lựa chọn những phương án tổ chức hoạt động khác nhau, quyết định sẽ được hình thành chủ yếu dựa vào các chi phí của từng phương án. Thực tế có những loại chi phí xuất hiện trong phương án này nhưng lại không hoặc chỉ xuất hiện một phần trong phương án khác. Tổng hợp những sự thay đổi đó hình thành nên khoản chi phí chênh lệch và nó sẽ là căn cứ quan trọng để người quản lý lựa chọn phương án hiệu quả nhất.

### **2.4.3. Chi phí cơ hội**

Chi phí cơ hội là lợi ích tiềm tàng bị mất đi – do lựa chọn phương án ( hoặc hành động ) này thay cho phương án ( hoặc hành động ) khác.

*Ví dụ:* Một công nhân hiện đang có mức lương 10.000.000đ/ năm quyết định xin thôi việc để đi học. Trường hợp này, ngoài tiền học phí mà người

công nhân đó phải nộp khi đi học, mỗi năm theo học anh ta còn phải mất một khoản chi phí cơ hội là 10.000.000đ

#### **2.4.4. Chi phí chìm**

Chi phí chìm ( hay còn gọi là chi phí ẩn, lặn) là những khoản chi phí đã được chi ra trong quá khứ, ví dụ chi phí đã đầu tư để mua sắm tài sản cố định. Đây là khoản chi phí không thay đổi - cho dù phần tài sản đại diện cho khoản chi phí đó đã, đang và sẽ được sử dụng như thế nào, hoặc không được sử dụng. Hay nói cách khác, chi phí chìm là loại chi phí mà doanh nghiệp sẽ phải gánh chịu – bất kể đã lựa chọn phương án hoặc hành động nào. Chi phí chìm tồn tại ở mọi phương án - nên không có tính chênh lệch và không phải xét đến khi so sánh lựa chọn phương án, hành động tối ưu.

#### **2.5. Phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí**

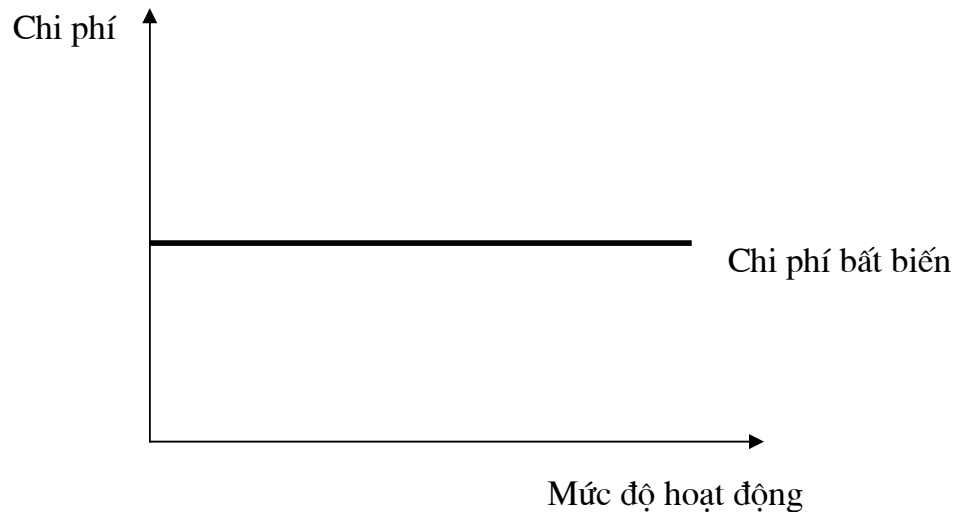
Việc phân loại chi phí như trên chỉ đơn thuần là sự nhận diện toàn bộ chi phí của doanh nghiệp theo những tiêu thức nhất định. Trên thực tế, mức độ chi phí chi ra thường có quan hệ nhất định với mức độ hoạt động của doanh nghiệp - phản ánh qua các chỉ tiêu cụ thể, như: số sản phẩm sản xuất ra, số giờ máy sử dụng, số km đi được... Sự thay đổi của chi phí theo mức độ hoạt động của doanh nghiệp gọi là sự ứng xử của chi phí. Sự hiểu biết về cách ứng xử của chi phí là chìa khoá để nhà quản lý có thể dự đoán chi phí cho các trường hợp hoạt động khác nhau - trên cơ sở đó ra quyết định lựa chọn phương án tối ưu. Có thể nói rằng: nhà quản lý ra quyết định khi chưa hiểu biết về chi phí, chưa thấy được các chi phí này sẽ thay đổi như thế nào đối với các mức độ hoạt động khác nhau sẽ dẫn đến thất bại trong kinh doanh.

The cách ứng xử của chi phí, người ta chia toàn bộ chi phí thành ba loại: chi phí bất biến, chi phí khả biến và chi phí hỗn hợp. Trong các doanh nghiệp khác nhau, tỷ trọng của từng loại chi phí này trong tổng số cũng không giống nhau.

##### **2.5.1. Chi phí bất biến**

Chi phí bất biến ( còn gọi là định phí) là loại chi phí mà tổng số của nó không thay đổi khi mức độ hoạt động của doanh nghiệp thay đổi. Ví dụ: chi phí thuê nhà, chi phí khấu hao tài sản cố định, tiền lương nhân viên, cán bộ quản lý... Chi phí bất biến của một đơn vị sản phẩm, công việc có quan hệ tỷ lệ nghịch với khối lượng sản phẩm, công việc.

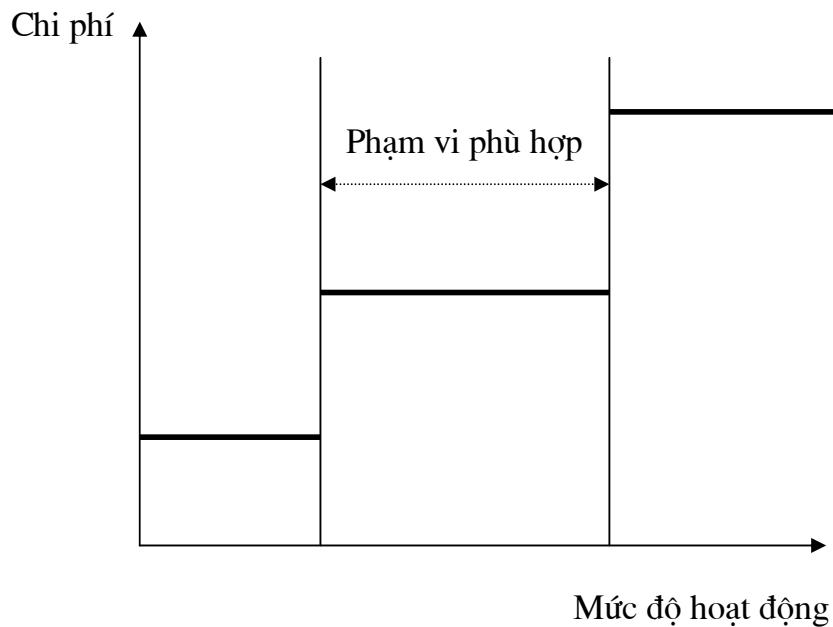
Có thể biểu diễn mối quan hệ giữa chi phí bất biến với mức độ hoạt động của doanh nghiệp qua sơ đồ sau:



Chi phí bất biến, xét về tổng số thì không thay đổi theo mức độ hoạt động nhưng mức hao phí chi phí bất biến trong 1 đơn vị hoạt động lại tỷ lệ nghịch với mức độ hoạt động - tức là khi mức độ hoạt động tăng lên thì phần chi phí bất biến tính cho 1 đơn vị hoạt động sẽ giảm đi, và ngược lại. Thông thường trên các báo cáo của doanh nghiệp, chi phí bất biến được phản ánh dưới dạng tổng số. Theo xu hướng phát triển của xã hội hiện đại, trình độ kỹ thuật của sản xuất ngày càng cao sẽ làm cho tỷ trọng của chi phí bất biến ngày càng tăng lên trong tổng số chi phí của các doanh nghiệp. Sự thay đổi tỷ trọng của chi phí bất biến theo chiều hướng tăng lên làm cho người quản lý càng ít phải lựa chọn cho các quyết định hàng ngày, bởi vì về nguyên tắc, phương án cơ bản nhất được lựa chọn là phương án sử dụng nhiều lượng chi phí bất biến. Chi phí bất biến lại có thể chia thành hai loại là: chi phí bất biến bắt buộc và chi phí bất biến không bắt buộc.

*Chi phí bất biến bắt buộc* là những chi phí liên quan đến việc đầu tư cơ sở hạ tầng, nhà xưởng, máy móc thiết bị, chi phí cho ban quản lý, chi phí lương văn phòng... Chi phí bất biến bắt buộc có đặc điểm: mang tính chất cơ bản, lâu dài và không thể cắt giảm hoàn toàn được.

*Chi phí bất biến không bắt buộc* là những chi phí bất biến có thể thay đổi trong từng kỳ kế hoạch của nhà quản trị doanh nghiệp. Nhà quản trị thường quyết định số lượng định phí này trong từng kỳ kinh doanh cho phù hợp với chủ trương hoạt động của doanh nghiệp. Ví dụ, thuộc loại định phí này gồm có: chi phí quảng cáo, đào tạo, bồi dưỡng cho hoạt động nghiên cứu... Chi phí bất biến không bắt buộc có đặc điểm: mang tính chất ngắn hạn và trong một trường hợp đặc biệt nào đó nó có thể bằng không.



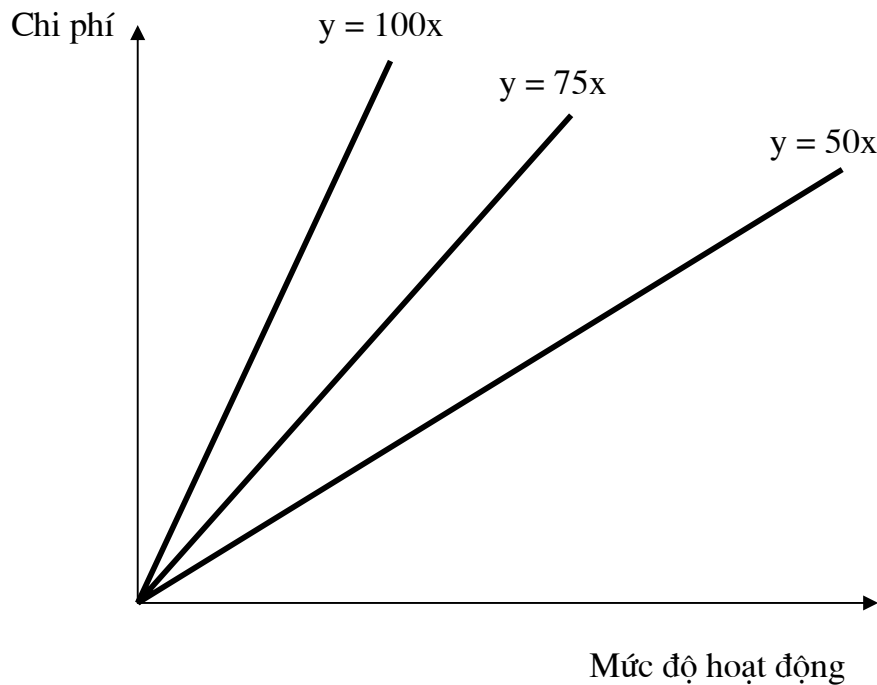
Vì trong chi phí bất biến có hai bộ phận: bắt buộc và không bắt buộc nên tổng số chi phí bất biến cũng chỉ phù hợp với mức độ hoạt động của doanh nghiệp xét trong một phạm vi nào đó, gọi là *phạm vi phù hợp*. Trong phạm vi phù hợp, chi phí bất biến không thay đổi khi mức độ hoạt động thay đổi.

### **2.5.2. Chi phí khả biến**

Chi phí khả biến ( gọi tắt là biến phí) là loại chi phí sẽ tăng, giảm theo sự tăng, giảm của mức độ hoạt động - tổng số chi phí khả biến sẽ tăng khi mức độ hoạt động tăng và ngược lại. Chi phí khả biến trong hoạt động sản xuất thường bao gồm: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và một số khoản chi phí sản xuất chung, như: chi phí nhân công, chi phí điện nước, phụ tùng sửa chữa máy... Tuy nhiên, nếu tính cho một đơn vị của mức độ hoạt động ( đơn vị sản phẩm, công việc) thì chi phí khả biến lại không thay đổi trong phạm vi phù hợp. Chi phí khả biến chỉ phát sinh khi có sự hoạt động mà thôi.

Xét theo mối quan hệ giữa chi phí khả biến và mức độ hoạt động người ta lại chia chi phí khả biến thành các loại: chi phí khả biến tuyến tính, chi phí khả biến cấp bậc và chi phí khả biến phi tuyến.

*Chi phí khả biến tuyến tính* là những chi phí khả biến có sự biến động cùng tỷ lệ với mức độ hoạt động. Quan hệ giữa chúng là quan hệ tuyến tính, có thể biểu diễn qua đồ thị sau:



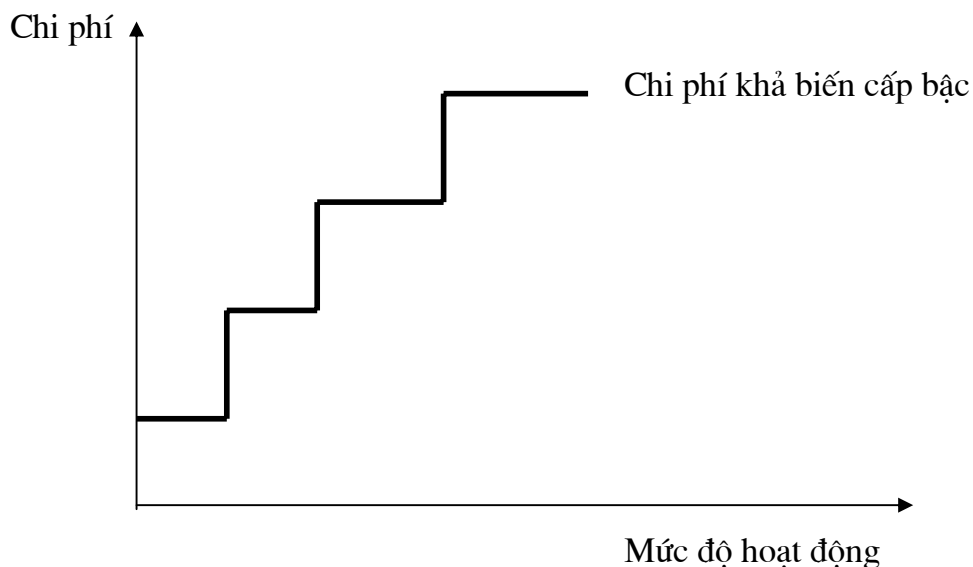
Các đường biểu diễn ở trên giống nhau ở chỗ đều phản ánh chi phí sẽ tăng khi mức độ hoạt động tăng và ngược lại; khác nhau ở chỗ hệ số góc khác nhau do mức chi phí khả biến trong một đơn vị hoạt động khác nhau.

Những loại chi phí sau đây thuộc loại chi phí khả biến tuyến tính: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí giá vốn hàng bán, chi phí bao bì đóng gói... Ví dụ, theo đồ thị trên, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp trong một bộ quần áo A là 50.000đ, trong một bộ quần áo B là 75.000đ, trong một bộ quần áo C là 100.000đ, chẳng hạn.

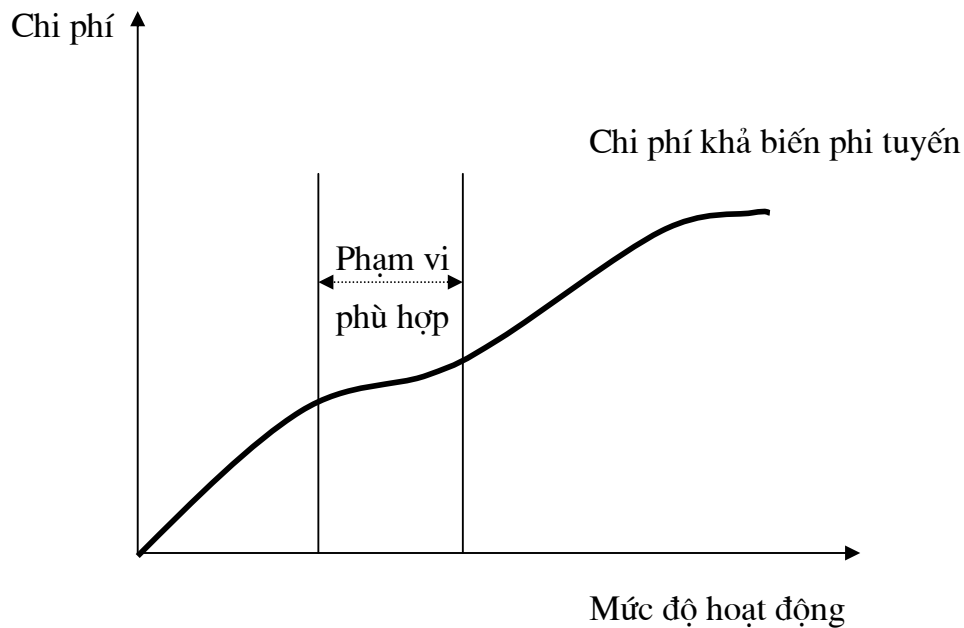
*Chi phí khả biến cấp bậc* là loại chi phí không biến động liên tục so với sự biến động liên tục của mức độ hoạt động. Mức độ hoạt động phải đạt đến một ngưỡng nào đó mới dẫn đến sự biến động về chi phí.

Ví dụ, chi phí về thợ bảo trì máy móc thiết bị. Thợ bảo trì làm nhiệm vụ bảo dưỡng cho máy móc thiết bị trong quá trình sản xuất sản phẩm, họ thường hưởng lương theo thời gian. Khi số lượng sản phẩm sản xuất tăng lên thì công việc của họ cũng nhiều hơn, nhưng tiền lương thì vẫn giữ nguyên ( vì là hưởng lương theo thời gian). Đến một mức độ hoạt động nào đó thì mới tăng lương cho họ; sau đó lại giữ nguyên cho đến lần tăng lương tiếp theo...

Có thể biểu diễn chi phí khả biến cấp bậc như đồ thị sau:



*Chi phí khả biến phi tuyến* là loại chi phí không có mối quan hệ tuyến tính với mức độ hoạt động nhưng cũng không biến động theo kiểu cấp bậc ở trên - mà đường biểu diễn của nó là đường cong phức tạp. Trong trường hợp này người ta phải xem xét chi phí trong phạm vi phù hợp nào đó với mức độ hoạt động. Nếu phạm vi xem xét càng nhỏ thì đường cong sẽ càng tiến dần về dạng đường thẳng. Phạm vi được quy định bởi sức sản xuất tối thiểu và sức sản xuất tối đa của đơn vị.



### 2.5.3. Chi phí hỗn hợp

Chi phí hỗn hợp là loại chi phí mà trong thành phần của nó bao gồm cả yếu tố bất biến và yếu tố khả biến. Loại chi phí này xuất hiện khá phổ biến trong thực tế hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp.

Với mức độ hoạt động cơ bản, chi phí hỗn hợp thường thể hiện đặc điểm của chi phí bất biến; còn với mức độ hoạt động vượt quá mức cơ bản nó lại thể hiện đặc điểm của yếu tố khả biến. Sự pha trộn giữa phần bất biến và khả biến có thể theo những tỷ lệ nhất định. Với cách tính cước phí của Bru điện hiện nay, có thể coi chi phí sử dụng điện thoại là loại chi phí hỗn hợp điển hình đối với các doanh nghiệp - theo đó, phần bất biến được xem là chi phí thuê bao, phần khả biến là chi phí sử dụng điện thoại nội hạt vượt định mức, hay là số

chi phí gọi điện thoại đường dài... Như vậy, phần bất biến của chi phí hỗn hợp thường phản ánh mức chi phí cơ bản, tối thiểu để duy trì phục vụ và để giữ cho dịch vụ đó luôn ở trong trạng thái sẵn sàng phục vụ. Phần khả biến thường phản ánh chi phí thực tế hoặc chi phí vượt định mức, do đó, yếu tố khả biến sẽ biến thiên tỷ lệ thuận với mức dịch vụ phục vụ hoặc với mức sử dụng vượt định mức.

Để lập kế hoạch, kiểm soát hoạt động kinh doanh và chủ động trong quản lý chi phí thì vấn đề đặt ra với nhà quản trị là phải xác định được thành phần của chi phí hỗn hợp; đồng thời phân tích chúng nhằm lượng hoá, tách riêng yếu tố bất biến, khả biến và đưa về dạng công thức để thuận tiện cho việc sử dụng trong phân tích và quản lý kinh doanh.

Phương trình tuyến tính dùng để lượng hoá chi phí hỗn hợp là:

$$y = ax + b$$

Từ phương trình trên có thể suy ra:  $b = y - ax$

*Trong đó:*

y: Chi phí hỗn hợp cần phân tích

a: Chi phí khả biến tính cho một đơn vị hoạt động

x: Số lượng đơn vị hoạt động

b: Tổng chi phí bất biến cho mức độ hoạt động trong kỳ.

Mục đích nghiên cứu ở đây là phải xác định được a và b còn x là ẩn số. Có thể sử dụng 3 phương pháp sau đây để phân tích chi phí hỗn hợp thành yếu tố bất biến, khả biến là: phương pháp cực đại, cực tiểu; phương pháp đồ thị phân tán và phương pháp bình phương bé nhất.

*a, Phương pháp cực đại, cực tiểu*

Theo phương pháp này, để phân tích chi phí hỗn hợp trong phạm vi phù hợp, người ta quan sát các chi phí phát sinh ở mức độ cao nhất và chi phí phát sinh ở mức độ thấp nhất của hoạt động. Phần khả biến trong chi phí hỗn hợp chính là số chênh lệch về chi phí ở mức độ hoạt động cao nhất so với mức độ hoạt động thấp nhất. Sau đó, chia số chênh lệch về chi phí này cho số chênh



lệch giữa mức độ hoạt động cao nhất và mức độ hoạt động thấp nhất sẽ xác định được biến phí đơn vị. Công thức như sau:

$$\frac{\text{Chi phí khả biến trong đơn vị mức độ hoạt động}}{\text{Mức độ hoạt động cao nhất} - \text{Mức độ hoạt động thấp nhất}} = \frac{\text{Chi phí ở mức độ hoạt động cao nhất} - \text{Chi phí ở mức độ hoạt động thấp nhất}}{\text{Mức độ hoạt động cao nhất} - \text{Mức độ hoạt động thấp nhất}}$$

Ví dụ: Tại một doanh nghiệp sản xuất, có tài liệu về chi phí bảo dưỡng máy móc thiết bị trong năm như sau:

Tháng	Số giờ hoạt động của thiết bị ( h )	Chi phí bảo dưỡng( 1000đ)
1	1.050	2.610
2	1.000	2.500
3	1.100	2.730
4	1.150	2.820
5	1.200	2.900
6	1.150	2.850
7	1.100	2.760
8	1.200	2.850
9	1.250	3.000
10	1.350	3.170
11	1.300	3.090
12	1.500	3.500

Quan sát bảng thống kê chi phí bảo dưỡng trong năm ta nhận thấy: khi mức độ hoạt động ( phản ánh qua số giờ làm việc của thiết bị) tăng lên thì chi phí bảo dưỡng cũng tăng lên. Thực chất, chi phí bảo dưỡng, bảo trì máy móc thiết bị là một loại chi phí hỗn hợp - tức là bản thân nó bao gồm cả chi phí bất biến và chi phí khả biến. Để phân tích loại chi phí này, theo phương pháp cực đại, cực tiểu ta cần tính ra chênh lệch về chi phí và chênh lệch về mức độ hoạt động, như bảng sau:

Chỉ tiêu	Số giờ hoạt động của thiết bị ( h )	Chi phí bảo dưỡng ( 1000đ)
Mức độ hoạt động thấp nhất	1000	2500
Mức độ hoạt động cao nhất	1500	3500
Chênh lệch	500	1000

Theo công thức ở trên ta có:

$$\text{Chi phí khả biến trong 1 đơn vị hoạt động} = \frac{\text{Chênh lệch về chi phí}}{\text{Chênh lệch về mức độ hoạt động}}$$

$$\frac{1.000.000\text{đ}}{500\text{h}} = 2000\text{đ/ 1 giờ hoạt động của thiết bị}$$

Xác định tổng số chi phí bất biến trong chi phí hỗn hợp theo ví dụ này như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Tổng số chi} \\ \text{phí bất biến} \\ \text{( b )} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Tổng chi phí ở} \\ \text{mức cao nhất} \\ \text{( hoặc thấp nhất)} \end{array} - \left[ \begin{array}{l} \text{Mức độ hoạt} \\ \text{động cao nhất} \\ \text{( hoặc thấp nhất)} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Biến phí đơn} \\ \text{vị} \end{array} \right]$$

Thay giá trị tại mức độ hoạt động cao nhất vào phương trình ta có:

$$b = 3.500.000\text{đ} - ( 1.500\text{h} \times 2.000\text{đ} ) = 500.000\text{đ}$$

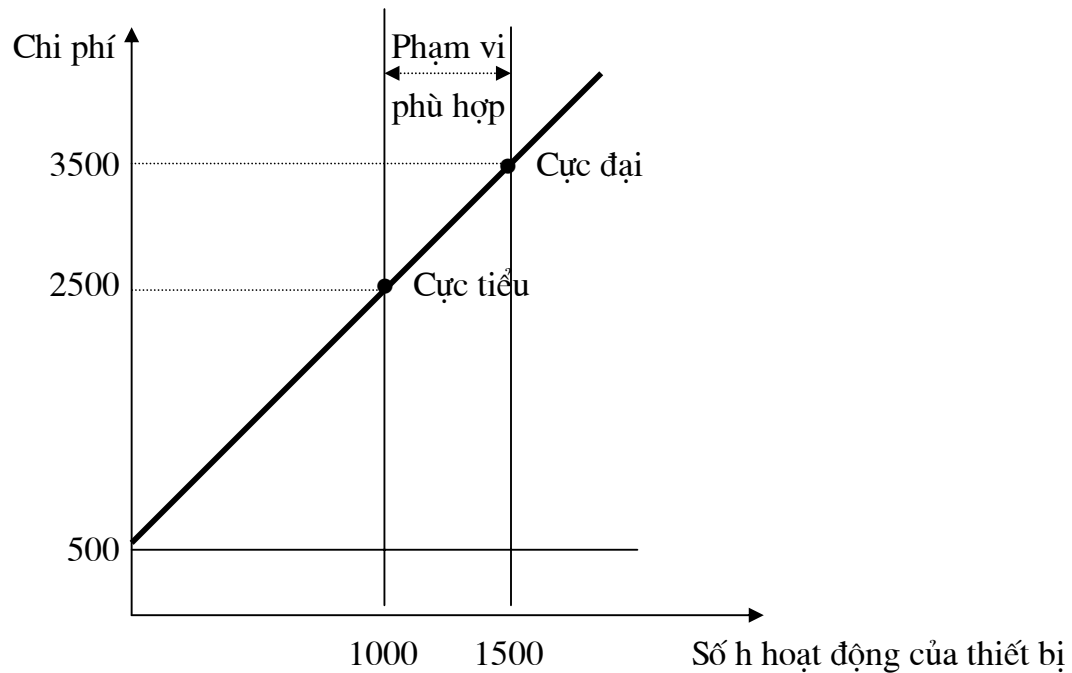
Thay giá trị tại mức độ hoạt động thấp nhất vào phương trình, ta cũng có kết quả tương tự:

$$b = 2.500.000\text{đ} - ( 1.000\text{h} \times 2.000\text{đ} ) = 500.000\text{đ}$$

Tức là: chi phí cố định để bảo dưỡng thiết bị trong một tháng là 500.000đ, dù cho thiết bị không hoạt động 1 giờ nào trong tháng. Ngoài ra, cứ mỗi 1 giờ thiết bị hoạt động thì phải chi phí thêm 2000đ nữa. Như vậy, phương trình tuyến tính phản ánh chi phí bảo dưỡng thiết bị của doanh nghiệp này là:

$$y = 2000x + 500.000$$

Và đồ thị phản ánh nó như sau:



*b, Phương pháp đồ thị phân tán*

Phương pháp đồ thị phân tán là phương pháp mà sự phân tích thông qua việc sử dụng đồ thị biểu diễn tất cả các giao điểm của chi phí với mức độ đã hoạt động.

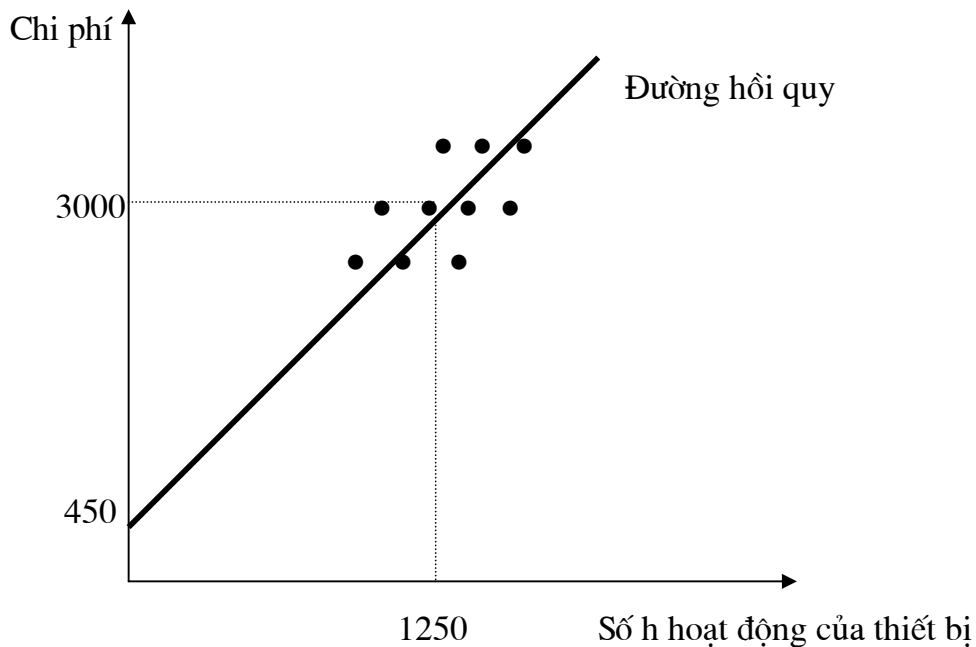
Giống như phương pháp cực đại, cực tiểu, phương pháp đồ thị phân tán cũng đòi hỏi phải có các số liệu về mức độ hoạt động đã được thống kê qua các kỳ hoạt động kinh doanh và cuối cùng đi đến xây dựng phương trình dự đoán về chi phí hỗn hợp có dạng:  $y = ax + b$ .

Quá trình thực hiện phương pháp đồ thị phân tán cần thực hiện các bước sau:

- *Bước 1:* Tất cả các giao điểm của mức độ hoạt động với chi phí của nó được đánh dấu trên đồ thị.

- *Bước 2:* Kẻ một đường biểu diễn trên hình sao cho đường này phân chia tất cả các điểm đã được đánh dấu thành hai phần bằng nhau về số lượng; vị trí đường biểu diễn sẽ đại diện cho tất cả các điểm.
- *Bước 3:* Đường biểu diễn được kẻ ở trên được gọi là đường hồi quy - là đường của các mức trung bình; giao điểm của đường hồi quy với trục tung chính là mức trung bình của chi phí bất biến (b). Mức trung bình của chi phí khả biến tính cho một đơn vị hoạt động - còn gọi là biến phí đơn vị trung bình ( a ) được phản ánh qua độ dốc của đường biểu diễn. Số a này được xác định bằng cách: Lấy tổng chi phí của điểm nằm trên đường hồi quy hoặc điểm gần đường hồi quy nhất (y); số này trừ chi phí bất biến (b) và chia cho mức hoạt động tại điểm này (x).

Đồ thị minh họa cho phương pháp đồ thị phân tán như sau:



Trên đồ thị ta thấy đường hồi quy đi qua điểm tháng 9 với mức độ hoạt động là 1250 giờ, tổng chi phí là 3.000.000đ và đường hồi quy cắt trục tung tại điểm phản ánh chi phí bất biến trung bình  $b = 450.000đ$ . Từ đó ta có:

$$\text{Tổng chi phí khả biến} = 3.000.000 - 450.000 = 2.550.000đ$$

Biến phí đơn vị ( $a$ ) =  $2.550.000đ / 1250h = 2.040đ$

*Bước 4:* Xây dựng phương trình tuyến tính  $y = ax + b$ , căn cứ vào kết quả xác định ở bước 3.

Theo ví dụ này ta có phương trình:  $y = 2.040x + 450.000đ$

Từ phương trình tổng quát này, với mức hoạt động của thiết bị hàng tháng ta đều có thể dự đoán được số chi phí bảo dưỡng thiết bị phát sinh trong tháng đó. Chẳng hạn ở một tháng nào đó, có tổng số giờ hoạt động của thiết bị là 1.400h, thì chi phí bảo dưỡng trong tháng đó sẽ được xác định là:

$$y = 2.040đ \times 1.400h + 450.000đ = 3.306.000đ$$

*c, Phương pháp bình phương bé nhất*

Phương pháp bình phương bé nhất nhằm xác định phương trình biến thiên của chi phí dựa trên sự tính toán của phương trình tuyến tính  $y = ax + b$  như hai phương pháp đã trình bày ở trên.

Khái niệm bình phương bé nhất có nghĩa là tổng bình phương của các độ lệch giữa các điểm với đường hồi quy là nhỏ nhất so với bất kỳ một đường biểu diễn nào khác.

Từ phương trình tuyến tính cơ bản  $y = ax + b$ , với tập hợp  $n$  lần quan sát ta có hệ phương trình sau đây:

$$\begin{cases} \sum xy = b \sum x + a \sum x^2 & (1) \\ \sum y = nb + a \sum x & (2) \end{cases}$$

Trong hệ phương trình phản ánh chi phí dự đoán nói trên,  $x$  là biến số độc lập,  $y$  là biến số phụ thuộc,  $y$  phụ thuộc vào  $x$ ,  $x$  là nguyên nhân tạo ra  $y$ . Giải hệ thống phương trình này ta sẽ xác định được các yếu tố  $a$  và  $b$ , từ đó lập được phương trình hồi quy thích hợp. Vẫn theo ví dụ về dự đoán chi phí bảo dưỡng máy móc thiết bị của một doanh nghiệp nói trên, với  $n = 12$  tháng, ta lập bảng tính toán như sau:

Tháng (n)	Số giờ hoạt động của thiết bị (100h) (x)	Chi phí bảo dưỡng thiết bị (1000đ) (y)	xy	x
1	10,50	2.610	27.405	110,25
2	10,00	2.500	25.000	100,00
3	11,00	2.730	30.030	121,00
4	11,50	2.820	32.430	132,25
5	12,00	2.900	34.800	144,00
6	11,50	2.850	32.775	132,25
7	11,00	2.760	30.360	121,00
8	12,00	2.850	34.200	144,00
9	12,50	3.000	37.500	156,25
10	13,50	3.170	42.795	182,25
11	13,00	3.090	40.170	169,00
12	15,00	3.500	52.500	225,00
<b>Cộng</b>	<b>143,50</b>	<b>34.780</b>	<b>419.965</b>	<b>1.737,25</b>

Thay số liệu tính toán trên bảng vào hệ phương trình ở trên, ta có:

$$\begin{cases} 419.965 = 143,50 b + 1.737,25 a & (1) \\ 34.780 = 12 b + 143,50 a & (2) \end{cases}$$

Để giải phương trình này, ta nhân (x) phương trình (1) với 12 và nhân (x) phương trình (2) với 143,50, ta được:

$$\begin{cases} 5.039.580 = 1.722 b + 20.847 a & (1) \\ 4.990.930 = 1.722 b + 20.592,25 a & (2) \end{cases}$$

Lấy phương trình (1) trừ đi phương trình (2) ta có:

$$48.650 = 254,75 a \Rightarrow a = 48.650 / 254,75 = 190,97$$

Theo kết quả này, chi phí bảo dưỡng khả biến tính cho 100 giờ hoạt động của thiết bị là 190.970đ, tức biến phí đơn vị là 1.909,7đ. Chi phí bất biến (b) sẽ được tính như sau:

$$\text{Thay } a = 190,97 \text{ vào phương trình (2) ta có: } 34.780 = 12 b + 27.404,195$$

$$12b = 34.780 - 27.404,195 = 7.375,805 \Rightarrow b = 614,65$$

Tức là chi phí bất biến trong chi phí bảo dưỡng thiết bị hàng tháng là 614.650đ. Vậy phương trình dự đoán chi phí cần tìm có dạng:

$$y = 1.909,7x + 614.650$$

Từ phương trình tổng quát này, với mức hoạt động của thiết bị hàng tháng ta đều có thể dự đoán được số chi phí bảo dưỡng thiết bị phát sinh trong tháng đó. Chẳng hạn ở một tháng nào đó, có tổng số giờ hoạt động của thiết bị là 1.400h, thì chi phí bảo dưỡng trong tháng đó sẽ được xác định là:

$$y = 1.909,7đ \times 1.400h + 614.650đ = 3.288.230đ$$

*d, Nhận xét về ba phương pháp nói trên*

- Phương pháp cực đại, cực tiểu tính toán đơn giản nhưng độ chính xác không cao, bởi vì trong tất cả các điểm thống kê, người ta chỉ dùng 2 điểm cực đại và cực tiểu để xác định công thức chi phí. Như vậy phương pháp này chỉ chính xác trong trường hợp hai điểm này nằm ở đúng mức trung bình của tất cả các điểm được khảo sát mà thôi. Tuy nhiên trường hợp đặc biệt này rất khó xảy ra, do đó đây là hạn chế lớn của phương pháp này.
- Phương pháp đồ thị phân tán được phân tích nghiên cứu ngay trên đồ thị. Phương pháp này sử dụng nhiều quan sát hơn, dựa vào đó, nhà quản trị có thể thấy rõ mô hình chi phí và vì thế, mô hình chi phí ít có khả năng bị ảnh hưởng bởi những sự kiện bất thường. Ngoài ra, quan sát vào các điểm chi phí trên đồ thị tại các mức độ hoạt động khác nhau còn có thể thấy rõ mối quan hệ giữa chi phí với mức độ hoạt động như thế nào? Đường biểu diễn sẽ bị uốn cong nếu có sự kiện bất thường nào đó tác động, như: công nhân đình công, thiên tai, hoả hoạn... Mô hình chi phí theo phương pháp đồ thị phân tán rất phù hợp với những nhà quản trị có đầu óc phân tích sự kiện. Tuy nhiên, đây là phương pháp thực nghiệm trên đồ thị nên đòi hỏi phải có độ chính xác cao.

- Phương pháp bình phương bé nhất đòi hỏi phải quan sát nhiều, tính toán nhiều số liệu. Tuy nhiên, kết quả dự đoán có độ chính xác khá cao. Nếu như phương pháp đồ thị phân tán xác định đường hồi quy bằng sự quan sát đơn giản thì theo phương pháp bình phương bé nhất, người ta xác định đường hồi quy bằng sự phân tích thống kê.

#### **2.5.4. Hành động của nhà quản trị đối với cách ứng xử của chi phí**

Nói chung các nhà quản trị đều mong muốn hoạt động sản xuất kinh doanh diễn ra ngày càng hiệu quả, muốn vậy phải tiết kiệm chi phí trên cơ sở không ngừng gia tăng các khoản doanh thu. Tuy nhiên, trong rất nhiều trường hợp, cách ứng xử của chi phí lại phụ thuộc vào hành động cũng như thái độ của nhà quản trị. Sau đây là một số trường hợp:

##### *a, Chi phí khả biến cấp bậc:*

Loại chi phí này gần giống như chi phí hỗn hợp vì nó cố định trong một phạm vi nào đó, sau đó nhảy lên một mức độ mới cao hơn rồi lại cố định trong phạm vi phù hợp mới cho đến khi nhảy lên bước tiếp theo. Loại chi phí này tồn tại khá phổ biến trong các doanh nghiệp và trong một số trường hợp, cách ứng xử khả biến theo chi phí cấp bậc xảy ra vì quyết định của nhà quản trị.

Ví dụ: Doanh nghiệp có thể xây dựng chế độ cứ 10 công nhân sản xuất thì sẽ bố trí có một giám sát viên theo dõi hoặc cứ 15 máy hoạt động thì phân công cho một thợ bảo trì phục vụ... Việc ra quyết định như vậy có phù hợp hay không còn tùy thuộc vào sự hiểu biết, quá trình phân tích chi phí... của nhà quản trị. Cho nên có thể nói trong trường hợp này, cách ứng xử khả biến theo chi phí cấp bậc xảy ra hay không là phụ thuộc vào quyết định của nhà quản trị.

##### *b, Chi phí bất biến bắt buộc và chi phí bất biến không bắt buộc ( tùy ý)*

Chi phí bất biến bắt buộc là loại chi phí bất biến khó có thể thay đổi một cách nhanh chóng, ngược lại, chi phí bất biến không bắt buộc là loại chi phí bất biến có thể thay đổi nhanh chóng - tùy theo ý muốn chủ quan của nhà quản trị. Chi phí bất biến bắt buộc thường là các loại chi phí mà nhà quản trị không thể tùy tiện thay đổi theo ý muốn chủ quan của họ, ví dụ nó liên quan



đến điều đã cam kết trước đây, hoặc bị ràng buộc bởi các điều khoản đã được ký kết trong hợp đồng..., chẳng hạn.

Chi phí bất biến không bắt buộc thường được quyết định theo sở thích của nhà quản trị và chúng thường có mặt trong chương trình cắt giảm chi phí đầu tiên. Tuy nhiên, việc phân định đâu là chi phí bất biến bắt buộc và khi nào nó trở thành chi phí bất biến không bắt buộc lại tùy thuộc vào nhận thức và thái độ của nhà quản trị. Ví dụ: nếu nhà quản trị quan tâm đến sự thành công của doanh nghiệp trong lĩnh vực công nghệ thì họ sẽ coi chi phí nghiên cứu và phát minh sản phẩm mới thuộc loại "bất biến bắt buộc"; ngược lại, nếu nhà quản trị quan niệm việc nâng cao trình độ cho công nhân viên là không cần thiết thì khoản chi phí bồi dưỡng đào tạo lại được coi là khoản "bất biến tùy ý"...

*c, Chi phí bất biến tránh được và chi phí bất biến không tránh được*

Chi phí bất biến tránh được và chi phí bất biến không tránh được khác với chi phí bất biến bắt buộc và chi phí bất biến không bắt buộc ở chỗ:

- Khái niệm chi phí bất biến tránh được và không tránh được xảy ra khi nhà quản trị đã có quyết định thực hiện một nhiệm vụ nào đó, họ đang cân nhắc khoản chi phí nào có thể tránh được (hay tiết kiệm, giảm bớt được) để có lợi cho hoạt động kinh doanh. Lúc này nhà quản trị đang thực hiện chức năng tổ chức thực hiện và ra quyết định điều hành.
- Khái niệm chi phí bất biến bắt buộc và chi phí bất biến không bắt buộc lại xuất hiện khi nhà quản trị đang sắp xếp, phân loại để lập kế hoạch chi phí- tức là đang thực hiện chức năng hoạch định.

Ví dụ: Một cửa hàng thương mại của công ty đang hoạt động. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong tháng cho thấy ngoài các khoản chi phí khả biến còn có các khoản chi phí bất biến cho hoạt động của cửa hàng như: tiền lương nhân viên, tiền thuê nhà, khấu hao thiết bị bán hàng, chi phí quảng cáo... Nếu cửa hàng chi đầy đủ các khoản chi phí bất biến này thì sẽ bị lỗ.

Trường hợp này nhà quản trị phải cân nhắc sao cho cửa hàng tồn tại được và có lãi. Những vấn đề đặt ra là:

- Chi phí thuê nhà là chi phí bất biến bắt buộc ( vì hợp đồng thuê đã được ký kết và không thể đơn phương huỷ bỏ) và trong trường hợp cụ thể này nó cũng là chi phí bất biến không tránh được dù cửa hàng tiếp tục hoạt động hay ngừng hoạt động.
- Chi phí khấu hao thiết bị bán hàng có thể coi là chi phí bất biến tùy ý vì tính khấu hao thiết bị theo phương pháp khấu hao nào là do nhà quản trị cân nhắc và lựa chọn.
- Nếu do cửa hàng thua lỗ mà phải ngừng hoạt động thì lúc này nhà quản trị sẽ phân tích trong tổng số chi phí bất biến, khoản tiền lương nhân viên sẽ là khoản chi phí bất biến tránh được. Nhân viên có thể tạm thời không nhận lương hoặc đồng ý cắt giảm tiền lương để duy trì cửa hàng.

...

Như vậy có thể nói việc quyết định tương lai cho cửa hàng nói trên là vấn đề không đơn giản, ngoài việc phải dựa vào tình hình tài chính và khả năng sinh lời của cửa hàng, nhà quản trị còn phải dựa vào nhiều vấn đề khác nữa, như: vấn đề quảng bá cho doanh nghiệp, việc chiếm lĩnh thị phần, việc làm và thu nhập của nhân viên, việc giữ gìn danh tiếng cho doanh nghiệp...

## **2.6. Báo cáo kết quả kinh doanh**

### ***2.6.1. Báo cáo kết quả kinh doanh trong Kế toán tài chính***

Về bản chất, Báo cáo kết quả kinh doanh là một bản tóm lược các khoản doanh thu, chi phí trên cơ sở đó xác định lãi, lỗ cho doanh nghiệp.

Đối với kế toán tài chính, Báo cáo kết quả kinh doanh được lập ra, trong đó chi phí được phân loại theo chức năng của nó (bao gồm chi phí sản xuất và chi phí không sản xuất ) và đó cũng chính là cách phân loại chi phí theo mối quan hệ với thời kỳ hạch toán lợi tức ( bao gồm chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ).

*Ví dụ:* Doanh nghiệp X sản xuất và kinh doanh sản phẩm A, trong tháng có các thông tin:

- Chi phí sản xuất của một đơn vị sản phẩm	50.000đ
- Giá bán đơn vị sản phẩm	70.000đ
- Chi phí bao bì của một sản phẩm	2.000đ
- Tiền thuê cửa hàng	3.000.000đ
- Chi phí tiền lương nhân viên	5.000.000đ
- Chi phí điện, nước, điện thoại...	2.500.000đ

Được biết các khoản chi phí này không đổi trong phạm vi phù hợp (doanh nghiệp sản xuất và tiêu thụ < 1.200 sản phẩm / tháng).

Giả sử trong tháng doanh nghiệp này bán được 1.000 sản phẩm => Báo cáo kết quả kinh doanh sẽ được lập ra cho tháng hoạt động này như sau:

<b>BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH</b>		
Tháng .... năm.....	<i>Đơn vị : VND</i>	
Doanh thu bán hàng thuần ( 1.000SP x 70.000đ)		70.000.000
( <i>Trừ</i> ) Giá vốn hàng bán ( 1.000SP x 50.000đ)		<u>50.000.000</u>
Lợi nhuận gộp về bán hàng		20.000.000
( <i>Trừ</i> ) Chi phí hoạt động ( Bán hàng + Quản lý DN):		
- Tiền thuê cửa hàng	3.000.000	
- Chi phí bao bì ( 1.000SP x 2.000đ)	2.000.000	
- Chi phí tiền lương nhân viên	5.000.000	
- Chi phí dịch vụ mua ngoài ( điện, nước...)	<u>2.500.000</u>	<u>12.500.000</u>
- Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh		<u><b>7.500.000</b></u>

Đây là báo cáo thu nhập được lập theo nguyên tắc của kế toán tài chính để cung cấp cho các đối tượng ở bên ngoài sử dụng thông tin kế toán của doanh nghiệp. Tuy nhiên, đối với nhà quản trị thì mẫu báo cáo này lại không sử dụng được cho việc ra các quyết định quản lý nội bộ. Nhà quản trị cần có các thông

tin phân tích làm cơ sở cho việc dự đoán các chi phí sẽ phải ứng xử như thế nào - theo sự biến động về mức độ hoạt động của doanh nghiệp trong các tháng tiếp theo. Để đáp ứng nhu cầu này mẫu báo cáo thu nhập sẽ phải thay đổi cho phù hợp với kế toán quản trị.

### 2.6.2. Báo cáo kết quả kinh doanh trong Kế toán quản trị

Khi chi phí sản xuất kinh doanh được chia thành yếu tố khả biến, bất biến thì người quản lý sẽ vận dụng cách ứng xử của chi phí này để lập ra báo cáo kết quả kinh doanh phù hợp và chính dạng báo cáo này sẽ được sử dụng như một công cụ để ra quyết định và xây dựng các kế hoạch nội bộ.

Cũng với ví dụ trên, báo cáo kết quả kinh doanh sẽ được lập theo cách ứng xử của chi phí như sau:

BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH		
Tháng .... năm.....		Đơn vị : VND
Doanh thu bán hàng thuần ( 1.000SP x 70.000đ)		70.000.000
<i>( Trừ)</i> Chi phí khả biến:		
- Giá vốn hàng bán	50.000.000	
- Chi phí bao bì	<u>2.000.000</u>	<u>52.000.000</u>
Số dư đảm phí		18.000.000
<i>( Trừ)</i> Chi phí bất biến:		
- Tiền thuê cửa hàng	3.000.000	
- Chi phí tiền lương nhân viên	5.000.000	
- Chi phí dịch vụ mua ngoài ( điện, nước...)	<u>2.500.000</u>	<u>10.500.000</u>
- Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh		<u><b>7.500.000</b></u>

Như vậy mẫu báo cáo dạng này rất phù hợp với công việc của nhà quản trị bởi vì:

- Thuận lợi cho việc phân tích mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng và lợi nhuận.

- Trên cơ sở phân chia chi phí thành biến phí và định phí, nếu vận dụng các phương pháp tính toán để phân tích, thiết lập phương trình dự đoán chi phí để khi mức độ hoạt động của doanh nghiệp thay đổi, nhà quản trị có thể dự đoán mức chi phí cần thiết ứng với hoạt động đó.

## **2.7. Tóm tắt chương**

Để tiến hành hoạt động sản xuất kinh doanh, các doanh nghiệp phải bỏ ra nhiều khoản chi phí khác nhau về đặc điểm, tính chất, phạm vi, mức độ...; chi phí là yếu tố ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận thu được của các doanh nghiệp, do đó chi phí là mối quan tâm hàng đầu và thường xuyên của các nhà quản trị. Với mục tiêu tối đa hoá lợi nhuận, nhà quản lý cần phải kiểm soát chặt chẽ các loại chi phí phát sinh trong doanh nghiệp. Muốn vậy, trước hết phải thu thập được một hệ thống thông tin đầy đủ về chi phí; sau đó phải biết cách phân loại chi phí theo các tiêu thức khác nhau; tổng hợp, phân tích, xử lý và chọn lọc thông tin về chi phí phù hợp với việc ra quyết định. Có thể nói, chi phí là đối tượng nghiên cứu quan trọng nhất của kế toán quản trị. Bởi vậy, khi nghiên cứu chương này, người học cần nắm vững các cách phân loại chi phí, như:

- Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động.
- Phân loại chi phí theo mối quan hệ giữa chi phí với các khoản mục trên báo cáo tài chính.
- Phân loại chi phí sử dụng trong việc lập kế hoạch và kiểm tra.
- Phân loại chi phí nhằm mục đích ra quyết định.

Và đặc biệt là cách phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí.

### Chương 3

#### CÁC PHƯƠNG PHÁP XÁC ĐỊNH CHI PHÍ

Xác định chi phí là quá trình tổng hợp chi phí có liên quan đến sản xuất và tiêu thụ sản phẩm, nhằm tính được chi phí đơn vị cần thiết giúp nhà quản trị điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh, như: định giá bán cho sản phẩm sản xuất ra và tiêu thụ, xác định giá trị hàng tồn kho, xác định kết quả kinh doanh...

Hoạt động sản xuất của các doanh nghiệp thường diễn ra hết sức phức tạp: nhiều khoản chi phí phát sinh; nhiều loại sản phẩm cùng được sản xuất ra trong một chu kỳ kinh doanh; sản lượng sản phẩm lại tăng, giảm thất thường... Chính vì vậy, để xác định giá thành đơn vị hợp lý và chính xác, người ta thường phải tính theo giá trị trung bình của chi phí. Tùy theo tính chất của hoạt động sản xuất mà nhà quản trị có thể áp dụng một trong hai phương pháp sau đây để xác định chi phí: phương pháp xác định chi phí theo công việc và phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất.

### **3.1. Phương pháp xác định chi phí theo công việc**

#### ***3.1.1. Đối tượng áp dụng***

Phương pháp này được sử dụng ở các doanh nghiệp sản xuất theo Đơn đặt hàng của khách hàng. Doanh nghiệp áp dụng phương pháp xác định chi phí này thì phải có tối thiểu một trong các điều kiện sau đây:

- Chỉ có một loại sản phẩm duy nhất theo đơn đặt hàng của khách hàng, như: công trình xây dựng, may đo quần áo thời trang...
- Sản phẩm có giá trị cao, như: tàu thủy, máy bay...
- Được đặt mua trước khi sản xuất.
- Có kích thước lớn.

Tóm lại, phương pháp xác định chi phí theo công việc được áp dụng cho những sản phẩm được sản xuất theo yêu cầu của từng khách hàng riêng biệt. Đó thường là các loại sản phẩm có giá trị cao, dễ nhận diện và có kích thước lớn.

#### ***3.1.2. Tập hợp chi phí sản xuất***

Theo phương pháp này, đối tượng tập hợp chi phí sản xuất là sản phẩm hay đơn đặt hàng của khách hàng.

Căn cứ vào đơn đặt hàng của khách, phòng kế hoạch công bố Lệnh sản xuất trong đó chỉ định các công việc phải làm và chi phí được tính - thông qua các loại chứng từ như: Phiếu xuất kho nguyên liệu, Phiếu theo dõi lao động, Phiếu phân bổ chi phí sản xuất chung... Các khoản chi phí sản xuất khác nhau đều được tập hợp vào Phiếu chi phí công việc. Phiếu này là căn cứ để xác định:

- Tổng số chi phí sản xuất.
- Giá thành đơn vị.
- Chi phí sản xuất sản phẩm.
- Chi phí hàng tồn kho và giá vốn hàng bán.

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được xác định căn cứ vào Phiếu xuất kho nguyên liệu. Chi phí nhân công trực tiếp được xác định dựa trên Phiếu theo dõi lao động và chi phí sản xuất chung được xác định theo mức phân bổ ước tính. Như vậy, Phiếu chi phí công việc là một chứng từ chi tiết dùng để tập hợp các chi phí sản xuất trong phương pháp xác định chi phí theo công việc. Phiếu chi phí công việc chỉ được lập khi



phòng kế toán nhận được thông báo và Lệnh sản xuất đã được phát ra cho công việc đó. Lệnh sản xuất chỉ được phát ra sau khi có đơn đặt hàng của khách – có ghi rõ số lượng, giá cả và ngày giao hàng. Mỗi đơn đặt hàng của khách cần lập một Phiếu chi phí công việc riêng biệt – không phân biệt quy mô đơn đặt hàng đó là to hay nhỏ ( số lượng sản phẩm nhiều hay ít). Tất cả các Phiếu chi phí công việc được lưu giữ lại khi sản phẩm đang sản xuất – chúng có tác dụng như một báo cáo sản phẩm sản xuất dở dang, có vai trò như một sổ phụ của tất cả chi phí sản xuất đã phát sinh trong quá trình sản xuất. Khi sản phẩm hoàn thành được bàn giao cho khách hàng thì Phiếu chi phí công việc được chuyển từ khâu sản xuất sang khâu thành phẩm. Phiếu chi phí công việc thường có hình thức như sau:

Tên doanh nghiệp:.....

PHIẾU CHI PHÍ CÔNG VIỆC

Tên khách hàng

Ngày đặt hàng

Loại sản phẩm

Ngày bắt đầu sản xuất

Mã số công việc

Ngày hẹn giao hàng

Số lượng sản xuất			Ngày hoàn tất				
Nguyên liệu trực tiếp			Nhân công trực tiếp			Mức phân bổ ước tính của chi phí sản xuất chung	
Ngày	Phiếu xuất kho số	Thành tiền	Ngày	Phiếu theo dõi lao động số	Thành tiền	Căn cứ phân bổ	Thành tiền
Tổng cộng							
Nơi giao hàng			Phần do bộ phận kế toán ghi:				
			Đơn giá bán		xxx		
			Chi phí sản xuất:				
			Nguyên liệu trực tiếp		xxx		
			Nhân công trực tiếp		xxx		
			Sản xuất chung		xxx		xxx
			Lãi gộp		xxx		

	Chi phí lưu thông và quản lý ước tính	xxx
	Lợi nhuận ước tính	xxx

*a, Phiếu xuất kho nguyên liệu*

Căn cứ để xác định chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và gián tiếp là phiếu xuất kho nguyên liệu. Giá xuất kho được tính theo phương pháp thực tế đích danh – tức nhập vào theo giá nào thì xuất ra theo giá đó. Mẫu Phiếu xuất kho nguyên liệu thường có dạng như sau:

Tên doanh nghiệp	PHIẾU XUẤT KHO	Số .....	Định khoản				
.....	Ngày..... tháng.....		Nợ.....				
	năm.....		Có .....				
Tên đơn vị nhận:.....							
Lý do nhận:.....							
Nhận tại kho:.....							
Danh điểm vật tư	Tên nhãn hiệu quy cách vật	Đơn vị tính	Số lượng		Giá đơn vị	Thành tiền	Ghi chú
			Yêu cầu	Thực phát			

	tư						
A	B	C	1	2	3	4	5
Cộng thành tiền ( viết bằng chữ):							
Người lập phiếu	Thủ kho	Người nhận	Phụ trách đơn vị				

*b, Phiếu theo dõi lao động*

Căn cứ để xác định tiền lương của cả lao động trực tiếp và gián tiếp là các chứng từ theo dõi lao động như: Bảng chấm công, Bảng tính lương.

Bảng chấm công là chứng từ theo dõi ngày công của người lao động, làm cơ sở cho việc tính lương hàng tháng và xét khen thưởng cuối kỳ.

Cuối tháng, bộ phận kế toán lương tổng hợp toàn bộ công việc hoàn thành với đơn giá lương từng công việc, để tính ra số tiền lương phải trả cho từng người lao động.

Tên doanh nghiệp:.....			BẢNG CHẤM CÔNG										
Tên đơn vị:.....			Tháng ..... năm .....										
Số thứ tự	Họ và tên	Mức lương chính	Số ngày trong tháng						Quy ra công để trả lương				
			1	2	...	...	30	31	Số ngày hưởng lương	Nghỉ có hưởng lương BHXH	Nghỉ không lương		
Người theo dõi						Phụ trách đơn vị							

Tên doanh nghiệp:.....			BẢNG TÍNH LƯƠNG								
Tên đơn vị:.....			Tháng ..... năm .....								
Số thứ tự	Họ và tên	Mức lương chính	Công đoạn ( Phân xưởng)							Tổng cộng	Ký nhận
			1	2	3	...	...	...	...		

tự	Hệ số	...	...	...	...	...	...	...	...	
Tổng cộng										
Kế toán lương		Thủ quỹ		Kế toán		Thủ trưởng đơn vị				
										trưởng

*c, Mức phân bổ ước tính của chi phí sản xuất chung*

Chi phí sản xuất chung cũng phải xác định cùng với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp. Tuy nhiên, xác định chi phí sản xuất chung cho từng đơn vị sản phẩm là rất khó, bởi vì:

- Chi phí sản xuất chung bao gồm nhiều khoản chi khác nhau về đặc điểm tính chất, trong đó chủ yếu lại là định phí nên Chi phí sản xuất chung ít biến động – cho dù sản lượng có thay đổi.

- Chi phí sản xuất chung thường chi chung cho nhiều đối tượng tính giá, nên phải phân bổ gián tiếp cho từng loại sản phẩm hoặc công việc riêng biệt.

Chính vì vậy, để xác định chi phí sản xuất chung cho một đơn vị sản phẩm phải tiến hành phân bổ theo một căn cứ chung cho mọi công việc hoặc sản phẩm mà doanh nghiệp thực hiện. Căn cứ chung thường được lựa chọn nhiều nhất là:

- Tổng số thời gian lao động trực tiếp
- Tổng số chi phí nhân công trực tiếp
- Tổng số giờ máy hoạt động...

Vì chi phí sản xuất chung phát sinh trên thực tế thì đến cuối kỳ mới tổng hợp được - mà nhu cầu sử dụng thông tin về chi phí đơn vị lại cần có ngay từ đầu kỳ, nên các doanh nghiệp thường ước tính chi phí sản xuất chung ngay từ đầu kỳ. Dựa trên tổng số Chi phí sản xuất chung ước tính và tổng mức căn cứ chung dự kiến, doanh nghiệp sẽ tính được mức phân bổ chi phí sản xuất chung ước tính cho từng đơn vị căn cứ chung, dựa theo công thức sau:

$$\frac{\text{Tổng số chi phí sản xuất chung ước tính}}{\text{Tổng mức căn cứ chung dự kiến}} = \frac{\text{Mức phân bổ CPSXC}}{\text{ước tính cho từng}}$$

---

( tổng số giờ lao động trực tiếp,  
tổng số giờ máy...

đơn vị  
căn cứ chung

Mức phân bổ  
CPSXC  
ước tính cho  
từng công việc

=

Mức phân bổ  
CPSXC  
ước tính cho từng  
đơn vị căn cứ  
chung

x

Mức hoạt động  
ước tính của  
từng công việc

### ***3.1.3. Quá trình kế toán chi phí vào sổ sách và xử lý số chênh lệch trên tài khoản Chi phí sản xuất chung***

Cùng với việc phản ánh chi phí sản xuất phát sinh vào chứng từ gốc và tập hợp vào Phiếu chi phí của từng công việc riêng biệt, bộ phận kế toán còn phản ánh chi phí sản xuất vào các tài khoản có liên quan sau đây:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
- Chi phí nhân công trực tiếp
- Chi phí sản xuất chung



- Chi phí sản xuất dở dang
- Thành phẩm
- Giá vốn hàng bán

Song song với quá trình vận động của chi phí qua các tài khoản chữ T là sự vận động của các Phiếu chi phí công việc tương ứng qua các khâu: sản xuất, thành phẩm và tiêu thụ.

*a, Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp*

Căn cứ vào phiếu xuất kho nguyên liệu, kế toán xác định chi phí nguyên liệu vật liệu dùng vào sản xuất. Bút toán phản ánh nghiệp vụ này như sau:

Nợ TK “ Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp”

Có TK “ Nguyên vật liệu”

Nợ TK “ Chi phí sản xuất dở dang”

Có TK “Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp”

*b, Chi phí nhân công trực tiếp*

Thuộc loại chi phí này gồm có: tiền lương và các khoản trích theo lương của công nhân trực tiếp sản xuất trong từng công việc hoặc từng công đoạn để

hoàn thành một đơn đặt hàng của khách hàng. Bút toán phản ánh nghiệp vụ này như sau:

Nợ TK “ Chi phí nhân công trực tiếp”

Có TK “ Phải trả người lao động”

Có TK “ Phải trả, phải nộp khác”

Nợ TK “ Chi phí sản xuất dở dang”

Có TK “Chi phí nhân công trực tiếp”

*c, Chi phí sản xuất chung*

Tài khoản “Chi phí sản xuất chung” có kết cấu như sau:

- Bên Nợ: phản ánh chi phí sản xuất chung phát sinh thực tế, gồm: chi phí nhân viên phân xưởng, chi phí vật liệu dùng chung cho phân xưởng, chi phí về công cụ dụng cụ dùng cho sản xuất, chi phí khấu hao tài sản cố định dùng chung cho phân xưởng...

- Bên Có: phản ánh chi phí sản xuất chung được phân bổ đầu kỳ theo ước tính.

Do bên Nợ của tài khoản là số chi phí thực tế, bên Có là số chi phí ước tính, nên bên Nợ và bên Có của tài khoản này thường có chênh lệch vào lúc cuối kỳ.

- Nếu bên Nợ > bên Có: phản ánh chi phí sản xuất chung phát sinh thực tế nhiều hơn số đã phân bổ theo ước tính, tức là đã phân bổ thiếu. Trường hợp này tài khoản có số dư bên Nợ.

- Nếu bên Nợ < bên Có: phản ánh chi phí sản xuất chung phát sinh thực tế ít hơn số đã phân bổ theo ước tính, tức là đã phân bổ thừa. Trường hợp này tài khoản có số dư bên Có.

Cách giải quyết số phân bổ thừa hặc thiếu của chi phí sản xuất chung như sau:

- Nếu số chênh lệch nhỏ thì kế toán kết chuyển cả số chênh lệch đó vào tài khoản “ Giá vốn hàng bán” của kỳ đó.

- Nếu số chênh lệch lớn thì kế toán sẽ phân bổ số chênh lệch đó vào các tài khoản có liên quan như: “ Chi phí sản xuất dở dang”, “ Thành phẩm” và “ Giá vốn hàng bán” của kỳ đó - theo tỷ lệ với số dư của các tài khoản này.

Bút toán phản ánh các nghiệp vụ có liên quan như sau:

Phản ánh việc phân bổ chi phí sản xuất chung ước tính, ghi:

Nợ TK “ Chi phí sản xuất dở dang”

Có TK “Chi phí sản xuất chung”

Tập hợp chi phí sản xuất chung phát sinh thực tế, ghi:

Nợ TK “ Chi phí sản xuất chung”

Có các TK liên quan

Kết chuyển số phân bổ thiếu chi phí sản xuất chung ( nếu số chênh lệch ít), ghi:

Nợ TK “ Giá vốn hàng bán”

Có TK “Chi phí sản xuất chung”

Kết chuyển số phân bổ thừa chi phí sản xuất chung ( nếu số chênh lệch ít), ghi:

Nợ TK “Chi phí sản xuất chung”

Có TK “Giá vốn hàng bán”

Phản ánh việc phân bổ số chênh lệch lớn về chi phí sản xuất chung vào các tài khoản có liên quan, ghi:

Nợ TK “ Giá vốn hàng bán”

Nợ TK “ Chi phí sản xuất dở dang”

Nợ TK “Thành phẩm”

Có TK “Chi phí sản xuất chung”

### ***3.1.4. Ví dụ minh họa***

(Đơn vị giá trị: 1.000đ)

Công ty sản xuất “ Phương Đông” trong tháng 1/ 2005 sản xuất hai loại sản phẩm X và Y. Sản phẩm X đã tiến hành sản xuất từ năm 2004, đến ngày 31/ 12/ 2004 trị giá sản phẩm dở dang của X là 90.000. Sản phẩm Y mới bắt đầu sản xuất từ tháng 1/ 2005.

- Tồn kho nguyên liệu đầu tháng 1: 15.000
- Tồn kho thành phẩm đầu tháng 1: 30.000
- Chi phí sản xuất dở dang đầu tháng 1: 90.000

Trong tháng 1/ 2005 có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh và kế toán đã phản ánh vào tài khoản như sau:

a, Doanh nghiệp mua nguyên vật liệu vào, trị giá 180.000 và xuất kho vật liệu cho sản xuất, trị giá 150.000, trong đó:

- Xuất cho sản xuất sản phẩm X: 84.000
- Xuất cho sản xuất sản phẩm Y: 66.000

Bút toán phản ánh nghiệp vụ này như sau:

(1) Nợ TK “ Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp”:

150.000

Có TK “ Nguyên vật liệu”:

150.000

(2) Nợ TK “ Chi phí sản xuất dở dang”:

150.000

Có TK “Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp”:

150.000

Đồng thời kế toán phản ánh chi phí nguyên vật liệu trực tiếp vào “Phiếu chi phí công việc” của từng loại sản phẩm:

- “Phiếu chi phí công việc” của sản phẩm X: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: 84.000

- “Phiếu chi phí công việc” của sản phẩm Y: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: 66.000

b, Căn cứ vào Phiếu theo dõi lao động, kế toán tính được tổng số chi phí nhân công trực tiếp là 180.000, trong đó của sản phẩm X là 120.000 và của sản phẩm Y: 60.000. Chi phí lao động gián tiếp là 45.000.

Bút toán phản ánh chi phí nhân công của khâu sản xuất như sau:

(3) Nợ TK “ Chi phí nhân công trực tiếp”: 180.000

Nợ TK “Chi phí sản xuất chung”: 45.000

Có TK “ Phải trả người lao động”, Phải trả, phải nộp khác”: 225.000

(4) Nợ TK “ Chi phí sản xuất dở dang”:

180.000

Có TK “Chi phí nhân công trực tiếp”:

180.000

Đồng thời kế toán phản ánh chi phí nhân công trực tiếp vào “Phiếu chi phí công việc” của từng loại sản phẩm:

- “Phiếu chi phí công việc” của sản phẩm X: Chi phí nhân công trực tiếp: 120.000

- “Phiếu chi phí công việc” của sản phẩm Y: Chi phí nhân công trực tiếp: 60.000

c, Chi phí sản xuất chung:

Chi phí sản xuất chung đã ước tính như sau: Doanh nghiệp lựa chọn căn cứ phân bổ chi phí sản xuất chung

là số giờ máy hoạt động. Theo dự kiến: để sản xuất sản phẩm X cần 30.000 giờ máy/ tháng, sản phẩm Y cần 15.000 giờ máy/ tháng. Tổng số chi phí sản xuất chung ước tính của hai loại sản phẩm này là 270.000/ tháng.

Ta có:

Đơn giá phân bổ chi phí SXC =  $270.000 / 45.000 = 6$

Chi phí sản xuất chung phân bổ cho từng loại sản phẩm:

Sản phẩm X:  $30.000 \times 6 = 180.000$

Sản phẩm Y:  $15.000 \times 6 = 90.000$

Dựa vào đây, kế toán ghi:

(5) Nợ TK “ Chi phí sản xuất dở dang”: 270.000

Có TK “Chi phí sản xuất chung”:

270.000

Đồng thời kế toán phản ánh chi phí sản xuất chung ước tính vào “Phiếu chi phí công việc” của từng loại sản phẩm:

- “Phiếu chi phí công việc” của sản phẩm X: Chi phí sản xuất chung: 180.000



- “Phiếu chi phí công việc” của sản phẩm Y: Chi phí sản xuất chung: 90.000

Chi phí sản xuất chung đã phát sinh thực tế trong tháng như sau:

Chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh được tập hợp vào bên Nợ của tài khoản “Chi phí sản xuất chung”, giả sử bao gồm:

Chi phí điện 70.000 Trích khấu hao TSCĐ 79.000  
nước

Tiền lương nhân viên 50.000 Trích các khoản theo lương NV 9.500

Chi phí khác 35.000 Thuế tài sản phải nộp bằng tiền 41.500

Tổng cộng: 285.000

Bút toán phản ánh tập hợp chi phí sản xuất chung như sau:

(6) Nợ TK “Chi phí sản xuất chung”: 285.000

Có TK “ Phải trả người lao động”:  
50.000

Có TK “ Phải trả, phải nộp khác”:

9.500

Có TK “ Hao mòn TSCĐ”:

79.000

Có TK “ Phải trả nhà cung cấp”:

70.000

Có TK “ Thuế và các khoản phải nộp NN”:

41.500

Có TK “ Tiền mặt”:

35.000

d, Chi phí ngoài sản xuất:

Giả sử, trong 1/ 2005 chi phí bán hàng và quản lý  
doanh nghiệp phát sinh như sau:

Tiền lương nhân viên quản lý	100.000	Tiền lương nhân viên bán hàng	50.000
Trích theo lương NVQL	19.000	Trích theo lương NVBH	9.500
Khấu hao thiết bị văn phòng	21.000	Chi phí quảng cáo tiếp thị	10.500
Tổng cộng chi phí	140.000	Tổng cộng chi phí	70.000

QLDN

bán hàng

Bút toán phản ánh tập hợp chi phí ngoài sản xuất phát sinh như sau:

Tập hợp chi phí quản lý phát sinh, ghi:

(7) Nợ TK “Chi phí quản lý doanh nghiệp”:

140.000

Có TK “ Phải trả người lao động”:

100.000

Có TK “ Phải trả, phải nộp khác”:

19.000

Có TK “ Hao mòn TSCĐ”:

21.000

Tập hợp chi phí bán hàng phát sinh, ghi:

(8) Nợ TK “Chi phí bán hàng”:

70.000

Có TK “ Phải trả người lao động”:

50.000

Có TK “ Phải trả, phải nộp khác”:

9.500

Có TK “ Phải trả nhà cung cấp”:

10.500

e, Giá thành sản xuất

Giả sử cuối tháng 1/ 2005, đơn đặt hàng đối với sản phẩm X đã hoàn thành toàn bộ. Tổng số 1000 sản phẩm X hoàn thành đã được chuyển vào kho thành phẩm. Dựa trên phiếu chi phí công việc của từng Đơn đặt hàng ta xác định được tổng số chi phí sản xuất phát sinh, tổng giá thành và giá thành đơn vị.

PHIẾU CHI PHÍ CÔNG VIỆC – SẢN PHẨM “X”	
Số dư đầu tháng:	90.000
- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	84.000
- Chi phí nhân công trực tiếp	120.000
- Chi phí sản xuất chung	180.000
- Tổng số chi phí sản xuất phát sinh trong tháng	384.000
- Tổng giá thành của sản phẩm hoàn thành	474.000
- Giá thành đơn vị	474
PHIẾU CHI PHÍ CÔNG VIỆC – SẢN PHẨM “Y”	

Số dư đầu tháng:	00
- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	66.000
- Chi phí nhân công trực tiếp	60.000
- Chi phí sản xuất chung	90.000
- Tổng số chi phí sản xuất phát sinh trong tháng	216.000

Đơn đặt hàng sản phẩm Y chưa hoàn thành, tổng số chi phí phát sinh đến cuối tháng 1 chính là số dư cuối tháng 1 của sản phẩm Y dở dang.

Bút toán phản ánh sản phẩm X hoàn thành nhập kho như sau:

(9) Nợ TK “Thành phẩm”: 474.000

Có TK “Chi phí sản xuất dở dang”: 474.000

g, Giá vốn hàng bán

Giả sử trong tháng 1 công ty đã bán được 750 sản phẩm X cho khách hàng với đơn giá bán là: 800/ sản phẩm. Ta có:

Giá vốn hàng bán:  $750 \text{ sp} \times 474 = 355.500$

Doanh thu bán hàng:  $750 \text{ sp} \times 800 = 600.000$

Bút toán phản ánh nghiệp vụ bán hàng như sau:

(10) Nợ TK “Giá vốn hàng bán”:	355.500
Có TK “Thành phẩm”:	355.500
(11) Nợ TK “Phải thu của khách hàng”:	600.000
Có TK “Doanh thu bán hàng”:	600.000

h, Xác định số dư một số tài khoản

TK Nguyên vật liệu		TK Chi phí sản xuất dở dang	
SDĐK: 15.000		SDĐK: 90.000	
180.000	(1) 150.000	(2) 150.000	
		(4) 180.000	
		(5) 270.000	(9) 474.000
SDCK: 45.000		SDCK: 216.000	

TK Thành phẩm		TK Chi phí sản xuất chung	
SDĐK: 30.000		(6) 285.000	(5) 270.000
(9) 474.000	(10) 355.500		
SDCK: 148.500		Số dư: 15.000	

i, Lập bảng đối chiếu giá thành sản xuất và giá vốn hàng bán

Bảng này được lập ra nhằm mục đích xác định giá thành sản xuất của hàng đã tiêu thụ trong kỳ – chính là chỉ tiêu “Giá vốn hàng bán” – trên cơ sở đó xác định kết quả sản xuất kinh doanh trong kỳ của doanh nghiệp.

GIÁ THÀNH SẢN XUẤT

- Nguyên vật liệu trực tiếp		
Tồn kho đầu kỳ	15.000	
<i>Cộng</i> : Mua vào trong kỳ	180.000	
Nguyên liệu có để sử dụng trong kỳ	195.000	
<i>Trừ</i> : Tồn kho cuối kỳ	(45.000)	
Nguyên vật liệu trực tiếp đã sử dụng trong kỳ		150.000
- Nhân công trực tiếp		180.000
- Chi phí sản xuất chung thực tế	285.000	
<i>Trừ</i> : Mức phân bổ thiếu	(15.000)	
Chi phí sản xuất chung phân bổ		270.000
Tổng chi phí sản xuất trong kỳ		600.000
<i>Cộng</i> : Chi phí dở dang đầu kỳ		90.000
		690.000
<i>Trừ</i> : Chi phí dở dang cuối kỳ		(216.000)
<b>Giá thành sản phẩm hoàn thành trong kỳ</b>		<b>474.000</b>

GIÁ VỐN HÀNG BÁN

Tồn kho thành phẩm đầu kỳ	30.000
<i>Cộng:</i> Giá thành sản phẩm h/ thành trong kỳ	474.000
Giá thành sản xuất thành phẩm chờ bán	504.000
<i>Trừ:</i> Tồn kho thành phẩm cuối kỳ	(148.500)
<b>Giá vốn hàng bán</b>	<b>355.500</b>

k, Xử lý số dư của tài khoản “ Chi phí sản xuất chung”

Số liệu trên tài khoản “ Chi phí sản xuất chung” cho thấy: Chi phí sản xuất chung phát sinh trên thực tế nhiều hơn số đã phân bổ theo ước tính cho hai loại sản phẩm X và Y là 15.000. Về nguyên tắc tài khoản “ Chi phí sản xuất chung” không được có số dư cuối kỳ. Kế toán quản trị xử lý số dư này theo 2 cách như sau:

Cách 1: Đưa vào giá vốn hàng bán



Khi kết chuyển số dư của tài khoản “ Chi phí sản xuất chung” vào tài khoản “ Giá vốn hàng bán”, ghi:

Nợ TK “ Giá vốn hàng bán”:           15.000

Có TK “Chi phí sản xuất chung”:       15.000

Theo bút toán này, tài khoản “ Chi phí sản xuất chung” sẽ không còn số dư cuối kỳ, nhưng số dư cuối kỳ của tài khoản “ Giá vốn hàng bán” lại tăng thêm tương ứng và Lợi nhuận trên Báo cáo kết quả kinh doanh sẽ giảm đi tương ứng.

Giá vốn hàng bán chưa điều chỉnh:           355.500

Mức phân bổ thiếu của chi phí SXC:   15.000

Giá vốn hàng bán đã điều chỉnh:       370.500

Báo cáo kết quả kinh doanh tóm tắt của Công ty Phương Đông tháng 1/ 2005 sẽ như sau:

## Công ty Phương Đông

BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

Tháng 1/ năm 2005

	Đơn vị:
	1000đ
Doanh thu 750 sp x 800	600.000
Trừ: Giá vốn hàng bán đã được điều chỉnh	370.500
Lãi gộp	229.500
Trừ: Chi phí ngoài sản xuất	
- Tiền lương nhân viên quản lý	100.000
- Trích theo lương NVQL	19.000
- Khấu hao thiết bị văn phòng	21.000
- Tiền lương nhân viên bán hàng	50.000
- Trích theo lương NVBH	9.500
- Chi phí quảng cáo tiếp thị	10.500

Tổng Chi phí ngoài sản xuất	210.000
Lợi nhuận thuần	19.500

Cách 2: Phân bổ theo tỷ lệ vào các tài khoản có liên quan

Quá trình phân bổ được thực hiện như sau:

Xác định tỷ lệ phân bổ: Tỷ lệ phân bổ được xác định dựa trên cơ cấu số dư cuối kỳ của 3 tài khoản “ Chi phí sản xuất dở dang”, “ Thành phẩm” và “ Giá vốn hàng bán”.

<u>Tên tài khoản</u>	<u>Số dư cuối kỳ</u>	<u>Tỷ lệ phân bổ</u>	<u>Mức phân bổ</u>
Chi phí sản xuất dở dang	216.000	30,0%	4.500
Thành phẩm	148.500	20,6%	3.090
Giá vốn hàng bán	355.500	49,4%	7.410
Tổng cộng	720.000	100%	15.000

Dựa vào kết quả phân bổ này, kế toán ghi bút toán sau:

Nợ TK “ Giá vốn hàng bán”: 7.410

Nợ TK “ Chi phí sản xuất dở dang”: 4.500

Nợ TK “ Thành phẩm”: 3.090

Có TK “Chi phí sản xuất chung”: 15.000

Theo bút toán này, tài khoản “ Chi phí sản xuất chung” cũng sẽ không còn số dư cuối kỳ nhưng số dư cuối kỳ của 3 tài khoản có liên quan sẽ tăng thêm tương ứng với mức phân bổ cho nó. Cách xử lý này không chỉ ảnh hưởng đến chỉ tiêu Lợi nhuận trên Báo cáo kết quả kinh doanh mà còn ảnh hưởng đến các khoản mục hàng tồn kho trên Bảng cân đối kế toán.

- Mức phân bổ theo cách 1 cho “ Giá vốn hàng bán”:  
15.000

- Mức phân bổ theo cách 2 cho “ Giá vốn hàng bán”:  
7.410

- “ Giá vốn hàng bán” theo cách 2 sẽ giảm đi so với cách 1 là:

$15.000 - 7.410 = 7.590$  và Lợi nhuận thuần trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh sẽ tăng lên tương ứng là 7.590.

- Giá trị hàng tồn kho theo cách 2 sẽ tăng lên:  $4.500 + 3.090 = 7.590$  và do đó, Tổng tài sản ngắn hạn cũng như Tổng tài sản trên Bảng cân đối kế toán của doanh nghiệp sẽ tăng lên tương ứng là 7.590.

Cách phân bổ này không hợp lý (?)

### **3.2. Phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất**

#### ***3.2.1. Đối tượng áp dụng***

Phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất được áp dụng trong các doanh nghiệp chỉ sản xuất một loại sản phẩm với khối lượng lớn và quá trình sản xuất bao gồm nhiều công đoạn chế biến khác nhau. Mỗi công đoạn chế biến thường được tổ chức thành một phân xưởng. Sản phẩm được sản xuất theo quy trình chế biến liên tục – từ khâu đầu là nguyên liệu cơ bản, sản phẩm được luân chuyển liên tục - từ phân xưởng đầu tiên cho đến phân xưởng cuối cùng. Bán thành phẩm của phân xưởng trước là đối tượng chế biến của phân xưởng kế sau. Sản phẩm của phân xưởng sau

cùng sẽ là thành phẩm của doanh nghiệp, được nhập kho chờ tiêu thụ.

Sản phẩm được tập hợp chi phí theo phương pháp này thường có các đặc điểm sau đây:

- Mỗi loại sản phẩm sản xuất đều có mức sản lượng khá lớn.
- Giá trị một sản phẩm nhỏ.
- Có kích thước nhỏ.
- Sản phẩm do doanh nghiệp tự sản xuất ( sau khi điều tra nhu cầu thị trường) và tự tổ chức tiêu thụ trên thị trường.

Phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất thường được áp dụng trong các doanh nghiệp thuộc ngành cơ khí chế tạo máy, sản xuất thép, nhà máy lọc dầu...

### ***3.2.2. Tập hợp chi phí sản xuất***

Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất theo phương pháp này là từng phân xưởng sản xuất.

Chi phí của phân xưởng đầu tiên bao gồm: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

Chi phí ở các phân xưởng sau bao gồm: chi phí của phân xưởng trước chuyển sang và chi phí phát sinh ở phân xưởng đó.

Ở phân xưởng cuối cùng, chi phí của phân xưởng kê trước chuyển sang sẽ được cộng với chi phí phát sinh ở phân xưởng này - để hình thành trị giá của thành phẩm nhập kho.

Các chi phí được tập hợp ở từng phân xưởng cũng bao gồm:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
- Chi phí nhân công trực tiếp
- Chi phí sản xuất chung.

*a, Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp*

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được xác định trên cơ sở phiếu xuất kho nguyên liệu. Tài khoản “Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp” được mở chi tiết cho từng phân xưởng để theo dõi riêng. Nguyên vật liệu xuất

kho dùng cho phân xưởng nào thì được ghi trực tiếp vào TK “Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp” của phân xưởng đó.

Căn cứ vào phiếu xuất kho nguyên liệu cho từng phân xưởng, kế toán cũng sẽ xác định được chi phí nguyên vật liệu gián tiếp và ghi vào TK “ Chi phí sản xuất chung” của phân xưởng.

*b, Chi phí nhân công trực tiếp*

Căn cứ vào bảng chấm công, bảng tính lương của từng phân xưởng, kế toán sẽ xác định được chi phí nhân công trực tiếp và hạch toán vào TK “Chi phí nhân công trực tiếp” của phân xưởng. Chi phí nhân công gián tiếp sẽ được đưa vào TK “ Chi phí sản xuất chung” của phân xưởng.

*c, Chi phí sản xuất chung*

Theo phương pháp này, chi phí sản xuất chung được tập hợp cho từng phân xưởng theo số chi phí thực tế phát sinh.

Nếu khối lượng sản phẩm sản xuất của phân xưởng ổn định và chi phí sản xuất chung phát sinh đều đặn,



thì toàn bộ chi phí sản xuất chung phát sinh thực tế ở phân xưởng sẽ được kết chuyển hết vào TK “ Chi phí sản xuất dở dang” của phân xưởng.

Nếu khối lượng sản phẩm sản xuất của phân xưởng không ổn định và chi phí sản xuất chung phát sinh không đều, thì có thể phân bổ chi phí sản xuất chung. Kế toán phải xác định hệ số phân bổ để tính được mức chi phí sản xuất chung thực tế phân bổ cho các phân xưởng.

Có thể so sánh quá trình kế toán vào các tài khoản của hai phương pháp xác định chi phí như sau:

Phương pháp xác định chi phí theo công việc	Phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Chỉ sử dụng một TK “ Chi phí sản xuất dở dang” để tập hợp tất cả chi phí sản xuất của các loại công việc.</li> <li>- Căn cứ để xác định tổng số</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mỗi phân xưởng sản xuất được sử dụng riêng một TK “ Chi phí sản xuất dở dang” để tập hợp chi phí sản xuất của phân xưởng.</li> </ul>

<p>chi phí sản xuất của từng công việc là “ Phiếu chi phí công việc”.</p> <p>- Trên “ Phiếu chi phí công việc” không phản ánh chi phí của công việc khác chuyển sang.</p>	<p>- Căn cứ để xác định tổng số chi phí sản xuất của phân xưởng là “ Báo cáo sản xuất” của từng phân xưởng.</p> <p>- Trên “ Báo cáo sản xuất” của từng phân xưởng phản ánh cả chi phí của phân xưởng khác chuyển sang.</p>
---	--

### ***3.2.3. Xác định sản lượng tương đương***

Sau khi đã tập hợp được chi phí theo từng phân xưởng, để xác định giá thành đơn vị sản phẩm hoàn thành ở từng phân xưởng thì phải xác định được kết quả sản xuất ở từng phân xưởng. Kết quả sản xuất trên thực tế bao gồm cả sản phẩm hoàn thành và sản phẩm dở dang của phân xưởng, trong đó có:

- Sản phẩm dở dang đầu kỳ được chế biến tiếp và hoàn thành trong kỳ.
- Sản phẩm dở dang đầu kỳ được chế biến tiếp và chưa hoàn thành trong kỳ.

- Sản phẩm mới đưa vào sản xuất và hoàn thành trong kỳ.
- Sản phẩm mới đưa vào sản xuất và chưa hoàn thành trong kỳ.

Để đánh giá kết quả sản xuất của phân xưởng thì phải xác định “sản lượng tương đương” của từng phân xưởng theo một trong hai phương pháp sau đây:

a, Phương pháp trung bình trong

Theo phương pháp này sản lượng tương đương phản ánh kết quả sản xuất đạt được của một phân xưởng được tính như sau:

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

Cách tính này đơn giản vì kế toán chỉ cần quy đổi khối lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ mà không cần xét đến khối lượng sản phẩm dở dang đầu kỳ. Khối lượng sản phẩm dở dang đầu kỳ không cần tính đến thời điểm bắt đầu của nó và luôn giả định nó được hoàn thành trong kỳ. Như vậy, sản lượng tương đương

tính theo phương pháp này đã không phân định được chính xác kết quả sản xuất của từng kỳ kinh doanh và do đó, giá thành đơn vị tính ra sẽ thiếu chính xác.

b, Phương pháp nhập trước xuất trước

Theo phương pháp này, sản lượng tương đương phản ánh kết quả sản xuất đạt được của một phân xưởng được tính như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Sản lượng} \\ \text{tương} \\ \text{đương} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Khối lượng để} \\ \text{hoàn tất sản} \\ \text{phẩm dở dang} \\ \text{đầu kỳ} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Khối lượng sản} \\ \text{phẩm bắt đầu sản} \\ \text{xuất và hoàn} \\ \text{thành trong kỳ} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Khối lượng} \\ \text{tương đương của} \\ \text{sản phẩm dở} \\ \text{dang cuối kỳ} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{Khối lượng để} \\ \text{hoàn tất sản} \\ \text{phẩm dở dang} \\ \text{đầu kỳ} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Khối lượng} \\ \text{sản phẩm dở} \\ \text{dang} \\ \text{đầu kỳ} \end{array} \times \begin{array}{l} (100\% - \text{tỷ lệ} \\ \text{hoàn thành} \\ \text{của sản phẩm} \\ \text{dở dang đầu} \\ \text{kỳ}) \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{Khối lượng sản phẩm} \\ \text{bắt đầu sản xuất và} \\ \text{hoàn thành trong kỳ} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Khối lượng} \\ \text{sản phẩm} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Khối lượng} \\ \text{sản phẩm dở} \end{array}$$

hoàn thành  
trong kỳ

dang  
đầu kỳ

Cách tính này hợp lý hơn, phản ánh chính xác kết quả sản xuất trong kỳ – bởi vì trong sản lượng tương đương kỳ này hoàn toàn không có kết quả của kỳ trước. Tuy nhiên, việc tính toán có phần phức tạp hơn.

Sau đây là ví dụ về hai phương pháp sản lượng ước tính tương đương:

Doanh nghiệp sản xuất một loại sản phẩm A. Sản phẩm A trải qua 2 công đoạn chế biến. Có số liệu về kết quả sản xuất trong tháng 5 của công đoạn 1 như sau:

Chỉ tiêu và cách tính	Số lượng ( cái)	Tỷ lệ hoàn thành		
		NVLT T	NCT T	SXC
Sản phẩm dở dang đầu tháng 5	5.000	80%	40%	40%

Khối lượng sản phẩm đưa vào sản xuất trong tháng 5	45.000			
Khối lượng sản phẩm hoàn thành vào cuối tháng 5	46.000			
Sản phẩm dở dang cuối tháng	4.000	70%	50%	50%

Xác định sản lượng tương đương tháng 5 của doanh nghiệp theo phương pháp trung bình trọng như sau:

Chỉ tiêu và cách tính	Số lượng ( cái)	Sản lượng tương đương		
		NVLT T	NCT T	SXC
Khối lượng sản phẩm hoàn thành trong tháng 5	46.000	46.000	46.000	46.000
Khối lượng tương đương của sản phẩm dở dang cuối tháng NVLT: $4.000 \times 70\%$ NCT: $4.000 \times 50\%$	4.000	2.800	2.000	2.000

SXC: 4.000 x 50%				
Tổng cộng		48.800	48.00 0	48.00 0

Xác định sản lượng tương đương tháng 5 của doanh nghiệp theo phương pháp nhập trước xuất trước:

Chỉ tiêu và cách tính	Số lượng ( cái)	Sản lượng tương đương		
		NVLT T	NCT T	SXC
Khối lượng để hoàn tất sản phẩm dở dang đầu tháng: NVLTT: 5.000 x (100% - 80%) NCTT: 5.000 x (100% - 40%) SXC: 5.000 x ( 100% - 40%)	5.000	1.000	3.000	3.000
Khối lượng sản phẩm bắt đầu sản xuất và hoàn thành	41.00 0	41.000	41.00 0	41.00 0

trong kỳ				
Khối lượng tương đương của sản phẩm dở dang cuối tháng NVLTT: 4.000 x 70% NCTT: 4.000 x 50% SXC: 4.000 x 50%	4.000	2.800	2.000	2.000
Tổng cộng		44.800	46.000	46.000
			0	0

### ***3.2.4. Xác định giá thành đơn vị***

Theo phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất thì chi phí sản xuất được tập hợp theo từng phân xưởng, nên giá thành đơn vị cũng được tập hợp theo từng phân xưởng. Tại phân xưởng cuối cùng, kế toán xác định giá thành đơn vị thành phẩm của doanh nghiệp, còn tại các phân xưởng khác là giá thành đơn vị của một bán thành phẩm hoàn thành của phân xưởng.



Tùy theo phương pháp xác định sản lượng tương đương mà cách tính tổng chi phí và giá thành đơn vị sẽ khác nhau.

Theo phương pháp trung bình trọng:

$$\text{Giá thành đơn vị} = \frac{\begin{array}{c} \text{Chi phí sản phẩm dở dang} \\ \text{đầu kỳ} \end{array} + \begin{array}{c} \text{Chi phí sản xuất} \\ \text{phát sinh trong kỳ} \end{array}}{\text{Sản lượng tương đương theo PP trung bình trọng}}$$

Theo phương pháp nhập trước xuất trước ( FIFO:

$$\text{Giá thành đơn vị} = \frac{\text{Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ}}{\text{Sản lượng tương đương theo phương pháp FIFO}}$$

Trong cả 2 cách tính nói trên, giá thành đơn vị đều được xác định theo từng khoản mục chi phí: nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp và chi phí sản

xuất chung. Tổng cộng chi phí theo 3 khoản mục lại, ta sẽ có chỉ tiêu “ Giá thành đơn vị” của phân xưởng.

### ***3.2.5. Báo cáo sản xuất***

Theo phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất: việc tập hợp chi phí, xác định sản lượng tương đương và tính giá thành đơn vị đều được thực hiện trên một chứng từ kế toán đó là “ Báo cáo sản xuất”. Báo cáo sản xuất có vai trò như một phiếu tính giá thành, có ý nghĩa quan trọng trong việc kiểm soát chi phí và đánh giá kết quả hoạt động của từng phân xưởng.

#### Nội dung của Báo cáo sản xuất thường có 3 phần:

Phần I. Kê khai khối lượng và xác định sản lượng tương đương.

Phần II. Tổng hợp chi phí và xác định giá thành đơn vị.

Phần III. Cân đối chi phí.

Vì sản lượng tương đương có thể được xác định bằng 2 phương pháp khác nhau nên “ Báo cáo sản xuất” cũng được lập theo 2 phương pháp đó. Tuy nhiên, dù là

lập báo cáo theo phương pháp nào thì nội dung của “ Báo cáo sản xuất” cũng phản ánh những vấn đề cơ bản sau:

Phần kê khai khối lượng và xác định sản lượng tương đương:

Phần này xác định khối lượng vật chất đi qua phân xưởng trong kỳ và tạo điều kiện cho người quản lý thấy được mức hoàn thành của bất cứ khối lượng sản phẩm nào đang trong quá trình chế biến.

Khối lượng sản phẩm ở phần này thoả mãn cân đối sau:

Khối lượng sản phẩm dở dang đầu kỳ	+	Khối lượng sản phẩm đưa vào sản xuất trong kỳ	=	Khối lượng sản phẩm hoàn thành trong kỳ	+	Khối lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ
Khối lượng sản phẩm chuyển đến			Khối lượng sản phẩm chuyển đi			

Phần tổng hợp chi phí và xác định giá thành đơn vị:

Phần này nhằm mục đích tập hợp tất cả các chi phí sản xuất của phân xưởng. Trên cơ sở tổng số chi phí sản xuất và sản lượng tương đương của phân xưởng sẽ tính được giá thành đơn vị sản phẩm của phân xưởng theo từng khoản mục. Giá thành đơn vị này sẽ được

dùng để xác định giá trị của các sản phẩm chuyển sang phân xưởng kế tiếp và xác định giá trị cho sản phẩm dở dang cuối kỳ của phân xưởng.

**Phân cân đối chi phí:**

Phân này nhằm mục đích kiểm tra phương trình cân đối chi phí dựa trên nội dung của tài khoản “ Chi phí sản xuất dở dang”. Phương trình cân đối này là:

Chi phí sản phẩm dở dang đầu kỳ	+	Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ	=	Chi phí chuyển đến phân xưởng sau	+	Chi phí sản phẩm dở dang cuối kỳ
Chi phí sản phẩm chuyển đến				Chi phí sản phẩm chuyển đi		

***3.2.6. Ví dụ minh họa***

Công ty Thăng Long sản xuất sản phẩm A. Sản phẩm A phải trải qua quá trình chế biến tại 2 phân xưởng. Toàn bộ nguyên vật liệu trực tiếp được đưa vào ngay từ đầu quá trình sản xuất ( tại phân xưởng 1), còn các chi phí chế biến khác được chi ra theo tiến độ sản xuất.

Có tài liệu ở phân xưởng 1 trong tháng 5 như sau:

Chỉ tiêu	Tổng	NVL	NCT	SXC
----------	------	-----	-----	-----

	số	TT	T	
Khối lượng sản phẩm dở dang đầu tháng	100			
Mức độ hoàn thành của SPDD đầu tháng		100 %	40%	40%
Chi phí sản phẩm dở dang đầu tháng (1000đ)	200.0 00	110.0 00	60.00 0	30.00 0
Khối lượng SP đưa vào sản xuất trong tháng	900			
Chi phí sản xuất trong tháng (1000đ)	960.0 00	600.0 00	210.0 00	150.0 00

Kết quả sản xuất cuối tháng 5 của phân xưởng 1 như sau:

- Sản phẩm hoàn thành cuối tháng: 800 - được chuyển sang cho phân xưởng 2 để chế biến tiếp.
- Sản phẩm dở dang cuối tháng: 200, mức độ hoàn thành 50%.

“Báo cáo sản xuất tháng 5” của phân xưởng 1 được lập theo 2 phương pháp xác định sản lượng tương đương như sau: ( Bảng trang bên)

Phần giải thích cho “Báo cáo sản xuất tháng 5” của phân xưởng 1 lập theo phương pháp trung bình trong:

*Phần A:* Khối lượng sản phẩm dở dang cuối tháng: Chi phí NVLTT được tính cả theo tỷ lệ 100% ( tức là 200 sản phẩm ), còn chi phí chế biến được quy đổi theo mức độ hoàn thành của sản phẩm dở dang cuối tháng là 50%.

*Phần B:* Giá thành đơn vị 1.210 được tính trên cơ sở tổng cộng chi phí theo từng khoản mục: - Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: 710

- Chi phí nhân công trực tiếp:

300

- Chi phí sản xuất chung:

200

BÁO CÁO SẢN XUẤT- THÁNG 5

( Theo phương pháp trung bình trọng)

Chỉ tiêu và cách tính	Tổng số	Sản lượng tương đương		
		NVL TT	NCT T	SXC

A/ Phân kê khai khối lượng và xác định				
sản lượng tương đương:	1.000			
1, Khối lượng chuyển đến:	100			
- Khối lượng sản phẩm dở dang đầu tháng	900			
	1.000	1.000	900	900
- Khối lượng SP đưa vào SX trong tháng	800	800	800	800
	200	200	100	100
2, Khối lượng chuyển đi:				
- Khối lượng SP hoàn thành và chuyển đi				
- Khối lượng sản phẩm dở dang cuối tháng				
B/ Tổng hợp CP và x/ định giá thành đơn vị:	200.00	110.0	60.00	30.00
- Chi phí sản phẩm dở dang đầu tháng	0	00	0	0
	960.00	600.0	210.0	150.0
- Chi phí sản xuất phát sinh trong tháng	0	00	00	00
	1.160.0	710.0	270.0	180.0
Cộng chi phí (a)	00	00	00	00
- Sản lượng tương đương (b)		1.000	900	900
- Giá thành đơn vị ( a/ b)	1.210	710	300	200
C/ Cân đối chi phí:				
1, Chi phí chuyển đến:	1.160.0	710.0	270.0	180.0
- Chi phí sản phẩm dở dang	00	00	00	00

đầu tháng	200.00	110.0	60.00	30.00
- Chi phí sản xuất phát sinh trong tháng	0	00	0	0
2, Chi phí chuyển đi:	0	00	00	00
- CP của bán TP h/ thành chuyển cho PX 2	1.160.0	710.0	270.0	180.0
	00	00	00	00
- Chi phí sản phẩm dở dang cuối tháng	968.00	568.0	240.0	160.0
	0	00	00	00
	192.00	142.0	30.00	20.00
	0	00	0	0

*Phân C:* Chi phí của bán thành phẩm hoàn thành chuyển cho phân xưởng 2 được tính như sau:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:  $800 \text{ sp} \times 710 = 568.000$

- Chi phí nhân công trực tiếp:  $800 \text{ sp} \times 300 = 240.000$

- Chi phí sản xuất chung:  $800 \text{ sp} \times 200 = 160.000$

Vậy tổng số chi phí đã chuyển sang cho phân xưởng 2 là: 968.000



Chi phí sản phẩm dở dang cuối tháng được xác định như sau:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:  $200 \text{ sp} \times 710 = 142.000$

- Chi phí nhân công trực tiếp:  $200 \text{ sp} \times 300 = 30.000$

- Chi phí sản xuất chung:  $200 \text{ sp} \times 200 = 20.000$

Vậy tổng chi phí sản phẩm dở dang cuối tháng tại phân xưởng 1 là: 192.000

Phần giải thích cho “Báo cáo sản xuất tháng 5” của phân xưởng 1 lập theo phương pháp nhập trước xuất trước:

*Phần A:*

Khối lượng sản phẩm đưa vào sản xuất và hoàn thành trong kỳ	=	Khối lượng sản phẩm đã hoàn thành trong kỳ	-	Khối lượng sản phẩm dở dang đầu kỳ
700 sản phẩm	=	800 sản phẩm	-	100 sản phẩm

Khối lượng để hoàn tất sản phẩm dở dang đầu tháng được xác định như sau:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:  $100 \times (100\% - 100\%) = 0$

- Chi phí nhân công trực tiếp:  $100 \times (100\% - 40\%) = 60$

- Chi phí sản xuất chung:  $100 \times (100\% - 40\%) = 60$

Khối lượng tương đương của sản phẩm dở dang cuối tháng được xác định như sau:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:  $200 \times 100\% = 200$

- Chi phí nhân công trực tiếp:  $200 \times 50\% = 100$

- Chi phí sản xuất chung:  $200 \times 50\% = 100$

*Phần B:*

Công thức tính giá thành đơn vị đã giới thiệu ở mục 3.2.4.

Giá thành đơn vị 1.085 được tính trên cơ sở tổng cộng chi phí tính cho từng đơn vị bán thành phẩm theo 3 khoản mục:  $677 + 244 + 174 = 1085$

BÁO CÁO SẢN XUẤT- THÁNG 5

( Theo phương pháp nhập trước xuất trước)

Chỉ tiêu và cách tính	Tổng số	Sản lượng tương đương		
		NVL TT	NCT T	SXC
A/ Phân kê khai khối lượng và xác định sản lượng tương đương:	1.000			
1, Khối lượng chuyển đến:	100			
- Khối lượng sản phẩm dở dang đầu tháng	900			
- Khối lượng SP đưa vào SX trong tháng	1.000	900	860	860
2, Khối lượng chuyển đi:	700	700	700	700
- Khối lượng để hoàn tất SPDD đầu tháng	200	200	100	100
- Khối lượng SP đưa vào SX và hoàn thành				
- Khối lượng tương đương của SPDD CK				
B/ Tổng hợp CP và x/ định giá thành đơn vị:	960.00	600.0	210.0	150.0
- Chi phí sản xuất phát sinh trong tháng (a)	0	00	00	00
- Sản lượng tương đương (b)	1.085	900	860	860
		667	244	174

- Giá thành đơn vị ( a/ b)				
C/ Cân đối chi phí:				
1, Chi phí chuyển đến: (a + b)	1.160.0	710.0	270.0	180.0
- Chi phí sản phẩm dở dang đầu tháng (a)	00	00	00	00
- Chi phí sản xuất phát sinh trong tháng (b)	200.00	110.0	60.00	30.00
	0	00	0	0
2, Chi phí chuyển đi: (d + e)	960.00	600.0	210.0	150.0
	0	00	00	00
- Chi phí sản phẩm dở dang đầu tháng (a)	1.160.0	710.0	270.0	180.0
	00	00	00	00
- Chi phí để hoàn tất SPDD đầu tháng (b)	200.00	110.0	60.00	30.00
	0	00	0	0
- Chi phí của SP đưa vào SX và h/ thành (c)	25.080	00	14.64	10.44
	759.50	466.9	0	0
- Chi phí chuyển đến PX sau (d = a+b+c)	0	00	170.8	121.8
	984.58	576.9	00	00
- Chi phí sản phẩm dở dang cuối tháng (e)	0	00	245.4	162.2
	175.20	133.4	10	40
	0	00	24.40	17.40
			0	0

*Lưu ý:* Chỉ tiêu Giá thành đơn vị không lấy số thập phân theo nguyên tắc làm tròn số. Do đó, số liệu ở phần C sẽ bị ảnh hưởng ( số gần đúng).

*Phần C:*

Chi phí để hoàn tất sản phẩm dở dang đầu tháng (b):

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:  $00 \times 667 = 00$
- Chi phí nhân công trực tiếp:  $60 \times 244 = 14.640$
- Chi phí sản xuất chung:  $60 \times 174 = 10.440$

Tổng cộng: 25.080

Chi phí của sản phẩm đưa vào sản xuất và hoàn thành trong tháng (c):

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:  $700 \times 667 = 466.900$
- Chi phí nhân công trực tiếp:  $700 \times 244 = 170.800$
- Chi phí sản xuất chung:  $700 \times 174 = 121.800$

Tổng cộng: 759.500

Chi phí sản phẩm dở dang cuối tháng (e)

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:  $200 \times 667 = 133.400$
- Chi phí nhân công trực tiếp:  $100 \times 244 = 24.400$

- Chi phí sản xuất chung:  $100 \times 174 = 17.400$

Tổng cộng: 175.200

### ***3.2.7. So sánh hai phương pháp trung bình trọng và nhập trước xuất trước***

Từ việc so sánh hai phương pháp trung bình trọng và phương pháp nhập trước xuất trước có thể rút ra mấy kết luận sau đây:

1, Nếu giá cả đầu vào ( vật liệu, nhân công...) có sự biến động thì kết quả tính giá thành theo 2 phương pháp sẽ khác nhau.

2, Tính giá thành theo phương pháp xác định sản lượng tương đương FIFO sẽ cho kết quả chính xác hơn, vì giá thành của sản phẩm sản xuất trong kỳ chỉ tính theo chi phí sản xuất trong kỳ – chi phí sản xuất của kỳ trước không tính vào chi phí của kỳ này. Tuy nhiên tính toán phức tạp hơn.

3, Theo phương pháp trung bình trọng: tính toán đơn giản nhưng giá thành tính ra thiếu chính xác - vì đã tính cả chi phí của kỳ trước vào giá thành của kỳ này.

Nhưng nếu tình hình sản xuất và thị trường ổn định thì tính giá thành theo phương pháp này sẽ hiệu quả hơn (vì chênh lệch không đáng kể mà lại tính toán đơn giản).

Phương pháp trung bình trọng	Phương pháp nhập trước xuất trước
<p><u>A/ Phần kê khai khối lượng và xác định sản lượng tương đương:</u></p> <p>Sản lượng tương đương gồm:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Khối lượng sản phẩm hoàn thành trong kỳ ( không xét đến thời điểm bắt đầu đưa vào sản xuất)</li> <li>- Khối lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ</li> </ul> <p><u>B/ Phần tổng hợp chi phí và xác định giá thành đơn vị:</u></p> <p>Tổng chi phí sản xuất bao gồm cả chi phí sản phẩm dở</p>	<p><u>A/ Phần kê khai khối lượng và xác định sản lượng tương đương:</u></p> <p>Sản lượng tương đương gồm:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Khối lượng hoàn tất SP dở dang đầu kỳ.</li> <li>- Khối lượng sản phẩm đưa vào sản xuất và hoàn thành trong kỳ</li> <li>- Khối lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ</li> </ul> <p><u>B/ Phần tổng hợp chi phí và xác định giá thành đơn vị:</u></p> <p>Tổng chi phí sản xuất chỉ bao</p>

<p>dang đầu kỳ và chi phí phát sinh trong kỳ.</p> <p><u>C/ Phân cân đối chi phí:</u></p> <p>Tất cả chi phí chuyển cho phân xưởng sau đều được đánh giá giá trị như nhau – tức là không phân biệt nguồn gốc và tính theo cùng một giá thành đơn vị.</p>	<p>chi phí phát sinh trong kỳ (không bao gồm chi phí sản phẩm dở dang đầu kỳ).</p> <p><u>C/ Phân cân đối chi phí:</u></p> <p>Chi phí chuyển cho phân xưởng sau được xác định theo 2 nguồn:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Từ sản phẩm dở dang đầu kỳ</li> <li>- Từ sản phẩm đưa vào sản xuất và hoàn thành trong kỳ.</li> </ul>
--	---

### 3.3. Tóm tắt chương

Xác định chi phí và tính giá thành là một quá trình phức tạp nhưng vô cùng quan trọng bởi nó không chỉ



ảnh hưởng đến độ chính xác của chỉ tiêu giá thành sản phẩm, mà nó còn ảnh hưởng trực tiếp đến một số chỉ tiêu của các báo cáo tài chính, như: chỉ tiêu giá vốn hàng bán và lợi nhuận trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, chỉ tiêu hàng tồn kho trên Bảng cân đối kế toán...

Tùy theo đặc điểm của sản phẩm và tính chất của quá trình sản xuất mà kế toán viên quản trị có thể lựa chọn và áp dụng một trong hai phương pháp xác định chi phí là:

- Phương pháp xác định chi phí theo công việc.
- Phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất.

Ngoài ra, với phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất thì kế toán viên lại phải lựa chọn một trong hai phương pháp xác định sản lượng tương đương là:

- Phương pháp trung bình trọng
- Phương pháp nhập trước xuất trước.

Để có cơ sở lựa chọn các phương pháp phù hợp với doanh nghiệp, yêu cầu đặt ra đối với người học là phải phân biệt được sự khác nhau về nội dung và quá trình tính toán theo từng phương pháp nói trên.

## Chương 4

### PHÂN TÍCH BIẾN ĐỘNG CHI PHÍ SẢN XUẤT

Chi phí là một trong những vấn đề được các nhà quản trị quan tâm đặc biệt. Để đạt được mục tiêu lợi nhuận ngày càng cao, doanh nghiệp phải quan tâm đồng thời đến 2 vấn đề: Doanh thu và Chi phí.

Để tăng doanh thu, doanh nghiệp phải:

- Tăng số lượng sản phẩm bán ra
- Tăng đơn giá bán bình quân

Cả 2 vấn đề nói trên đều phụ thuộc rất nhiều vào các yếu tố khách quan, như: quan hệ cung - cầu, mặt bằng giá cả, tình hình cạnh tranh... Ngoài những cố gắng này thì các nhà quản lý thường tập trung vào vấn đề giảm thấp chi phí vì nó mang tính chủ quan nhiều hơn.

Nội dung chủ yếu của chương này là nghiên cứu việc kiểm tra, đánh giá tình hình quản lý sử dụng các loại chi phí trong quá trình sản xuất kinh doanh, dựa vào cách phân loại cơ bản sau:

Chi phí của doanh nghiệp	Chi phí sản xuất	Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
		Chi phí nhân công trực tiếp
		Chi phí sản xuất chung
	Chi phí ngoài sản xuất	Chi phí bán hàng
		Chi phí quản lý doanh nghiệp

Muốn kiểm tra, đánh giá chi phí thì phải nghiên cứu cách thức phân tích sự biến động của các loại chi phí nói trên - đặc biệt là sự biến động của chi phí sản xuất.

#### 4.1. Khái niệm, phân loại và tác dụng của chi phí tiêu chuẩn

##### 4.1.1. Khái niệm và phân loại chi phí tiêu chuẩn

Tiêu chuẩn là các định mức hoặc mức dự kiến. Như vậy có thể hiểu: Chi phí tiêu chuẩn ( hay còn gọi là chi phí định mức) là chi phí dự tính để sản xuất một sản phẩm hay thực hiện một dịch vụ cho khách hàng.

Định mức chi phí là việc xây dựng một thang điểm để đo lường việc thực hiện chi phí trong thực tế sản xuất kinh doanh.

Định mức chi phí được các nhà quản lý xây dựng cho các khoản mục cấu tạo nên giá thành sản phẩm. Định mức được xây dựng theo 2 tiêu thức cơ bản:

- Lượng định mức ( hay định lượng) / Quantity Standards: cho thấy có bao nhiêu số lượng của các loại chi phí được sử dụng, như: số lượng nguyên vật liệu tiêu hao; số giờ công lao động trực tiếp được sử dụng để chế tạo ra một đơn vị sản phẩm...
- Giá định mức ( hay định giá) / Cost Standards: cho thấy đơn giá của các khoản mục chi phí được sử dụng là bao nhiêu, như: đơn giá một đơn vị nguyên liệu; đơn giá bình quân một giờ công lao động...

Định mức chi phí được xây dựng cụ thể cho từng loại sản phẩm sản xuất ra trong kỳ. Định mức có xu hướng chia thành 2 loại: Định mức lý tưởng và định mức thực tế.

Định mức lý tưởng / Ideal Standards: là những định mức được xây dựng trong những điều kiện giả định tối ưu ( công nhân trình độ cao, cố gắng tối đa trong suốt thời gian làm việc; máy móc không hỏng...). Định mức này được coi là chỉ tiêu để phấn đấu đạt được. Ví dụ: phấn đấu đạt mức công suất thiết kế.

Định mức thực tế / Practical Standards: là những định mức cao nhưng có thể đạt được trong thực tế sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Loại định mức này chỉ đòi hỏi công nhân có trình độ trung bình nhưng có sự cố gắng cao, định mức cho phép thời gian nghỉ hợp lý của công nhân và tiết bị... Loại định mức này là dự kiến của nhà quản lý, do đó nhà quản lý sử dụng định mức này để kiểm tra tình hình thực tế, xem thực tế sai lệch so với các dự kiến như

thế nào. Ngoài ra định mức này còn là cơ sở để lập các loại dự toán, như: dự toán tiền, dự toán tồn kho nguyên liệu...

Những định mức có liên quan được lập cho từng loại sản phẩm và được tập hợp trên thẻ định mức chi phí sản xuất. Sau đây là một ví dụ:

Bảng 1. Thẻ định mức chi phí sản xuất sản phẩm A

Khoản mục chi phí	Định lượng	Định giá	Chi phí định mức
1. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	3kg/ SP	4.000đ/ kg	12.000đ/ SP
2. Chi phí nhân công trực tiếp	2,5h/ SP	14.000đ/ h	35.000đ/ SP
3. Chi phí sản xuất chung	2,5h/ SP	3.000đ/ h	7.500đ/ SP
Cộng chi phí định mức 1 SP 'A' ( Z đơn vị kế hoạch của SP 'A')			54.500đ/ SP

Tất cả các loại chi phí phát sinh trên thực tế đều được so sánh với định mức để phân tích, đánh giá tình hình sử dụng chi phí. Dựa vào định mức chi phí cho 1 SP, dựa vào số sản phẩm sản xuất theo kế hoạch, các nhà quản lý sẽ xác định được tổng số chi phí sản xuất theo kế hoạch của doanh nghiệp.

#### **4.1.2. Tác dụng của hệ thống chi phí tiêu chuẩn**

a, Hệ thống chi phí tiêu chuẩn là cơ sở để doanh nghiệp lập dự toán hoạt động.

Muốn lập dự toán chi phí nguyên vật liệu thì phải có định mức nguyên vật liệu; muốn lập dự toán chi phí nhân công thì phải có định mức số giờ công... Bảng tổng hợp các định mức tiêu chuẩn là cơ sở rất quan trọng của việc lập các dự toán cho hoạt động sản xuất kinh doanh.

b, Việc xây dựng hệ thống chi phí tiêu chuẩn sẽ giúp cho các nhà quản lý kiểm soát được hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, vì chi phí tiêu chuẩn là cơ sở để đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch sản xuất kinh doanh.

c, Hệ thống định mức chi phí sẽ góp phần thông tin kịp thời cho các nhà quản lý ra quyết định hàng ngày, như: định giá bán sản phẩm, chấp nhận hay từ chối một đơn đặt hàng, phân tích khả năng sinh lời...

d, Hệ thống chi phí tiêu chuẩn sẽ gắn liền trách nhiệm của công nhân với việc chống lãng phí trong quá trình sử dụng nguyên vật liệu; tiết kiệm điện, nước, xăng, dầu... trong quá trình thực hiện các nhiệm vụ sản xuất kinh doanh...

## **4.2. Xây dựng các định mức chi phí sản xuất**

### ***4.2.1. Nguyên tắc và phương pháp xây dựng các định mức tiêu chuẩn***

Có thể nói, quá trình xây dựng định mức tiêu chuẩn là một công việc mang tính nghệ thuật hơn là khoa học. Nó kết hợp giữa suy nghĩ và tài năng chuyên môn của tất cả những người có trách nhiệm với giá cả và chất lượng sản phẩm.

Khi xây dựng định mức tiêu chuẩn, trước hết phải xem xét một cách nghiêm túc toàn bộ kết quả đã đạt được, trên cơ sở đó, kết hợp với những thay đổi về điều kiện kinh tế, về đặc điểm và mối quan hệ giữa cung và cầu, về kỹ thuật... để điều chỉnh và bổ sung cho phù hợp.

Về phương pháp xác định chi phí định mức, có thể sử dụng một trong các phương pháp sau đây:

- *Phương pháp kỹ thuật*: phương pháp này đòi hỏi sự kết hợp của các chuyên gia kỹ thuật để nghiên cứu thời gian thao tác công việc – nhằm mục đích xác định lượng nguyên vật liệu và lao động hao phí cần thiết để sản xuất sản phẩm trong điều kiện về công nghệ, khả năng quản lý và nguồn nhân lực hiện có của doanh nghiệp.

- *Phương pháp phân tích số liệu lịch sử*: với phương pháp này, nhà quản lý cần xem xét lại giá thành đạt được ở những kỳ trước như thế nào. Tuy nhiên, cũng cần phải xem xét các điều kiện sản xuất kinh doanh của kỳ này có gì thay đổi và phải xem xét các chi phí phát sinh ở kỳ trước đã phù hợp hay chưa... Nếu không hợp lý, hợp lệ thì phải huỷ bỏ và xây dựng lại định mức.

- *Phương pháp điều chỉnh*: phương pháp này về cơ bản là tôn trọng các số liệu lịch sử - trên cơ sở có sự điều chỉnh cho phù hợp với điều kiện hoạt động hiện tại và trong tương lai gần của doanh nghiệp.

#### **4.2.2. Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp**

*a, Về mặt lượng nguyên liệu:* Lượng nguyên vật liệu cần thiết để sản xuất một sản phẩm có cho phép những hao hụt bình thường. Để sản xuất một sản phẩm thì định mức tiêu hao nguyên vật liệu là:

- Nguyên vật liệu cần thiết để sản xuất một sản phẩm.
- Hao hụt cho phép.
- Lượng vật liệu tính cho sản phẩm hỏng.

*b, Về mặt giá nguyên vật liệu:* Phản ánh giá cuối cùng của một đơn vị nguyên vật liệu trực tiếp, sau khi đã trừ đi mọi khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán.

Định mức về giá nguyên vật liệu để sản xuất sản phẩm là:

- Giá mua nguyên vật liệu (trừ đi các khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán).

- Chi phí thu mua nguyên liệu

Như vậy ta có:

Định mức chi phí NVL = Định mức về lượng \* Định mức về giá

#### **4.2.3. Định mức chi phí nhân công trực tiếp**

*a, Định mức về giá một đơn vị thời gian lao động trực tiếp:* bao gồm không chỉ mức lương căn bản mà còn gồm cả các khoản phụ cấp lương, bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn của lao động trực tiếp.

Định mức giá một giờ công lao động trực tiếp ở một phân xưởng như sau:

- Mức lương căn bản một giờ
- Các khoản trích theo lương theo quy định

*b, Định mức về lượng thời gian cho phép để hoàn thành một đơn vị sản phẩm:* có thể được xác định bằng hai phương pháp:

- Phương pháp kỹ thuật: Theo phương pháp này, người ta chia công việc theo nhiều công đoạn rồi kết hợp với bảng thời gian tiêu chuẩn của những thao tác kỹ thuật để xác định thời gian tiêu chuẩn cho từng công việc.

- Phương pháp bấm giờ: phương pháp này nhằm mục đích xác định được số lượng thời gian tiêu chuẩn cho từng thao tác của công nhân trong điều kiện lao động thực tế của doanh nghiệp.

Định mức thời gian để sản xuất 1 sản phẩm được xác định như sau:

- Thời gian cần thiết để sản xuất một sản phẩm
- Thời gian nghỉ ngơi, lau chùi máy.
- Thời gian cần thiết sử dụng cho nhu cầu cá nhân
- Thời gian tính cho một sản phẩm hỏng

Như vậy ta có:

Định mức chi phí NCTT = Định mức về lượng \* Định mức về giá

#### **4.2.4. Định mức chi phí sản xuất chung**

*a, Định mức biến phí sản xuất chung:*

Định mức này cũng được xây dựng theo định mức giá và định mức lượng.  
Định mức giá: phản ánh biến phí của đơn giá chi phí sản xuất chung phân bổ.

Định mức lượng: tùy thuộc vào căn cứ phân bổ được chọn là căn cứ nào.

Ví dụ: nhà quản trị chọn số giờ lao động trực tiếp làm căn cứ phân bổ chi phí sản xuất chung cho một đơn vị sản phẩm.

- Phần biến phí trong đơn giá sản xuất chung phân bổ là 1.200đ
  - Định mức về lượng thời gian trực tiếp để sản xuất một sản phẩm là 3,5 giờ
- => Định mức phần biến phí sản xuất chung của sản phẩm là:

$$1.200đ * 3,5 \text{ giờ/ sp} = 4.200đ/ \text{ sp}$$

*b, Định mức định phí sản xuất chung:*

Được xây dựng tương tự như ở phần biến phí. Sở dĩ cần tách riêng hai loại định mức này là nhằm giúp cho quá trình phân tích sự biến động về chi phí sản xuất chung.

Ví dụ: Phần định phí trong đơn giá sản xuất chung phân bổ là 3.200đ/ giờ và căn cứ chọn phân bổ là số giờ lao động trực tiếp với 3,5 giờ/ sản phẩm.  
Trên cơ sở này thì phân định phí sản xuất chung của 1 sản phẩm là:



$$3.200\text{đ/ giờ} * 3,5 \text{ giờ/ sp} = 11.200\text{đ/ sp}$$

Vậy đơn giá phân bổ chi phí sản xuất chung:

$$1.200\text{đ/ sp} + 3.200\text{đ/ giờ} = 4.400\text{đ}$$

Chi phí sản xuất chung theo định mức để sản xuất một sản phẩm là:

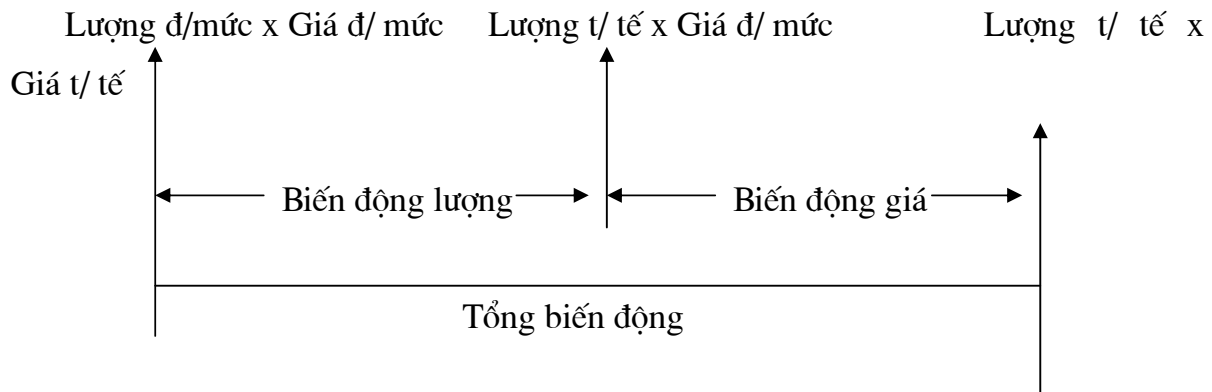
$$4.400\text{đ/ giờ} * 3,5 \text{ giờ/ sp} = 15.400\text{đ/ sp}$$

### 4.3. Phân tích biến động của các loại chi phí sản xuất

#### 4.3.1. Mô hình chung

Phần lớn các khoản chi phí sản xuất đều là chi phí khả biến, như: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, biến phí trong chi phí sản xuất chung. Tất cả các loại chi phí này được phân thành 2 yếu tố: lượng chi phí và giá chi phí. Do đó có thể dùng mô hình chung để phân tích trên cơ sở phân chia thành 2 loại biến động: biến động về lượng và biến động về giá.

Mô hình chung như sau:



Đối với từng khoản mục chi phí, tên gọi cụ thể của các biến động có thể thay đổi.

- Khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:

Với ký hiệu  $q$  là số lượng nguyên liệu,  $p$  là đơn giá nguyên liệu, số 1 là chỉ tiêu thực tế, số 0 là chỉ tiêu định mức, ta có:

Biến động lượng nguyên liệu:  $q_1 p_0 - q_0 p_0$

Biến động giá nguyên liệu:  $q_1 p_1 - q_1 p_0$

- Khoản mục chi phí nhân công trực tiếp:

Với ký hiệu  $h$  là số giờ lao động,  $r$  là đơn giá 1 giờ lao động, số 1 là chỉ tiêu thực tế, số 0 là chỉ tiêu định mức, ta có:

Biến động năng suất:  $h_1 r_0 - h_0 r_0$

Biến động đơn giá:  $h_1 r_1 - h_1 r_0$

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

Giả sử trong kỳ công ty đã mua 6.500 kg vật liệu; đơn giá 3.800đ/ kg và sử dụng hết số này để sản xuất ra 2.000 sản phẩm A. Tổng hợp số liệu định mức và thực tế trong quá trình sản xuất 2.000 sản phẩm A như bảng sau: ( Bảng 2)

Chỉ tiêu	Định mức	Thực tế
1. Số lượng sản phẩm A sản xuất	2.000 SP	2.000 SP
2. Số lượng vật liệu tiêu hao để sản xuất ra 1 SP 'A'	3 kg	3,25 kg
3. Đơn giá vật liệu	4.000đ/ kg	3.800đ/ kg
4. Tổng lượng vật liệu để sản xuất SP 'A'	6.000 kg	6.500 kg

Theo mô hình phân tích nói trên, các loại biến động được tính toán như sau:

- Biến động lượng vật liệu tiêu hao:

Lượng thực tế x Giá định mức - Lượng định mức x Giá định mức

$$6.500 \times 4.000 - 6.000 \times 4.000 = 2.000.000$$

- Biến động giá vật liệu:

Lượng thực tế x Giá thực tế - Lượng thực tế x Giá định mức

$$6.500 \times 3.800 - 6.500 \times 4.000 = - 1.300.000$$

- Tổng biến động của cả lượng vật liệu và giá vật liệu là:

$$2.000.000 - 1.300.000 = 700.000đ$$

Về biến động lượng: Theo định mức tiêu hao nguyên liệu 3 kg/ SP thì để sản xuất 2.000 sản phẩm A cần 6.000 kg vật liệu. Thực tế đã dùng tới 6.500 kg, tăng 500 kg, làm tổng chi phí nguyên liệu đã tăng là:

$$500 \text{ kg} \times 4.000đ = 2.000.000đ.$$

Các nguyên nhân dẫn đến tình trạng tiêu hao nguyên liệu cao hơn định mức có thể là:

- Công tác quản lý sản xuất nói chung, quản lý vật liệu nói riêng kém.
- Chất lượng nguyên liệu không đảm bảo.
- Trình độ và ý thức công nhân.
- Tình trạng của máy móc thiết bị...

Về biến động giá: Đơn giá mua nguyên liệu trên thực tế giảm 200đ/ kg so với định mức, với số lượng nguyên vật liệu thực tế đã sử dụng 6.500 kg đã góp phần làm giảm tổng chi phí về nguyên vật liệu là:

$$6.500 \text{ kg} \times 200\text{đ} = 1.300.000\text{đ}$$

Các nguyên nhân dẫn đến đơn giá nguyên liệu giảm có thể là:

- Thời giá giảm.
- Nguồn cung cấp tốt, chiết khấu cao.
- Mua trực tiếp không qua trung gian.
- Tiết kiệm chi phí thu mua.
- Chất lượng nguyên liệu thấp, chủng loại không thật sự phù hợp.
- Phương pháp tính giá hàng xuất kho thay đổi...

#### **4.3.3. Phân tích biến động chi phí nhân công trực tiếp**

Theo ví dụ trên, giả sử trong kỳ để sản xuất ra 2.000 sản phẩm A công ty đã sử dụng 4.500 giờ công lao động thực tế với đơn giá bình quân 1 giờ công thực tế là 14.300đ/ h. Tổng hợp số liệu định mức và thực tế về chi phí nhân công trực tiếp trong quá trình sản xuất 2.000 sản phẩm A như bảng sau:

Chỉ tiêu	Định mức	Thực tế
1. Số lượng sản phẩm A sản xuất	2.000 SP	2.000 SP
2. Số lượng h công cần thiết để sản xuất ra 1 SP 'A'	2,5 h	2,25 h
3. Đơn giá bình quân 1 h công	14.000đ	14.300đ
4. Tổng số h công lao động TT để sản xuất SP 'A'	5.000h	4.500h

Theo mô hình phân tích nói trên, các loại biến động được tính toán như sau:

- Biến động về số h công lao động phản ánh sự biến động về năng suất lao động. Đây chính là biến động về lượng và chúng được tính toán như sau:

Số giờ công thực tế x Đơn giá định mức - Số giờ công định mức x Đơn giá định mức:  $4.500 \times 14.000 - 5.000 \times 14.000 = - 7.000.000$

- Biến động giá nhân công hay còn gọi là biến động về mức thù lao lao động, gọi chung là biến động giá được tính như sau:

Số giờ công thực tế x Đơn giá thực tế - Số giờ công thực tế x Đơn giá định mức:  $4.500 \times 14.300 - 4.500 \times 14.000 = 1.350.000$

- Tổng biến động của cả lượng và giá nhân công là:

$- 7.000.000 + 1.350.000 = - 5. 650.000đ$

Về biến động năng suất lao động: Năng suất lao động thực tế tăng lên so với định mức. Theo định mức, để sản xuất 2.000 sản phẩm A cần phải sử dụng 5.000 giờ công nhưng thực tế chỉ sử dụng có 4.500 giờ công -> giảm 500 giờ làm giảm chi phí nhân công 7.000.000đ. Nếu chất lượng sản phẩm đảm bảo thì đây là ưu điểm lớn về quản trị nhân lực. Nguyên nhân của hiện tượng này là:

- Năng suất lao động cá biệt thay đổi.
- Tình trạng hoạt động của thiết bị.
- Chất lượng nguyên liệu tốt.
- Cách thức trả lương, thưởng.
- Biện pháp quản lý lao động khác...

Về biến động của giá nhân công: Đơn giá bình quân 1 giờ công thực tế đã tăng 300đ so với dự kiến đã làm tổng chi phí nhân công tăng 1.350.000đ. Nguyên nhân của tình trạng này có thể là:

- Tăng thợ bậc cao, giảm thợ bậc thấp.
- Chế độ tiền lương thay đổi.

- Mức lương tối thiểu thay đổi.
- Chế độ trích các khoản theo lương thay đổi.
- Tăng mức thù lao do tăng năng suất lao động...

#### **4.4. Phân tích biến động của chi phí sản xuất chung**

Đây là loại chi phí phức tạp trong quá trình tính toán và phân tích, bởi vì:

- Chi phí sản xuất chung gồm nhiều loại chi phí rất khác nhau về đặc điểm, tính chất và khác nhau giữa các công ty, doanh nghiệp.
- Chi phí sản xuất chung gồm cả chi phí khả biến, bất biến - do đó khi phân tích phải sử dụng các phương pháp khác nhau.
- Chi phí sản xuất chung là loại chi phí gián tiếp, thường chi chung cho nhiều đối tượng - do đó phải tiến hành phân bổ theo một tiêu thức nào đó để tính vào giá của từng đối tượng. Các tiêu thức có thể lựa chọn để phân bổ Chi phí sản xuất chung là: Số giờ công lao động trực tiếp, số giờ máy hoạt động, tiền lương công nhân sản xuất... Chọn tiêu thức khác nhau, kết quả phân bổ sẽ khác nhau và sẽ ảnh hưởng đến kết quả phân tích.

##### **4.4.1. Kế hoạch linh hoạt**

Trong quá trình lập kế hoạch kinh tế thường có 2 loại kế hoạch: kế hoạch tính và kế hoạch linh hoạt.

- Kế hoạch tính: Theo kế hoạch này, người ta xác định tổng chi phí theo một mức độ hoạt động cụ thể nào đó. Do đó, kế hoạch này không thể sử dụng như một thang điểm để đo lường chi phí với các mức độ hoạt động khác được.
- Kế hoạch linh hoạt: Theo kế hoạch này, người ta dự kiến chi phí trong phạm vi từ mức độ hoạt động tối thiểu đến mức độ hoạt động tối đa. Do đó, với bất kỳ mức độ hoạt động thực tế nào, nhà quản lý cũng xác định được một giá trị kế hoạch tương ứng dùng để so sánh khi phân tích chi

phí. Kế hoạch tương ứng với mức độ hoạt động thực tế gọi là kế hoạch điều chỉnh theo sản lượng thực tế.

- Kế hoạch linh hoạt chính: là sự hoạch định về lợi nhuận. Bản kế hoạch này có dạng như Báo cáo kết quả kinh doanh trình bày theo phương pháp số dư đảm phí. Từ kế hoạch linh hoạt chính, các kế hoạch chi tiết sẽ được xây dựng - trong đó có kế hoạch linh hoạt về chi phí sản xuất chung.

Ví dụ: Tại công ty X có kế hoạch linh hoạt chính năm 2007 như sau: (Đơn vị 1.000đ).

Bảng 4. Kế hoạch linh hoạt chính

Chỉ tiêu	1SP	Số lượng sản phẩm			
		15.000	20.000	25.000	30.000
Doanh thu	50	750.000	1.000.000	1.250.000	1.500.000
<i>Trừ: Chi phí khả biến, gồm:</i>					
- Nguyên vật liệu trực tiếp	10	150.000	200.000	250.000	300.000
- Nhân công trực tiếp	7	105.000	140.000	175.000	210.000
- Chi phí sản xuất chung KB	3	45.000	60.000	75.000	90.000
- CP bán hàng, QLDN KB	4	60.000	80.000	100.000	120.000
Cộng chi phí khả biến	24	360.000	480.000	600.000	720.000
Số dư đảm phí	26	390.000	520.000	650.000	780.000
<i>Trừ: Chi phí bất biến, gồm:</i>					
- Chi phí sản xuất chung BB		300.000	300.000	300.000	300.000
- CP bán hàng, QLDN BB		150.000	150.000	150.000	150.000
Cộng chi phí bất biến		450.000	450.000	450.000	450.000
Lãi ( lỗ) trước thuế		(60.000)	70.000	200.000	330.000
Thuế lợi tức ( 30%)		0	21.000	60.000	99.000
Lãi ròng		(60.000)	49.000	140.000	231.000

Giả sử, quá trình sản xuất của công ty chủ yếu sử dụng máy móc thiết bị, vì vậy, tiêu thức lựa chọn để phân bổ chi phí sản xuất chung là số giờ máy chạy. Theo định mức, để sản xuất ra một sản phẩm của công ty X phải sử dụng 2 giờ máy. Trong điều kiện này, kế hoạch chi tiết về chi phí sản xuất chung được lập một cách linh hoạt như sau:

Bảng 5. Kế hoạch linh hoạt về chi phí sản xuất chung - Năm 2007

Đơn vị: 1.000đ

Chi phí sản xuất chung	1 giờ máy	Tổng số giờ máy ( Số lượng SP x 2h)			
		30.000	40.000	50.000	60.000
<b>PHẦN KHẢ BIẾN</b>					
- Lao động phụ	0,8	24.000	32.000	40.000	48.000
- Dầu mỡ	0,3	9.000	12.000	15.000	18.000
- Động lực	0,4	12.000	16.000	20.000	24.000
<b>Cộng chi phí sản xuất chung KB</b>	<b>1,5</b>	<b>45.000</b>	<b>60.000</b>	<b>75.000</b>	<b>90.000</b>
<b>PHẦN BẤT BIẾN</b>					
- Lương nhân viên q/ lý phân xưởng		160.000	160.000	160.000	160.000
- Khấu hao thiết bị		100.000	100.000	100.000	100.000
- Bảo hiểm		40.000	40.000	40.000	40.000
<b>Cộng chi phí sản xuất chung BB</b>		<b>300.000</b>	<b>300.000</b>	<b>300.000</b>	<b>300.000</b>
<b>TỔNG CỘNG CHI PHÍ SẢN XUẤT CHUNG</b>		<b>345.000</b>	<b>360.000</b>	<b>375.000</b>	<b>390.000</b>
<b>Đơn giá ( CP SXC tính cho 1h máy)</b>		<b>11,5</b>	<b>9,0</b>	<b>7,5</b>	<b>6,5</b>

Theo bảng tính trên, với các mức độ hoạt động khác nhau thì đơn giá cũng khác nhau là do sự thay đổi của phân chi phí bất biến trong đơn giá.

Kế hoạch linh hoạt lại hoạch định cho một dãy những mức độ hoạt động khác nhau. Muốn xác định một đơn giá ổn định, hợp lý nhất thì phải lựa chọn mức độ hoạt động tối ưu. Kế hoạch xác định theo giá trị này gọi là kế hoạch tĩnh.

Giả sử kế hoạch tính của số giờ máy là 50.000 giờ. đây là số giờ máy tối ưu tính theo toàn bộ máy móc thiết bị hiện có của công ty trong những điều kiện hoạt động bình thường. Theo mức độ hoạt động này, ta tính được đơn giá kế hoạch là:

Tổng số chi phí sản xuất chung:  $375.000.000đ / 50.000h = 7.500đ$

Chi phí khả biến của chi phí sản xuất chung:  $75.000.000đ / 50.000h = 1.500đ$

Chi phí bất biến của chi phí sản xuất chung:  $300.000.000đ / 50.000h = 6.000đ$

Nếu số giờ máy hoạt động thực tế thấp hơn số giờ máy theo kế hoạch tính thì đơn giá phân bổ sẽ tăng lên - do tăng phần chi phí bất biến. Ngược lại, công ty có thể giảm giá thành nhờ tiết kiệm chi phí sản xuất chung bất biến nhưng số giờ hoạt động thực tế tăng so với số giờ tối ưu sẽ ảnh hưởng không tốt đến tình trạng của máy móc thiết bị.

#### ***4.4.2. Phân tích biến động chi phí sản xuất chung khả biến***

Theo mô hình phân tích biến động chi phí thì sự tăng, giảm chi phí sản xuất chung khả biến có thể chia thành 2 loại biến động: biến động lượng và biến động giá.

Biến động lượng, tính:  $h_1 r_0 - h_0 r_0$

Biến động giá, tính:  $h_1 r_1 - h_1 r_0$

Vì có nhiều khoản chi trong chi phí sản xuất chung khả biến nên người ta lập một bảng tính toán tổng hợp các biến động và gọi là Báo cáo thực hiện chi phí sản xuất chung khả biến.

*Ví dụ:* Trong năm 2007, công ty X đã sử dụng thực tế 42.000 giờ máy để sản xuất được 20.000 sản phẩm. Các chi phí sản xuất chung khả biến thực tế được ghi nhận là:

- Lao động phụ 36.000.000đ
- Dầu mỡ 10.000.000đ
- Động lực 22.000.000đ



Trên cơ sở này ta có bảng Báo cáo thực hiện chi phí sản xuất chung khả biến năm 2007 của công ty X với số giờ thực tế 42.000h và số giờ định mức tính cho sản lượng thực tế: 20.000 SP x 2h = 40.000h như sau:

Bảng 6 - Đơn vị 1.000đ

Chi phí sản xuất chung khả biến	Đơn giá		CP định mức theo số giờ định mức	CP định mức theo số giờ thực tế	CP thực tế theo số giờ thực tế	Phân tích tổng biến động	
	Định mức	Thực tế				Biến động lượng	Biến động giá
Lao động phụ	0,8	0,857	32.000	33.600	36.000	1.600	2.400
Dầu mỡ	0,3	0,238	12.000	12.600	10.000	600	- 2.600
Động lực	0,4	0,524	16.000	16.800	22.000	800	5.200
Cộng	1,5	1,619	60.000	63.000	68.000	3.000	5.000

Giải thích cách tính số liệu ở cột đơn giá thực tế:

$$0,857 = 36.000 / 42.000h$$

$$0,238 = 10.000 / 42.000h$$

$$0,524 = 22.000 / 42.000h \text{ ( đã làm tròn số ).}$$

Qua bảng này ta thấy, tổng số chi phí sản xuất chung khả biến thực tế đã tăng so với định mức 8.000.000đ trong đó:

- Chi phí về lao động phụ tăng thêm:  $1.600 + 2.400 = 4.000$  ( ngàn đồng)
- Chi phí về dầu mỡ giảm đi:  $600 - 2.600 = - 2.000$  ( ngàn đồng)
- Chi phí động lực khác tăng:  $800 + 5.200 = 6.000$  ( ngàn đồng)

Trong những khoản này, chi phí về động lực có sự tác động lớn nhất. Tuy nhiên, cả 3 khoản chi phí nói trên đều phụ thuộc vào 2 sự biến động: Biến động lượng ( số giờ hoạt động của thiết bị) và Biến động giá ( mức chi phí).

Biến động lương: là biến động về số giờ làm việc của máy móc thiết bị trong quá trình sản xuất sản phẩm và như vậy nó phản ánh năng suất làm việc của thiết bị sản xuất. Theo định mức, chỉ cần sử dụng 40.000h máy để sản xuất ra 20.000 sản phẩm A, nhưng công ty đã sử dụng tới 42.000h. Tình hình này đã làm tổng chi phí tăng thêm:  $2.000h \times 1.500đ = 3.000.000đ$ . Trong đó, từng loại chi phí sản xuất chung khả biến chịu ảnh hưởng là:

Lao động phụ:  $2.000h \times 800đ = 1.600.000đ$

Dầu mỡ:  $2.000h \times 300đ = 600.000đ$

Động lực:  $2.000đ \times 400đ = 800.000đ$

Khi năng suất thiết bị giảm sẽ làm tăng số giờ sử dụng máy do đó làm tăng tiền lương trả cho công nhân và tăng các khoản chi phí khả biến khác nữa, như: dầu, mỡ, điện...

Năng suất hoạt động nói chung của thiết bị phụ thuộc vào các yếu tố sau:

- Tình trạng công nhân sản xuất ( tay nghề, sức khỏe, tâm lý...)
- Tình trạng máy móc thiết bị.
- Tình hình cung cấp nguyên, nhiên, vật liệu.
- Các biện pháp quản lý sản xuất...

Biến động giá:

Đơn giá thực tế tăng so với định mức là:  $1.619đ - 1.500đ = 119đ$ . Tính theo tổng số giờ máy hoạt động thực tế là 42.000h thì tổng chi phí tăng thêm do đơn giá tăng là:  $42.000h \times 119đ = 5.000.000đ$ . Trong đó:

Đơn giá lao động phụ tăng từ 800đ lên 857đ làm tổng chi phí tăng thêm: 2.400.000đ. Tăng đơn giá lao động nhưng không tận dụng được năng lực sản xuất tối ưu của thiết bị (giảm 8.000h = 50.000h - 42.000h) và năng suất hoạt động của công nhân sản xuất giảm đi thì đây là sự bất hợp lý.

Đơn giá dầu mỡ giảm:  $238đ - 300đ = - 62đ/h$  đã làm giảm tổng chi phí 2.600.000đ. Có tình hình này là do nguyên nhân khách quan, như: quan hệ cung cầu trên thị trường, mặt bằng giá chung giảm xuống... Ngoài ra còn có

thể do nguyên nhân chủ quan, như: công ty đã tìm được nguồn cung cấp rẻ hơn, giảm chi phí trong quá trình thu mua hoặc do công nhân đã tiết kiệm trong quá trình sử dụng... Nếu giảm chi phí do mua dầu mỡ có chất lượng không tốt thì xét về lâu dài sẽ ảnh hưởng đến tuổi thọ của các thiết bị.

Đơn giá động lực tăng từ 400đ lên 523đ đã làm tổng chi phí tăng đáng kể là 5.200.000đ. Đây là nhân tố chủ yếu làm tăng tổng chi phí. Nguyên nhân có thể do nhà cung cấp tăng giá bán - tuy nhiên, đây là nguyên nhân khách quan và xảy ra không thường xuyên. Nguyên nhân chủ quan: do hiện trạng của máy móc thiết bị, do trình độ sử dụng máy của công nhân... Chú ý: tăng đơn giá động lực tính cho 1 giờ máy còn có thể do thay đổi cơ cấu sử dụng động lực. Bởi vì động lực sử dụng ở phân xưởng sản xuất được sử dụng cho nhiều mục đích khác nhau, như: chạy máy, thắp sáng, làm mát, thông gió, chạy các thiết bị khác ở phân xưởng... Do đó, cần xem xét lại các hoạt động cũng như các mục đích sử dụng điện lực ở phân xưởng sản xuất trong quá trình phân tích và đánh giá.

#### ***4.4.3. Phân tích biến động chi phí sản xuất chung bất biến***

Các chi phí bất biến được định nghĩa là những khoản chi phí không thay đổi do mức độ hoạt động thay đổi. Về bản chất thì chi phí bất biến khác với chi phí khả biến do đó nhà quản trị phải có phương pháp khác để nghiên cứu sự biến động của loại chi phí này.

Theo kế hoạch tính toán cho mức độ hoạt động tối ưu là 50.000h thì đơn giá định mức của tổng số chi phí sản xuất chung là 7.500đ/h, trong đó:

- Đơn giá phần khả biến: 1.500đ/h
- Đơn giá phần bất biến: 6.000đ/h

Để phân tích ta lập thể định mức chi phí sản xuất trong đó, chi phí sản xuất chung được chi tiết thành chi phí khả biến và chi phí bất biến. ( Bảng 7 )

Giả sử, chi phí sản xuất chung bất biến thực tế phát sinh được ghi nhận trong năm như sau:

- Chi phí nhân viên quản lý phân xưởng: 172.000.000đ

- Chi phí khấu hao tài sản cố định: 100.000.000đ
  - Chi phí bảo hiểm: 36.000.000đ
- Tổng cộng chi phí sản xuất chung bất biến: 308.000.000đ

Bảng 7. Thở định mức chi phí sản xuất cho đơn vị sản phẩm

Khoản mục chi phí	Định mức
1. Nguyên vật liệu trực tiếp	30.000đ/ SP
2. Nhân công trực tiếp	45.000đ/ SP
3. Chi phí sản xuất chung	15.000đ/ SP
- Phần khả biến ( 2h x 1.500đ)	3.000đ/ SP
- Phần bất biến ( 2h x 6.000đ)	12.000đ/ SP
4. Cộng chi phí định mức ( 1+ 2+ 3+ )	90.000đ/ SP

Phân tích biến động chi phí sản xuất chung bất biến như sau:

Chi phí sản xuất chung bất biến tính theo số h định mức và đơn giá phân bổ:

$$( 20.000 \text{ SP} \times 2\text{h} ) \times 6.000\text{đ} = 240.000.000\text{đ}$$

Chi phí sản xuất chung bất biến tính theo kế hoạch tính:

$$50.000\text{h} \times 6.000\text{đ} = 300.000.000$$

$$\Rightarrow \text{Biến động lượng ( số h ) là: } 300.000.000\text{đ} - 240.000.000\text{đ} = 60.000.000\text{đ}$$

Chi phí sản xuất chung bất biến trên thực tế: 308.000.000đ

$$\Rightarrow \text{Biến động kế hoạch: } 308.000.000\text{đ} - 300.000.000\text{đ} = 8.000.000\text{đ}$$

$$\Rightarrow \text{Tổng biến động: } 60.000.000\text{đ} + 8.000.000\text{đ} = 68.000.000\text{đ. Sau đây ta}$$

sẽ đi sâu phân tích 2 loại biến động này.

Biến động lượng:

Tổng số chi phí sản xuất chung bất biến theo kế hoạch được tính cho số h hoạt động tối ưu của thiết bị là 50.000h:  $50.000h \times 6.000đ = 300.000.000đ$ . Với số h tối ưu này công ty ước tính sẽ sản xuất ra được 25.000 sản phẩm (  $50.000h / 2h$ ), nhưng thực tế chỉ sản xuất được 20.000 sản phẩm. Vậy khi phân bổ chi phí sản xuất chung vào giá thành sản phẩm ta chỉ phân bổ theo công suất sản xuất sản phẩm thực tế:

$$20.000 \text{ SP} \times 2h \times 6.000đ = 240.000.000đ$$

Số còn lại 60.000.000đ (  $300.000.000đ - 240.000.000đ$ ) theo nguyên tắc của kế toán tài chính thì sẽ không được phân bổ vào giá thành sản phẩm sản xuất mà tính thẳng vào giá vốn của hàng bán ra trong kỳ. Tuy nhiên, dù phân bổ vào đâu thì cũng vẫn làm giảm lợi nhuận trong kỳ của công ty. Sự thiệt hại này là do công ty không đảm bảo công suất của máy móc thiết bị một cách tối ưu như kế hoạch đã định ra.

Nếu công suất máy thực tế lớn hơn kế hoạch dự kiến thì công ty lại có lợi về chi phí nhưng có thể sẽ làm giảm nhanh hơn tuổi thọ của máy và làm tăng thêm rủi ro về tai nạn lao động.

Nếu đầu tư quá nhiều máy so với lực lượng lao động đang có thì lại không tận dụng hết công suất máy => làm tăng thêm hao mòn vô hình, tăng thiệt hại về chi phí và sẽ xuất hiện các khoản chi phí chìm sau này.

#### Biến động kế hoạch:

Biến động kế hoạch phản ánh chênh lệch giữa chi phí sản xuất chung bất biến thực tế với chi phí sản xuất chung bất biến theo kế hoạch.

Theo ví dụ, loại biến động này tăng 8.000.000đ. Để thấy sự biến động của từng khoản mục chi phí ta lập Báo cáo thực hiện chi phí sản xuất chung ( cả phần khả biến và bất biến) - dựa vào các thông số sau:

Số h kế hoạch tính: 50.000h => Số sản phẩm sản xuất theo kế hoạch:  $50.000h / 2h = 25.000$  sản phẩm.

Số giờ thực tế: 42.000h; Số sản phẩm sản xuất ra trên thực tế: 20.000 sản phẩm.

Số giờ định mức tính cho sản lượng thực tế: 20.000 SP x 2h = 40.000h

Bảng 8. Báo cáo thực hiện chi phí sản xuất chung

Chi phí sản xuất chung	Đơn giá (đ)	Chi phí định mức theo số giờ thực tế (đ)	Chi phí thực tế theo số giờ thực tế (đ)	Biến động chi phí thực tế so với kế hoạch (đ)
<b>PHẦN KHẢ BIẾN</b>				
- Lao động phụ	800	33.600.000	36.000.000	+ 2.400.000
- Dầu mỡ	300	12.600.000	10.000.000	- 2.600.000
- Động lực	400	16.800.000	22.000.000	+ 5.200.000
<b>Cộng chi phí khả biến</b>	<b>1.500</b>	<b>63.000.000</b>	<b>68.000.000</b>	<b>+ 5.000.000</b>
<b>PHẦN BẤT BIẾN</b>				
		( Bảng 5)		
- Chi phí nhân viên p/ xưởng		160.000.000	172.000.000	+12.000.000
- Khấu hao tài sản cố định		100.000.000	100.000.000	0
- Bảo hiểm		40.000.000	36.000.000	- 4.000.000
<b>Cộng chi phí bất biến</b>		<b>300.000.000</b>	<b>308.000.000</b>	<b>+ 8.000.000</b>
<b>Tổng cộng chi phí sản xuất chung ( KB &amp; BB)</b>		<b>363.000.000</b>	<b>376.000.000</b>	<b>+ 13.000.000</b>

Bảng này cho thấy một cách đầy đủ nhất về sự biến động chi phí sản xuất chung thực tế so với kế hoạch tính - của cả chi phí khả biến và bất biến. Tuy

nhiên, phần tăng của chi phí bất biến có thể thấy ngay là không hợp lý, bởi vì bất kể hoạt động thế nào thì đó cũng là khoản chi phí bất biến - tất nhiên, đó là trong trường hợp không có sự ảnh hưởng của các nhân tố khách quan như:

- Sự thay đổi giá cả trên thị trường.
- Tình hình lạm phát.
- Chính sách tiền lương, chế độ bảo hiểm xã hội.
- Chính sách khấu hao tài sản cố định...

#### **4.5. Tóm tắt chương**

Với mục tiêu tiết kiệm chi phí sản xuất, hạ giá thành để nâng cao hiệu quả sản xuất kinh doanh, nhà quản trị phải quan tâm toàn diện mọi vấn đề của doanh nghiệp – trong đó, quan trọng nhất là kiểm soát chặt chẽ các khoản mục chi phí sản xuất. Để làm được điều này, trước hết doanh nghiệp cần phải có một hệ thống định mức chi phí hoàn hảo, làm cơ sở cho việc đánh giá sự biến động về chi phí.

Khi nghiên cứu chương này, người học cần phải nắm được các nội dung chủ yếu sau đây:

- Khái niệm và tác dụng của hệ thống chi phí tiêu chuẩn.
- Phương pháp xây dựng định mức chi phí tiêu chuẩn, trong đó lưu ý đến phương pháp xây dựng định mức của từng khoản mục chi phí sản xuất cụ thể.
- Phương pháp phân tích biến động của các loại chi phí sản xuất, đặc biệt là chi phí sản xuất chung.
- Phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến chênh lệch giữa chi phí thực tế với chi phí định mức, trên cơ sở đó đề ra các giải pháp quản lý chi phí hiệu quả hơn.

## Chương 5

# PHÂN BỐ CHI PHÍ CỦA CÁC BỘ PHẬN PHỤC VỤ VÀ PHÂN TÍCH BÁO CÁO BỘ PHẬN

### 5.1. Khái niệm và phân loại

#### 5.1.1. Khái niệm và phân loại các bộ phận trong một tổ chức

Hầu hết các tổ chức đều được phân chia thành những đơn vị nhỏ hơn, nằm trong cơ cấu chung của tổ chức. Những đơn vị nội bộ này được gọi bằng những tên khác nhau như: trung tâm, khu vực, đơn vị, bộ phận... Mỗi bộ phận đều đảm nhận chức năng và trách nhiệm riêng biệt trong tổng thể các hoạt động của toàn bộ tổ chức.

Bộ phận trong một tổ chức có thể được định nghĩa là một phận hay một mặt hoạt động, một đơn vị, một phòng... nằm trong cơ cấu chung của tổ chức và cùng hoạt động vì mục tiêu chung của tổ chức đó. Bộ phận còn được hiểu là những địa chỉ cụ thể của sự chi phí để tạo ra kết quả hoạt động theo mục tiêu chung của doanh nghiệp, do vậy cần phải phân tích để đánh giá mức độ hiệu quả của chi phí và thu nhập mà bộ phận đó đã đóng góp vào chi phí và thu nhập chung của toàn doanh nghiệp.

Một doanh nghiệp có rất nhiều bộ phận cấu thành như: phân xưởng sản xuất, cửa hàng, quầy hàng, phòng kế toán, bộ phận căng tin... Để quản lý chi phí và phân tích báo cáo bộ phận, các bộ phận trong một doanh nghiệp hay một tổ chức thường được chia thành hai nhóm: nhóm bộ phận hoạt động chức năng và nhóm bộ phận phục vụ.

Nhóm bộ phận hoạt động chức năng gồm những đơn vị thực hiện các mục tiêu trọng tâm của tổ chức, trực tiếp thực hiện chức năng của tổ chức. Ví dụ: trong doanh nghiệp sản xuất chế biến thì bộ phận hoạt động chức năng là các phân xưởng sản xuất; trong công ty thương mại thì đó là cửa hàng, quầy hàng; trong bệnh viện thì đó là các phòng khám, chữa bệnh... Ngoài ra, để thực hiện



phân cấp quản lý, tạo điều kiện tốt hơn cho việc xây dựng báo cáo chi phí, thu nhập bộ phận, các bộ phận chức năng lại được phân loại cụ thể hơn. Ví dụ: bộ phận sản xuất bao gồm các phân xưởng sản xuất, phân xưởng sản xuất lại chia nhỏ theo ngành hàng sản xuất hoặc dây chuyền sản xuất; trung tâm thương mại có thể chi tiết theo ngành hàng sản phẩm, theo khu vực bán...

Nhóm bộ phận phục vụ gồm những đơn vị không gắn một cách trực tiếp với hoạt động chức năng nhưng hoạt động của chúng rất cần thiết cho các hoạt động chức năng, cung cấp hoạt động dịch vụ phục vụ tạo điều kiện thuận lợi cho các bộ phận chức năng hoạt động. Ví dụ: phòng kế toán, phòng marketing trong doanh nghiệp; phòng đào tạo, phòng quản lý sinh viên trong các trường đại học... Nhóm bộ phận phục vụ này trong một tổ chức thường được chia ra theo chức năng giúp việc như: bộ phận quản lý hành chính, bộ phận quản lý kinh doanh, bộ phận quản lý tài chính, bộ phận quản lý nhân sự...

Cách phân loại như trên đều xuất phát từ chức năng hoạt động riêng biệt, không thể lẫn lộn trong cơ cấu tổ chức chung của toàn đơn vị.

### ***5.1.2. Các khái niệm chi phí và kết quả trong báo cáo bộ phận***

Như trên đã nói, các đơn vị trực thuộc của một tổ chức thường được gọi là các bộ phận. Báo cáo bộ phận là báo cáo được lập cho từng bộ phận và tổng hợp cho toàn thể tổ chức. Trong việc lập báo cáo bộ phận cần phải hiểu rõ các khái niệm về chi phí và xác định kết quả gắn với bộ phận.

Chi phí khả biến của bộ phận là phần chi phí của bộ phận có quan hệ với khối lượng sản phẩm sản xuất hay khối lượng hàng hoá mua vào, bán ra của bộ phận đó. Chi phí khả biến bộ phận thay đổi theo quy mô hoạt động của từng bộ phận.

Chi phí bất biến là những khoản chi cố định, không thay đổi theo khối lượng sản xuất kinh doanh của bộ phận. Chi phí bất biến được chia thành chi phí bất biến trực tiếp và chi phí bất biến chung.

Chi phí bất biến trực tiếp là những khoản chi trực tiếp, có thể kiểm soát được ở từng bộ phận. Khoản chi phí này còn được gọi là chi phí bất biến thuộc

tính. Ví dụ: tiền lương nhân viên quản lý bộ phận, khấu hao máy móc thiết bị dùng riêng cho bộ phận...

Chi phí bất biến chung là những khoản định phí không thể xác định cho từng bộ phận riêng biệt nào, mang tính chất chi chung cho toàn bộ tổ chức. Ví dụ: chi phí quảng cáo cho biểu tượng của công ty ( từ đó, nhiều bộ phận được hưởng lợi), tiền lương của nhân viên trong văn phòng công ty, khấu hao tài sản cố định dùng chung cho toàn công ty... Chi phí bất biến chung được đưa vào báo cáo của từng bộ phận theo nguyên tắc phân bổ thích hợp, để lập báo cáo thu nhập thuần túy ở các bộ phận.

Phân biệt định phí bộ phận và định phí chung rất quan trọng trong báo cáo bộ phận. Có những khoản định phí là định phí bộ phận đối với một bộ phận nhưng lại là định phí chung cho nhiều bộ phận nhỏ hơn. Càng có nhiều bộ phận chi tiết thì càng có nhiều định phí chung hơn.

Doanh thu và biến phí thường được xác định trực tiếp cho từng bộ phận. Số dư đảm phí trong báo cáo bộ phận là chênh lệch giữa doanh thu bộ phận với các chi phí khả biến của bộ phận.

Số dư bộ phận là một khái niệm quan trọng được trình bày trong báo cáo bộ phận. Số dư bộ phận là chênh lệch giữa số dư đảm phí của bộ phận với chi phí bất biến trực tiếp của bộ phận. Nếu đơn vị tạo được số dư bộ phận lớn sẽ có cơ hội để tăng mức thu nhập thuần túy cho đơn vị.

Thu nhập thuần túy của đơn vị được xác định trên cơ sở so sánh số dư bộ phận với khoản chi phí bất biến chung phân bổ cho bộ phận đó.

Số dư đảm phí của bộ phận = Doanh thu của bộ phận - Chi phí khả biến của bộ phận

Số dư của bộ phận = Số dư đảm phí của bộ phận - Chi phí bất biến trực tiếp của bộ phận

Thu nhập thuần túy của bộ phận = Số dư của bộ phận - Chi phí bất biến chung ( phân bổ cho bộ phận)

Các khái niệm trên được trình bày trong báo cáo thu nhập của bộ phận, trên cơ sở đó nhà quản lý ra các quyết định liên quan đến bộ phận vì mục tiêu chung của toàn doanh nghiệp.

## **5.2. Phân bổ chi phí của các bộ phận phục vụ**

### **5.2.1. Sự cần thiết phải phân bổ hợp lý chi phí của các bộ phận phục vụ**

Mặc dù bộ phận phục vụ không gắn trực tiếp với hoạt động chức năng của doanh nghiệp nhưng hoạt động của chúng phục vụ cho hoạt động chức năng, cho nên chi phí của chúng phải được tính vào chi phí của các bộ phận chức năng trong quá trình sản xuất ra sản phẩm hoặc cung ứng dịch vụ.

Vấn đề đặt ra là làm sao phân bổ hợp lý chi phí của các bộ phận phục vụ cho các bộ phận chức năng. Nếu phân bổ bất hợp lý sẽ có ảnh hưởng xấu đến việc đánh giá kết quả hoạt động của các bộ phận chức năng, không tạo ra động lực thúc đẩy các bộ phận này hoạt động. Ví dụ, nếu phân bổ ít sẽ tính không đủ chi phí, làm tăng giả tạo kết quả hoạt động của các bộ phận tiếp nhận chi phí; ngược lại, nếu phân bổ nhiều quá sẽ làm giảm kết quả...

### **5.2.2. Các nguyên tắc phân bổ chi phí phục vụ**

#### **5.2.2.1. Lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí phục vụ**

Tiêu thức phân bổ là một chỉ tiêu đo lường mức độ hoạt động hoặc đo lường mức độ sử dụng sản phẩm, dịch vụ của một đối tượng nào đó. Tiêu thức phân bổ là cơ sở để phân chia chi phí cho các đối tượng gánh chịu chi phí. Tiêu thức phân bổ được lựa chọn một cách thích hợp thì sẽ phản ánh chính xác lợi ích mà các bộ phận khác nhau trong một tổ chức nhận được từ các bộ phận phục vụ.

Khi lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí phục vụ phải thoả mãn các điều kiện sau đây:

- Tiêu thức phân bổ phải là một chỉ tiêu có sự thay đổi tỷ lệ thuận với chi phí phục vụ.
- Tiêu thức phân bổ phải là một đơn vị đo lường và biết trước.

- Tiêu thức phân bổ phải thể hiện được tính đại diện cho các đối tượng chịu chi phí.
- Tiêu thức phân bổ phải là một chỉ tiêu có nội dung kinh tế gắn bó với chi phí phải phân bổ.
- Tiêu thức phân bổ phải là một chỉ tiêu rõ ràng, dễ hiểu và có thể sử dụng trong một thời gian dài.

Sau đây là các tiêu thức phân bổ có thể được lựa chọn cho một số bộ phận phục vụ cụ thể:

Bộ phận phục vụ	Tiêu thức phân bổ
Bảo dưỡng, bảo trì	Số giờ máy hoạt động
Sửa chữa	Số giờ công sửa chữa
Tổ chức nhân sự	Số lượng nhân viên
Bảo vệ	Diện tích phải chịu trách nhiệm bảo vệ
Căng tin	Số lượng nhân viên
Dịch vụ mặt đất của ngành hàng không	Số lần bay
Bảo quản kho hàng	Giá trị hàng được bảo quản
Giao nhận hàng	Số lượng vận đơn
Động lực	Sản lượng cung cấp
Kế hoạch	Số giờ lao động trực tiếp
.....	.....

Khi không có sẵn mức hoạt động hoặc mức sử dụng dịch vụ thì quá trình phân bổ sẽ dựa trên khả năng chịu đựng của các bộ phận chức năng đối với chi phí của bộ phận phục vụ. Ví dụ: đối với lương của chủ tịch hội đồng quản trị hoặc chi phí kiểm toán toàn công ty... thì nên phân bổ theo doanh thu, chi phí hoặc tài sản của các bộ phận.

#### 5.2.2.2. Phân bổ chi phí phục vụ lẫn nhau giữa các bộ phận phục vụ

Các bộ phận phục vụ, ngoài việc cung cấp dịch vụ phục vụ cho các bộ phận hoạt động chức năng, chúng còn có thể cung cấp dịch vụ phục vụ lẫn nhau,

làm cho chi phí của các bộ phận phục vụ sau khi phân bổ lẫn nhau sẽ lớn hơn so với mức chi phí đã chi ra ban đầu cho mỗi bộ phận. Ví dụ: Điện cung cấp sản phẩm cho bộ phận sửa chữa, cho bộ phận bảo vệ, căng tin...; ngược lại, bộ phận sửa chữa lại cung cấp dịch vụ cho bộ phận sản xuất điện... Vì vậy, trước khi phân bổ chi phí của bộ phận phục vụ cho các bộ phận hoạt động chức năng, cần phân bổ chi phí phục vụ lẫn nhau trong nội bộ các bộ phận phục vụ.

Có hai phương pháp phân bổ chi phí phục vụ lẫn nhau trong các bộ phận phục vụ là: phương pháp trực tiếp và phương pháp bậc thang.

+ Phương pháp trực tiếp: Phương pháp này rất đơn giản và dễ làm. Theo phương pháp trực tiếp, chi phí của các bộ phận phục vụ chỉ phân bổ cho các bộ phận hoạt động chức năng mà không phân bổ cho các bộ phận phục vụ khác - cho dù các bộ phận phục vụ này vẫn được hưởng lợi từ bộ phận phục vụ kia.

Ví dụ: Tại một doanh nghiệp sản xuất có 2 bộ phận hoạt động chức năng là phân xưởng 1 và phân xưởng 2 và có 2 bộ phận phục vụ là bộ phận quản lý và bộ phận bảo vệ. Các số liệu được tập hợp ban đầu như sau:

Chỉ tiêu	Bộ phận phục vụ		Bộ phận chức năng		Tổng cộng
	Quản lý	Bảo vệ	PX 1	PX 2	
1. Chi phí ban đầu (1000đ)	180.000	90.000	310.000	500.000	1.080.000
2. Số giờ lao động ( giờ)		6.000	12.000	18.000	36.000
3. Diện tích sử dụng ( m2)	2.500		9.000	11.000	22.500

Doanh nghiệp lựa chọn tiêu thức phân bổ như sau: Bộ phận quản lý sẽ phân bổ theo số giờ lao động; bộ phận bảo vệ phân bổ theo diện tích tương ứng với trách nhiệm bảo vệ.

Theo phương pháp trực tiếp áp dụng trong trường hợp này, chi phí của bộ phận quản lý không phân bổ cho bộ phận bảo vệ mà sẽ phân bổ toàn bộ cho 2 phân xưởng sản xuất - theo số giờ lao động. Tương tự như vậy, chi phí của bộ phận bảo vệ cũng không phân bổ cho bộ phận quản lý mà sẽ phân bổ hết cho phân xưởng 1 và phân xưởng 2 - theo diện tích sử dụng.

Ta có bảng phân bổ như sau:

Phân bổ chi phí phục vụ  
( Theo phương pháp trực tiếp)                      Đơn vị: 1000đ

Chỉ tiêu	Bộ phận phục vụ		Bộ phận chức năng		Tổng cộng
	Quản lý	Bảo vệ	PX 1	PX 2	
1. Chi phí ban đầu	180.000	90.000	310.000	500.000	1.080.000
2. Phân bổ chi phí bộ phận quản lý			72.000	108.000	180.000
3. Phân bổ chi phí bảo vệ			40.500	49.500	90.000
4. Chi phí sau khi phân bổ			422.500	657.500	1.080.000

Căn cứ vào số giờ lao động của 2 bộ phận chức năng để phân bổ chi phí quản lý.

Chi phí quản lý phân bổ cho phân xưởng 1:

$$180.000 \times 12.000 / 30.000 = 72.000$$

Chi phí quản lý phân bổ cho phân xưởng 2:

$$180.000 \times 18.000 / 30.000 = 108.000$$

Căn cứ vào diện tích sử dụng của 2 bộ phận chức năng để phân bổ chi phí bảo vệ.

Chi phí bảo vệ phân bổ cho phân xưởng 1:

$$90.000 \times 9.000 / 20.000 = 40.500$$

Chi phí bảo vệ phân bổ cho phân xưởng 2:

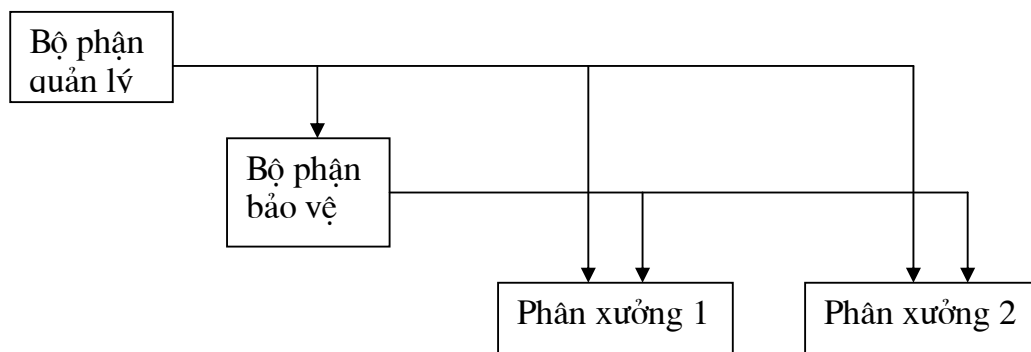
$$9.000 \times 11.000 / 20.000 = 49.500$$

Phương pháp phân bổ trực tiếp đem lại kết quả không chính xác, bởi vì nó bỏ qua phân chi phí phục vụ lẫn nhau giữa các bộ phận phục vụ.

+ Phương pháp bậc thang: Theo phương pháp này, người ta thừa nhận giữa các bộ phận phục vụ có sự cung cấp dịch vụ cho nhau - ngoài việc cung cấp dịch vụ cho các bộ phận chức năng. Chính vì vậy, nguyên tắc phân bổ theo phương pháp này là chi phí phục vụ được phân bổ theo kiểu bậc thang, lần lượt từ bộ phận có mức độ ( hoặc phạm vi) phục vụ nhiều nhất đến bộ phận có mức

độ ( hoặc phạm vi) phục vụ ít nhất. Mức độ phục vụ nhiều hay ít có thể được phản ánh qua số lượng chi phí phát sinh; phạm vi phục vụ nhiều hay ít có thể được phản ánh qua số lượng các đơn vị mà nó phục vụ. Điều cần lưu ý là, khi đã tiến hành phân bổ chi phí của một bộ phận phục vụ nào đó thì không được phân bổ ngược lại cho bộ phận đó nữa. Theo ví dụ trên:

- Bộ phận quản lý có mức độ phục vụ lớn nhất nên được phân bổ trước cho 3 bộ phận mà nó phục vụ là: bảo vệ, phân xưởng 1 và phân xưởng 2.
- Bộ phận bảo vệ sau khi nhận phần chi phí quản lý phân bổ cho nó, sẽ được phân bổ tiếp cho phân xưởng 1 và phân xưởng 2.



Ta có bảng phân bổ như sau:

Phân bổ chi phí phục vụ  
( Theo phương pháp bậc thang)                      Đơn vị:1000đ

Chỉ tiêu	Bộ phận phục vụ		Bộ phận chức năng		Tổng cộng
	Quản lý	Bảo vệ	PX 1	PX 2	
1. Chi phí ban đầu	180.000	90.000	310.000	500.000	1.080.000
2. Phân bổ chi phí bộ phận quản lý		30.000	60.000	90.000	180.000
3. Phân bổ chi phí bảo vệ			54.000	66.000	120.000
4. Chi phí sau khi phân bổ			424.000	656.000	1.080.000

Căn cứ vào số giờ lao động của 3 bộ phận: bảo vệ, phân xưởng 1, phân xưởng 2 để phân bổ chi phí quản lý.

Chi phí quản lý phân bổ cho bộ phận bảo vệ:

$$180.000 \times 6.000 / 36.000 = 30.000$$

Chi phí quản lý phân bổ cho phân xưởng 1:

$$180.000 \times 12.000 / 36.000 = 60.000$$

Chi phí quản lý phân bổ cho phân xưởng 2:

$$180.000 \times 18.000 / 30.000 = 90.000$$

Căn cứ vào diện tích sử dụng của 2 bộ phận chức năng để phân bổ chi phí bảo vệ. Số chi phí cần phải phân bổ của bộ phận bảo vệ theo phương pháp này là:  $90.000 + 30.000 = 120.000$  (ngàn đ)

Chi phí bảo vệ phân bổ cho phân xưởng 1:

$$120.000 \times 9.000 / 20.000 = 54.000$$

Chi phí bảo vệ phân bổ cho phân xưởng 2:

$$120.000 \times 11.000 / 20.000 = 66.000$$

Phương pháp phân bổ bậc thang cho kết quả chính xác hơn, nhưng khá phức tạp.

Một số điểm cần chú ý khi thực hiện phân bổ chi phí phục vụ:

- Chi phí phân bổ và căn cứ phân bổ nên là mức dự toán. Vì nếu chọn chi phí thực tế để phân bổ sẽ không có tác dụng kích thích bộ phận phục vụ hoạt động hiệu quả và mức phân bổ cho các bộ phận chức năng sẽ chịu ảnh hưởng của mức hoạt động thực tế của các bộ phận khác.
- Quá trình phân bổ theo hai phương pháp nói trên thực chất không tạo ra nguồn thu nhập nào cả. Nếu một bộ phận phục vụ nào đó có tạo ra thu nhập thì số thu nhập đó phải được trừ ra khỏi chi phí của bộ phận đó, coi như bộ phận chi phí đó đã được tự bù đắp.
- Nếu chọn căn cứ phân bổ khác nhau hoặc nếu thay đổi thứ tự thực hiện quá trình phân bổ... thì kết quả phân bổ cuối cùng sẽ khác nhau (nhưng bản chất chi phí của các bộ phận phục vụ không thay đổi).
- Dù lựa chọn phương pháp phân bổ nào thì tổng chi phí cũng không thay đổi.



### 5.2.2.3. Phân bổ chi phí của các bộ phận phục vụ theo cách ứng xử của chi phí

Theo nguyên tắc này, chi phí của bộ phận phục vụ trước hết được phân chia thành 2 loại: chi phí khả biến và chi phí bất biến. Bởi vì:

- Đây là cách phân loại phổ biến trong kế toán quản trị, nó sẽ cung cấp thông tin có giá trị hơn trong việc lập kế hoạch và kiểm soát chi phí.
- Tính chất của 2 loại chi phí này khác nhau và do đó, cách phân bổ chúng cũng sẽ khác nhau.

Chi phí khả biến của bộ phận phục vụ là bộ phận chi phí biến đổi theo khối lượng dịch vụ mà các bộ phận khác tiêu dùng. Ví dụ: trong chi phí của bộ phận căng tin, thì chi phí cho đồ ăn, thức uống là loại chi phí khả biến bởi vì nó phụ thuộc vào số lượng người ăn, uống ở bộ phận căng tin... Theo nguyên tắc, biến phí của bộ phận phục vụ sẽ được phân bổ cho các bộ phận khác dựa trên mức hoạt động ( hoặc mức sử dụng) kế hoạch dịch vụ đó của từng bộ phận được phục vụ. Như vậy, biến phí của bộ phận phục vụ có thể được tính trực tiếp cho các bộ phận khác - dựa trên mức hoạt động ( hoặc mức sử dụng) kế hoạch dịch vụ đó của từng bộ phận - không cần qua phân bổ. Người quản lý ở bộ phận phục vụ có nhiệm vụ cung cấp dịch vụ và tính tiền khối lượng phục vụ; còn người quản lý ở bộ phận chức năng có nhiệm vụ sử dụng chúng một cách hiệu quả nhất. Nếu quá trình phân bổ thực hiện vào cuối kỳ thì dựa theo mức thực tế phát sinh của bộ phận được phục vụ.

Chi phí bất biến của bộ phận phục vụ thường gắn với việc sẵn sàng phục vụ lâu dài cho các bộ phận. Thông thường, khi thành lập một bộ phận dịch vụ mới, người quản lý đã dự kiến nhu cầu sử dụng dịch vụ đó của các bộ phận khác ở mức độ cơ bản. Mức cơ bản này có thể là mức nhu cầu vào lúc cao điểm hoặc mức bình quân lâu dài của các bộ phận khác. Ví dụ: khi đầu tư xây dựng căng tin phục vụ cán bộ công nhân viên, người quản lý thường dựa vào số lượng người bình quân sẽ sử dụng các dịch vụ ở căng tin, để tính toán diện tích sàn cần đầu tư xây dựng... Khi đã xác định được căn cứ phân bổ chi phí

bất biến của bộ phận phục vụ một cách hợp lý thì chúng sẽ được sử dụng tương đối cố định trong một thời gian dài cho đến khi có sự thay đổi lớn về cơ cấu tổ chức. định phí phân bổ luôn luôn phải là định phí dự toán.

Trường hợp doanh nghiệp không xác định được định phí và biến phí trong cơ cấu chi phí của bộ phận phục vụ thì có thể chọn căn cứ phân bổ nào có liên quan nhiều nhất để phân bổ cho các bộ phận được phục vụ.

Ví dụ:

Doanh nghiệp có 2 phân xưởng sản xuất chính và 1 phân xưởng phụ chịu trách nhiệm sửa chữa, bảo dưỡng máy móc thiết bị cho 2 phân xưởng chính nói trên. Định phí dự toán của phân xưởng phụ là 200 triệu đ/ năm. Biến phí dự toán là 10.000đ/ giờ lao động. Mức sử dụng dài hạn dự kiến dịch vụ bảo dưỡng phân bổ cho phân xưởng chính số 1 là 60%, phân xưởng chính số 2 là 40%. Tổng số giờ lao động dự kiến của phân xưởng phụ là 30.000 giờ. Vậy phân xưởng chính số 1 được phân bổ:  $60\% \times 30.000 \text{ giờ} = 18.000 \text{ giờ}$ . Phân xưởng chính số 2 được phân bổ:  $40\% \times 30.000 \text{ giờ} = 12.000 \text{ giờ}$ .

Quá trình phân bổ chi phí của phân xưởng phụ cho 2 phân xưởng chính được trình bày như sau ( Đơn vị 1000đ):

Chỉ tiêu	Phân xưởng chính số 1	Phân xưởng chính số 2	Tổng cộng
Định phí của phân xưởng phụ (1)	120.000	80.000	200.000
Biến phí của phân xưởng phụ (2)	180.000	120.000	300.000
Tổng cộng chi phí phân bổ	300.000	200.000	500.000

(1) Định phí phân bổ theo mức sử dụng dự kiến dài hạn:

Cho phân xưởng chính số 1:  $200.000 \times 60\% = 120.000 \text{ ngđ}$

Cho phân xưởng chính số 2:  $200.000 \times 40\% = 80.000 \text{ ngđ}$

(2) Biến phí tính cho 2 phân xưởng theo mức sử dụng kế hoạch:

Cho phân xưởng chính số 1:  $18.000 \text{ giờ} \times 10 \text{ ngđ} = 180.000 \text{ ngđ}$

Cho phân xưởng chính số 2:  $12.000 \text{ giờ} \times 10 \text{ ngđ} = 120.000 \text{ ngđ}$

Phân bổ chi phí theo mức độ phục vụ và mức độ sử dụng dự kiến sẽ thúc đẩy các đơn vị cố gắng thực hiện theo kế hoạch đã đề ra, nếu thực hiện kém hiệu quả thì sẽ phải tự chịu trách nhiệm và các bộ phận khác sẽ không phải chịu ảnh hưởng của sự kém hiệu quả này. Hơn nữa, tỷ lệ phân bổ được sử dụng trong nhiều kỳ sẽ tạo điều kiện tính toán dễ dàng.

5.2.2.4. Không sử dụng tiêu thức phân bổ khả biến để phân bổ chi phí bất biến

Theo nguyên tắc 3 ở trên, để phân bổ chi phí phục vụ bất biến, cách hợp lý là căn cứ vào nhu cầu phục vụ bình quân lâu dài của các bộ phận được phục vụ. Như vậy, nếu trong năm nào đó, mức hoạt động giảm sút hoặc tăng lên thì mức phí phục vụ bình quân lâu dài cũng không thay đổi. Nguyên tắc 4 nhắc nhở nhân viên kế toán không nên phân bổ chi phí phục vụ bất biến theo một căn cứ khả biến. Bởi vì như vậy sẽ không tạo ra động lực để các bộ phận chức năng hoạt động hiệu quả. Ta sẽ thấy rõ điều này qua ví dụ sau đây:

Công ty vận tải Bắc Nam có một bộ phận phục vụ cho 2 đoàn xe, 2 đoàn xe này hạch toán nội bộ. Giả sử toàn bộ chi phí phục vụ đều thuộc loại chi phí bất biến. Công ty lựa chọn tiêu thức phân bổ là số Km quãng đường, là một căn cứ khả biến. Chi phí của bộ phận phục vụ trong năm 2004 và 2005 đều là 120.000.000đ/ năm.

Các số liệu được tập hợp và tính toán cho 2 đoàn xe trong 2 năm liên tiếp như sau: ( bảng trang bên )

Như vậy, nếu phân bổ chi phí bất biến theo căn cứ phân bổ khả biến thì sẽ không hợp lý ở chỗ:

Đoàn xe 1 có hệ số hoạt động năm sau thấp hơn năm trước ( từ 0,6 => 0,5) thì mức phí phục vụ phân bổ cho nó cũng giảm theo. Ngược lại, đoàn xe 2 có hệ số hoạt động năm sau cao hơn năm trước ( từ 0,4 => 0,5) thì lại phải chịu mức phí phục vụ cao hơn tương ứng. Cách phân bổ này sẽ không khuyến khích các đoàn xe nâng cao hệ số hoạt động trong các năm tiếp theo.

Chỉ tiêu	Năm 2004		Năm 2005	
	Đoàn xe 1	Đoàn xe 2	Đoàn xe 1	Đoàn xe 2
1. Số km quãng đường	1.500.000	1.000.000	1.500.000	1.500.000
2. Hệ số hoạt động trong năm	0,6	0,4	0,5	0,5
3. Chi phí phục vụ phân bổ cho 1 km ( ngđ/ km)	$\frac{120.000}{2.500.000}$	= 0, 048	$\frac{120.000}{3.000.000}$	= 0,040
4. Phân bổ chi phí phục vụ ( ngđ)	72.000	48.000	60.000	60.000
5. Phân bổ theo nguyên tắc 3	72.000	48.000	72.000	48.000
6. Chi phí phục vụ tính cho 1 km ( ngđ/ km) - theo nguyên tắc 3 ( 5/1)	0,048	0,048	0,048	0,032

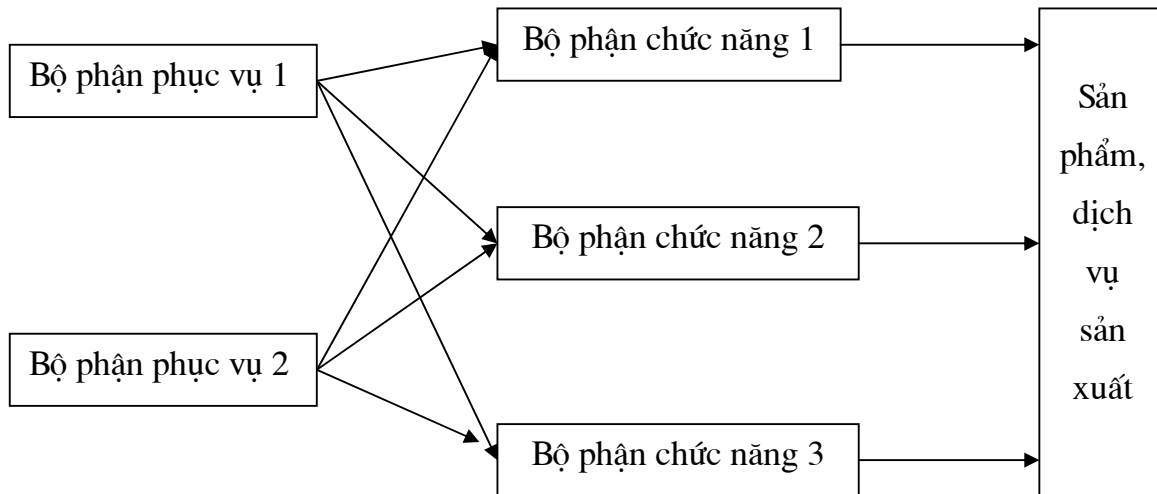
Theo nguyên tắc 3, nếu căn cứ vào nhu cầu phục vụ bình quân lâu dài, giả sử đoàn xe 1 và 2 cũng có nhu cầu thời gian bảo dưỡng như năm 2004: 0,6 và 0,4 thì mức phí phục vụ năm 2005 của từng đoàn vẫn như năm 2004 là 72.000 và 48.000 ( ngđ). Khi đó, đoàn xe 1 do không thay đổi mức độ hoạt động ( vẫn chạy 1.500.000 km/ năm) nên không có điều kiện cải thiện chi phí để tăng thu nhập. Trong khi đó, đoàn xe 2 do tăng mức độ hoạt động lên 150% so với năm trước nên đã giảm được 33% mức phí cho mỗi km chạy xe. Chắc chắn điều này sẽ làm tăng lợi nhuận cho đoàn xe số 2.

*5.2.2.5. Toàn bộ chi phí của các bộ phận phục vụ phát sinh trong kỳ phải được phân bổ hết cho các bộ phận chức năng*

***5.2.3. Ảnh hưởng của việc phân bổ chi phí phục vụ đến tổng chi phí của các bộ phận chức năng***

Khi quá trình phân bổ chi phí của bộ phận phục vụ hoàn tất, mức phân bổ chi phí cho mỗi bộ phận chức năng phản ánh phần dịch vụ mà bộ phận chức năng đó được cung cấp và sử dụng vào quá trình sản xuất sản phẩm của mình. Như vậy, chi phí của các bộ phận chức năng cùng với chi phí phục vụ phân bổ cho nó sẽ tạo nên giá thành sản phẩm, dịch vụ của doanh nghiệp.

Quá trình phân bổ chi phí từ bộ phận phục vụ vào bộ phận chức năng để qua đây tính vào giá thành của sản phẩm hoàn thành được trình bày trên sơ đồ sau:



### 5.3. Báo cáo bộ phận

Như chúng ta đã biết, cơ cấu tổ chức của doanh nghiệp bao gồm nhiều bộ phận chức năng và các bộ phận phục vụ liên kết thành một thể thống nhất cùng hoạt động vì mục tiêu chung của toàn doanh nghiệp. Mỗi bộ phận là một trung tâm chi phí, đồng thời cũng là nơi tạo ra một khối lượng sản phẩm, dịch vụ phục vụ hoặc có tính kinh doanh và đóng góp thu nhập chung cho toàn doanh nghiệp. Để nhà quản lý cao nhất của công ty có thể kiểm soát và đánh giá được hiệu quả hoạt động của các bộ phận trực thuộc, thì cần có số lượng lớn các thông tin từ nhiều báo cáo bộ phận trong toàn doanh nghiệp.

Báo cáo bộ phận là báo cáo của một đơn vị hay một lĩnh vực hoạt động trong một tổ chức doanh nghiệp mà nhà quản trị cần quan tâm xem xét để họ có thể kiểm soát và quản lý đối với chi phí và doanh thu của bộ phận đó. Ví dụ: báo cáo sản xuất của phân xưởng, báo cáo kinh doanh của cửa hàng...

Báo cáo bộ phận có các đặc điểm sau:

- Thường được lập theo cách tính số dư đảm phí, số dư bộ phận, tức là lập theo cách ứng xử của chi phí.
- Được lập ở nhiều phạm vi, nhiều cấp độ chi tiết khác nhau.
- Báo cáo bộ phận ở cấp quản lý càng cao càng giảm dần mức độ chi tiết.
- Trên báo cáo bộ phận, ngoài những khoản chi phí trực tiếp phát sinh ở bộ phận (mà nhà quản lý ở bộ phận đó có thể kiểm soát được), còn có những khoản chi phí chung khác được cấp quản lý cao hơn phân bổ cho (nằm ngoài tầm kiểm soát của nhà quản lý ở bộ phận lập báo cáo).
- Báo cáo bộ phận được lập nhằm mục đích sử dụng cho công tác quản trị nội bộ.

Ví dụ sau đây mô tả cách thể hiện báo cáo bộ phận theo các phạm vi, cấp độ chi tiết khác nhau.

Một Tổng công ty có 2 khu vực kinh doanh là: khu vực phía Nam và khu vực phía Bắc; khu vực phía Bắc lại có 2 doanh nghiệp trực thuộc là: doanh nghiệp X và doanh nghiệp Y; doanh nghiệp Y lại có 2 bộ phận chức năng là: phân xưởng 1 và phân xưởng 2.

Báo cáo bộ phận của Tổng công ty  
( Chi tiết cấp độ 1: theo khu vực kinh doanh)      Đơn vị: trđ

Chỉ tiêu	Tổng công ty	Khu vực kinh doanh	
		Phía Nam	Phía Bắc
1. Doanh thu	1.000	600	400
2. Chi phí khả biến	460	300	160
3. Số dư đảm phí ( 1- 2 )	540	300	240
4. Định phí trực tiếp	340	180	<b>160</b>
5. Số dư bộ phận ( 3 - 4)	200	120	80
6. Định phí chung	50		
7. Lợi nhuận thuần ( 5 - 6)	150		

Phân định phí trực tiếp của khu vực kinh doanh phía Bắc là 160 triệu đ, trong đó:

- Định phí trực tiếp của doanh nghiệp X là: 60 triệu đ
- Định phí trực tiếp của doanh nghiệp Y là: 80 triệu đ
- Định phí chung của khu vực kinh doanh phía Bắc là: 20 triệu đ

Ta có:

Báo cáo bộ phận của khu vực kinh doanh phía Bắc  
( Chi tiết cấp độ 2: theo 2 doanh nghiệp trực thuộc) Đơn vị: trđ

Chỉ tiêu	Khu vực KD phía Bắc	Khu vực kinh doanh	
		DN "X"	DN "Y"
1. Doanh thu	400	150	250
2. Chi phí khả biến	160	50	110
3. Số dư đảm phí ( 1- 2 )	240	100	140
4. Định phí trực tiếp	140	60	<b>80</b>
5. Số dư bộ phận ( 3 - 4)	100	40	60
6. Định phí chung	20		
7. Lợi nhuận thuần ( 5 - 6)	80		

Định phí trực tiếp của doanh nghiệp Y là 80 triệu đ, trong đó:

- Định phí trực tiếp của phân xưởng 1 là: 30 triệu đ
- Định phí trực tiếp của phân xưởng 2 là: 20 triệu đ
- Định phí chung của doanh nghiệp Y là: 30 triệu đ

Ta có:

**Báo cáo bộ phận của doanh nghiệp Y**  
( Chi tiết cấp độ 3: theo 2 phân xưởng sản xuất) Đơn vị: trđ

Chỉ tiêu	Doanh nghiệp Y	Bộ phận chức năng	
		Phân xưởng 1	Phân xưởng 2
1. Doanh thu	250	200	50
2. Chi phí khả biến	110	75	35
3. Số dư đảm phí ( 1- 2 )	140	125	15
4. Định phí trực tiếp	50	30	20
5. Số dư bộ phận ( 3 - 4)	90	95	(5)
6. Định phí chung	30		
7. Lợi nhuận thuần ( 5 - 6)	60		

Qua ví dụ này ta thấy, báo cáo bộ phận có thể được trình bày ở các cấp độ khác nhau. Trên mỗi báo cáo bộ phận: số dư đảm phí, số dư bộ phận và lợi nhuận thuần được tính toán đầy đủ cho từng bộ phận kinh doanh chức năng. Lợi nhuận thuần của mỗi bộ phận có được tính toán chính xác hay không sẽ phụ thuộc vào cách phân loại chi phí thành: chi phí khả biến và chi phí bất biến; chi phí bất biến trực tiếp và chi phí bất biến chung. Đồng thời còn phụ thuộc vào cách phân bổ định phí chung cho các bộ phận có liên quan.

#### **5.4. Phân tích báo cáo bộ phận theo các phương pháp xác định chi phí**

##### **5.4.1. Phương pháp xác định chi phí**

Báo cáo bộ phận là tài liệu quan trọng cung cấp thông tin phục vụ cho việc ra các quyết định điều hành của nhà quản lý. Các cách phân loại chi phí và phân bổ chi phí vẫn là cơ sở để xác định các chỉ tiêu trên báo cáo. Tuy nhiên, có hai phương pháp xác định chi phí có ảnh hưởng trực tiếp đến các thông tin trên báo cáo bộ phận mà các nhà quản trị nội bộ cần phải biết. Hai phương



pháp đó là: phương pháp xác định chi phí toàn bộ và phương pháp xác định chi phí trực tiếp.

Phương pháp xác định chi phí toàn bộ: Theo phương pháp này, khi xác định giá thành của sản phẩm sản xuất, người ta tính đầy đủ các khoản sau:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
- Chi phí nhân công trực tiếp
- Chi phí sản xuất chung ( khả biến và bất biến)

Như vậy, toàn bộ chi phí sản xuất chung của bộ phận được tính hết cho sản phẩm sản xuất. Nếu sản phẩm sản xuất ra chưa bán được, còn tồn kho thì bộ phận chi phí sản xuất chung bất biến trong đó sẽ còn để lại cho niên độ tiếp theo - tức là không được trừ ra khỏi thu nhập của niên độ sản xuất ra nó.

Phương pháp xác định chi phí trực tiếp: Theo phương pháp này, giá thành của sản phẩm sản xuất chỉ bao gồm tất cả các khoản chi phí sản xuất khả biến:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
- Chi phí nhân công trực tiếp
- Chi phí sản xuất chung khả biến

Còn toàn bộ chi phí sản xuất chung bất biến sẽ được coi là một khoản chi phí thời kỳ - tương tự như chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp. Như vậy, khi lập báo cáo thu nhập trong kỳ này nó sẽ được trừ hết ra khỏi thu nhập ròng của bộ phận lập báo cáo.

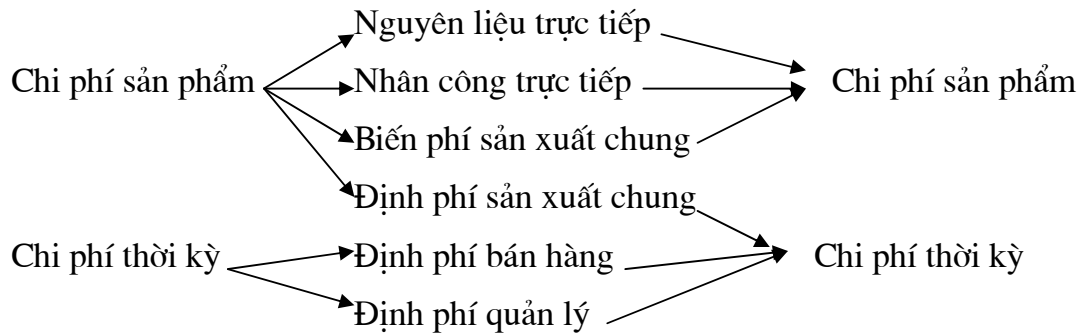
Theo mỗi phương pháp nói trên, độ lớn giá thành sản phẩm bán và giá trị hàng tồn kho khác nhau và như vậy, lợi nhuận trên báo cáo theo mỗi phương pháp cũng sẽ không giống nhau. Lợi nhuận thuần theo phương pháp xác định chi phí toàn bộ sẽ lớn hơn theo phương pháp trực tiếp - bởi vì vẫn còn một khoản chi phí sản xuất chung bất biến nằm lại trong số sản phẩm tồn kho cuối kỳ.

Sơ đồ sau đây cho thấy sự khác nhau giữa hai phương pháp xác định chi phí. Vậy phương pháp nào hợp lý hơn?

**Ph--ng ph, p toan bé  
trúc tiÕp**

**Lo'i chi phÝ**

**Ph--ng ph, p**



Theo phương pháp xác định chi phí toàn bộ, khoản định phí sản xuất chung không được coi là chi phí thời kỳ. Người ta cho rằng, một số khoản chi phí thuộc định phí sản xuất chung có liên quan đến quá trình sản xuất - thậm chí còn chịu ảnh hưởng của mức độ hoạt động nên nó có tính chất như các biến phí. Ví dụ: khấu hao máy móc thiết bị; chi phí bảo hiểm... Vì vậy, chúng cần phải được tính vào từng đơn vị sản phẩm.

Theo phương pháp xác định chi phí trực tiếp, người ta lại coi định phí sản xuất chung là một khoản chi phí thời kỳ. Bởi vì phần lớn những khoản chi cụ thể trong định phí sản xuất chung liên quan đến khả năng sản xuất nhiều hơn là sản phẩm sản xuất ra trong kỳ. Ví dụ: Khấu hao nhà xưởng, bảo dưỡng thiết bị... Những khoản chi này mang tính chất tạo tiền đề cho quá trình sản xuất và không bị ảnh hưởng bởi mức độ hoạt động. Chính vì vậy, định phí sản xuất chung được xếp vào loại chi phí thời kỳ hơn là chi phí sản phẩm. Mặt khác, đã chi ra để tạo sẵn tiền đề cho sản xuất trong từng kỳ kinh doanh, thì dù không tận dụng hết cũng phải được khấu trừ hết vào thu nhập trong kỳ. Chính điều này đã thể hiện tốt hơn nguyên tắc thận trọng của kế toán và khuyến khích nhà quản trị nội bộ sử dụng hiệu quả hơn đối với bộ phận chi phí này. Phương pháp này phù hợp với cách tính đảm phí trong báo cáo thu nhập.

#### **5.4.2. Báo cáo bộ phận theo các phương pháp xác định chi phí**

Tài liệu tại một doanh nghiệp sản xuất và tiêu thụ một loại sản phẩm trong quý I như sau:

Số lượng sản phẩm ( cái):

- Tồn kho đầu kỳ	0
- Sản xuất trong kỳ	6.000
- Tiêu thụ trong kỳ	5.000

Biến phí của 1 sản phẩm ( 1.000đ)

- Nguyên liệu trực tiếp	10
- Nhân công trực tiếp	6
- Chi phí sản xuất chung	4
- Quản lý và bán hàng	5

Định phí hoạt động trong quý (1.000đ)

- Sản xuất chung	30.000
- Quản lý và bán hàng	20.000
Đơn giá bán ( 1.000đ)	40

Trước hết, căn cứ vào tài liệu ta xác định giá thành đơn vị sản phẩm theo cả hai phương pháp ( Đơn vị 1000đ).

Loại chi phí sản xuất	Phương pháp toàn bộ	Phương pháp trực tiếp
1. Nguyên liệu trực tiếp	10	10
2. Nhân công trực tiếp	6	6
3. Chi phí sản xuất chung khả biến	4	4
4. Chi phí sản xuất chung bất biến / 1SP	5	-
Giá thành sản xuất của 1 đơn vị sản phẩm	25	20

Như vậy, giá thành sản xuất của 1 đơn vị sản phẩm tính theo 2 phương pháp có sự chênh lệch nhau do khoản chi phí sản xuất chung bất biến. Ảnh hưởng

của 2 phương pháp xác định chi phí này đến báo cáo thu nhập được thể hiện qua báo cáo thu nhập được lập theo 2 phương pháp như sau:

Báo cáo thu nhập theo phương pháp toàn bộ - Đơn vị 1000đ

Chỉ tiêu	Số tiền
1. Doanh thu ( 5.000sp x 40)	200.000
2. Chi phí sản xuất của hàng tiêu thụ	
a, Tồn kho đầu kỳ	0
b, Sản xuất trong kỳ ( 6.000 sp x 25)	150.000
c, Tồn kho cuối kỳ ( 1.000 sp x 25)	25.000
d, Giá vốn hàng bán (a + b - c)	125.000
3. Lợi nhuận gộp ( 1 - 2d)	75.000
4. Chi phí bán hàng và quản lý ( 5.000 sp x 5) + 20.000	45.000
5. Lợi nhuận thuần ( 3 - 4 )	30.000

Báo cáo thu nhập theo phương pháp trực tiếp - Đơn vị 1000đ

Chỉ tiêu	Số tiền
1. Doanh thu ( 5.000sp x 40)	200.000
2. Biến phí sản xuất của hàng tiêu thụ	
a, Tồn kho đầu kỳ	
b, Sản xuất trong kỳ ( 6.000 sp x 20)	120.000
c, Tồn kho cuối kỳ ( 1.000 sp x 20)	20.000
d, Giá vốn hàng bán (a + b - c)	100.000
3. Biến phí bán hàng và quản lý của hàng tiêu thụ ( 5.000 sp x 5)	25.000
4. Số dư đảm phí ( 1 - 2d - 3)	75.000
5. Định phí sản xuất chung	30.000
6. Định phí bán hàng và quản lý	20.000
7. Lợi nhuận thuần ( 4 - 5 - 6)	25.000

Qua ví dụ này ta thấy, lợi nhuận thuần tính ra theo 2 phương pháp này có sự chênh lệch nhau. Lợi nhuận thuần theo phương pháp xác định chi phí toàn bộ lớn hơn theo phương pháp trực tiếp là:  $30.000 - 25.000 = 5.000$  (ngđ). Mức chênh lệch này chính là bộ phận chi phí sản xuất chung bất biến nằm lại trong số 1.000 sản phẩm tồn kho cuối kỳ, đang chờ bán.

Chi phí sản xuất chung bất biến tính cho 1 đơn vị sản phẩm sản xuất:

$$30.000 / 6.000 \text{ sp} = 5 \text{ (ngđ)}$$

Chi phí sản xuất chung bất biến tính cho 1.000 đơn vị sản phẩm tồn kho cuối kỳ:  $1.000 \text{ sp} \times 5 = 5.000$  (ngđ)

### **5.4.3. Phân tích báo cáo thu nhập qua nhiều thời kỳ**

Chúng ta đã nghiên cứu sự khác nhau giữa hai phương pháp xác định chi phí và ảnh hưởng của mỗi phương pháp đến lợi nhuận thuần trên báo cáo thu nhập bộ phận. Để thấy một cách cụ thể hơn sự hình thành số liệu về lợi nhuận bị ảnh hưởng trực tiếp theo 2 phương pháp xác định chi phí nói trên thì phải nghiên cứu qua nhiều năm liên tiếp với sự tác động của 2 nhân tố: sản xuất và tiêu thụ. Để thuận tiện cho quá trình nghiên cứu, chúng ta chia thành hai trường hợp sau đây:

#### **5.4.3.1. Khối lượng sản xuất không đổi, khối lượng bán ra thay đổi**

Tài liệu về tình hình sản xuất và tiêu thụ trong 3 năm liên tiếp của một doanh nghiệp như sau:

Số lượng sản phẩm	Năm 1	Năm 2	Năm 3	Cộng 3 năm
1. Tồn kho đầu kỳ	0	0	5.000	0
2. Sản xuất trong kỳ	25.000	25.000	25.000	75.000
3. Tiêu thụ trong kỳ	25.000	20.000	30.000	75.000
4. Tồn kho cuối kỳ	0	5.000	0	0

Giá bán đơn vị: 40.000đ

Biến phí sản xuất một sản phẩm: 20.000đ

Định phí sản xuất chung/ năm: 100.000.000đ

Định phí sản xuất chung /1 sản phẩm:  $100.000.000đ / 25.000 \text{ sp} = 4.000đ$

Biến phí bán hàng và quản lý/năm:  $50.000.000đ$  ( tính cho 1 sp:  $2.000đ$ )

Định phí bán hàng và quản lý/năm:  $150.00.000đ$

Trên cơ sở số liệu như trên, chúng ta lập báo cáo thu nhập bộ phận cho 3 năm liên tiếp theo 2 phương pháp xác định chi phí như sau:

**Báo cáo thu nhập theo phương pháp toàn bộ qua các thời kỳ - Đơn vị 1000đ**

Chỉ tiêu	Năm 1	Năm 2	Năm 3	Cộng 3 năm
1. Doanh thu bán hàng	1.000.000	800.000	1.200.000	3.000.000
2. Giá thành sản xuất hàng tiêu thụ				
a, Tồn kho đầu kỳ	0	0	120.000	0
b, Sản xuất trong kỳ	600.000	600.000	600.000	1.800.000
c, Tồn kho cuối kỳ	0	120.000	0	0
d, Giá vốn hàng bán (a + b - c)	600.000	480.000	720.000	1.800.000
3. Lợi nhuận gộp ( 1 - 2d)	400.000	320.000	480.000	1.200.000
4. Chi phí bán hàng và quản lý	200.000	190.000	210.000	600.000
a, Biến phí	50.000	40.000	60.000	150.000
b, Định phí	150.000	150.000	150.000	450.000
5. Lợi nhuận thuần ( 3 - 4 )	200.000	130.000	270.000	600.000

Giải thích cách tính một số chỉ tiêu trong bảng: ( Đơn vị 1000đ)

Doanh thu bán hàng:

Năm 1:  $25.000 \text{ sp} \times 40 = 1.000.000$

Năm 2:  $20.000 \text{ sp} \times 40 = 800.000$

Năm 3:  $30.000 \text{ sp} \times 40 = 1.200.000$

Giá thành đơn vị sản phẩm =  $20 + 4 = 24$

Tổng giá thành của sản phẩm sản xuất ra trong 3 năm như nhau:

$25.000 \text{ sp} \times 24 = 600.000$

Giá thành của sản phẩm tồn kho cuối năm 2 ( đầu năm 3):

$$5.000 \text{ sp} \times 24 = 120.000$$

Biến phí bán hàng và quản lý hàng năm, trong 3 năm như sau:

$$\text{Năm 1: } 25.000 \text{ sp} \times 2 = 50.000$$

$$\text{Năm 2: } 20.000 \text{ sp} \times 2 = 40.000$$

$$\text{Năm 3: } 30.000 \text{ sp} \times 2 = 60.000$$

**Báo cáo thu nhập theo phương pháp trực tiếp qua các thời kỳ - Đơn vị 1000đ**

Chỉ tiêu	Năm 1	Năm 2	Năm 3	Cộng 3 năm
1. Doanh thu bán hàng	1.000.000	800.000	1.200.000	3.000.000
2. Chi phí khả biến	550.000	440.000	660.000	1.650.000
a, Biến phí sản xuất	500.000	400.000	600.000	1.500.000
b, Biến phí bán hàng và q/lý	50.000	40.000	60.000	150.000
3. Số dư đảm phí ( 1 - 2)	450.000	360.000	540.000	1.350.000
4. Chi phí bất biến	250.000	250.000	250.000	750.000
a, CP sản xuất chung bất biến	100.000	100.000	100.000	300.000
b, CP bán hàng và QL bất biến	150.000	150.000	150.000	450.000
5. Lợi nhuận thuần ( 3 - 4)	200.000	110.000	290.000	600.000

Giải thích cách tính một số chỉ tiêu trong bảng: ( Đơn vị 1000đ)

Doanh thu bán hàng:

$$\text{Năm 1: } 25.000 \text{ sp} \times 40 = 1.000.000$$

$$\text{Năm 2: } 20.000 \text{ sp} \times 40 = 800.000$$

$$\text{Năm 3: } 30.000 \text{ sp} \times 40 = 1.200.000$$

Biến phí sản xuất của hàng tiêu thụ hàng năm:

$$\text{Năm 1: } 25.000 \text{ sp} \times 20 = 500.000$$

$$\text{Năm 2: } 20.000 \text{ sp} \times 20 = 400.000$$

$$\text{Năm 3: } 30.000 \text{ sp} \times 20 = 600.000$$

Biến phí bán hàng và quản lý hàng năm:

$$\text{Năm 1: } 25.000 \text{ sp} \times 2 = 50.000$$

$$\text{Năm 2: } 20.000 \text{ sp} \times 2 = 40.000$$

Năm 3:  $30.000 \text{ sp} \times 2 = 60.000$

Chúng ta hãy phân tích sự khác nhau của báo cáo thu nhập được lập theo hai phương pháp trong 3 năm liên tiếp:

Năm 1: Vì khối lượng sản phẩm sản xuất và tiêu thụ bằng nhau, không có sản phẩm tồn kho đầu và cuối kỳ, cho nên dù áp dụng phương pháp xác định chi phí nào thì cũng cho chỉ tiêu lợi nhuận thuần bằng nhau.

Năm 2: Không có sản phẩm tồn kho đầu kỳ, nhưng do số sản phẩm sản xuất ra trong kỳ lớn hơn số đã tiêu thụ được trong kỳ nên đã phát sinh một khối lượng sản phẩm tồn kho cuối kỳ ( 5.000 sp). Đây chính là nguyên nhân làm cho lợi nhuận thuần theo phương pháp toàn bộ lớn hơn phương pháp trực tiếp. Bởi vì theo phương pháp toàn bộ, phần định phí sản xuất không được tính hết vào chi phí thời kỳ mà phân bổ một phần cho số sản phẩm tồn kho cuối kỳ và số này sẽ được tính trừ vào lợi nhuận của năm sau ( năm 3). Số lợi nhuận thuần theo phương pháp toàn bộ lớn hơn phương pháp trực tiếp đúng bằng số định phí sản xuất được phân bổ cho số sản phẩm tồn kho.

$$5.000 \text{ sp} \times 4.000đ = 20.000.000đ$$

Năm 3: Lợi nhuận theo phương pháp toàn bộ giảm đi so với phương pháp trực tiếp 20.000.000đ. Sở dĩ như vậy là vì: doanh thu bán hàng phải bù đắp cho toàn bộ chi phí bất biến của năm 3 ( vì các sản phẩm sản xuất đều đã được bán hết trong năm). Ngoài ra, doanh thu còn phải bù đắp cho phần định phí sản xuất nằm trong sản phẩm tồn kho đầu kỳ do năm 2 chuyển sang.

$$5.000 \text{ sp} \times 4.000đ = 20.000.000đ$$

Tóm lại, tính tổng cộng cả 3 năm: tổng số sản phẩm sản xuất và tiêu thụ bằng nhau, không có dư đầu và dư cuối - chính vì vậy, lợi nhuận tính theo phương pháp nào cũng không thay đổi.

#### *5.4.3.2. Khối lượng sản xuất thay đổi, khối lượng bán ra không thay đổi*

Giả sử, có tài liệu về tình hình sản xuất và tiêu thụ trong 3 năm liên tiếp của một doanh nghiệp như sau:



Số lượng sản phẩm	Năm 1	Năm 2	Năm 3	Cộng 3 năm
1. Tồn kho đầu kỳ	0	0	5.000	0
2. Sản xuất trong kỳ	25.000	30.000	20.000	75.000
3. Tiêu thụ trong kỳ	25.000	25.000	25.000	75.000
4. Tồn kho cuối kỳ	0	5.000	0	0

Giá bán đơn vị: 40.000đ. Biến phí sản xuất một sản phẩm: 20.000đ

Định phí sản xuất chung/ năm: 120.000.000đ

Định phí sản xuất chung /1 sản phẩm tính cho từng năm như sau:

Năm 1:  $120.000.000đ / 25.000 \text{ sp} = 4.800đ$

Năm 2:  $120.000.000đ / 30.000 \text{ sp} = 4.000đ$

Năm 3:  $120.000.000đ / 20.000 \text{ sp} = 6.000đ$

Biến phí bán hàng và quản lý tính cho 1 sp: 2.000đ

Định phí bán hàng và quản lý/ năm: 150.00.000đ

Trên cơ sở số liệu như trên, chúng ta lập báo cáo thu nhập bộ phận cho 3 năm liên tiếp theo 2 phương pháp xác định chi phí như sau:

**Báo cáo thu nhập theo phương pháp toàn bộ qua các thời kỳ - Đơn vị 1000đ**

Chỉ tiêu	Năm 1	Năm 2	Năm 3	Cộng 3 năm
1. Doanh thu bán hàng	1.000.000	1.000.000	1.000.000	3.000.000
2. Giá thành sản xuất hàng tiêu thụ				
a, Tồn kho đầu kỳ	0	0	120.000	0
b, Sản xuất trong kỳ	620.000	720.000	520.000	1.860.000
c, Tồn kho cuối kỳ	0	120.000	0	0
d, Giá vốn hàng bán (a + b - c)	620.000	600.000	640.000	1.860.000
3. Lợi nhuận gộp ( 1 - 2d)	380.000	400.000	360.000	1.140.000
4. Chi phí bán hàng và quản lý	200.000	210.000	190.000	600.000
a, Biến phí	50.000	60.000	40.000	150.000
b, Định phí	150.000	150.000	150.000	450.000
5. Lợi nhuận thuần ( 3 - 4 )	180.000	190.000	170.000	540.000

Giải thích cách tính một số chỉ tiêu trong bảng: ( Đơn vị 1000đ)

Doanh thu bán hàng hàng năm như nhau:

$$25.000 \text{ sp} \times 40 = 1.000.000$$

Giá thành đơn vị sản phẩm của 3 năm như sau:

$$\text{Năm 1: } 20 + 4,8 = 24,8$$

$$\text{Năm 2: } 20 + 4 = 24$$

$$\text{Năm 3: } 20 + 6 = 26$$

Tổng giá thành của sản phẩm sản xuất ra trong 3 năm như sau:

$$\text{Năm 1: } 25.000 \text{ sp} \times 24,8 = 620.000$$

$$\text{Năm 2: } 30.000 \text{ sp} \times 24 = 720.000$$

$$\text{Năm 3: } 20.000 \text{ sp} \times 26 = 520.000$$

Giá thành của sản phẩm tồn kho cuối năm 2 ( đầu năm 3):

$$5.000 \text{ sp} \times 24 = 120.000$$

Biến phí bán hàng và quản lý hàng năm, trong 3 năm như sau:

$$\text{Năm 1: } 25.000 \text{ sp} \times 2 = 50.000$$

$$\text{Năm 2: } 30.000 \text{ sp} \times 2 = 60.000$$

$$\text{Năm 3: } 20.000 \text{ sp} \times 2 = 40.000$$

**Báo cáo thu nhập theo phương pháp trực tiếp qua các thời kỳ - Đơn vị 1000đ**

Chỉ tiêu	Năm 1	Năm 2	Năm 3	Cộng 3 năm
1. Doanh thu bán hàng	1.000.000	1.000.000	1.000.000	3.000.000
2. Chi phí khả biến	550.000	550.000	550.000	1.650.000
a, Biến phí sản xuất	500.000	500.000	500.000	1.500.000
b, Biến phí bán hàng và q/ lý	50.000	50.000	50.000	150.000
3. Số dư đảm phí ( 1 - 2)	450.000	450.000	450.000	1.350.000
4. Chi phí bất biến	270.000	270.000	270.000	810.000
a, CP sản xuất chung bất biến	120.000	120.000	120.000	360.000
b, CP bán hàng và QL bất biến	150.000	150.000	150.000	450.000
5. Lợi nhuận thuần ( 3 - 4)	180.000	180.000	180.000	540.000

Giải thích cách tính một số chỉ tiêu trong bảng: (Đơn vị 1000đ)

Doanh thu bán hàng hàng năm như nhau:

$$25.000 \text{ sp} \times 40 = 1.000.000$$

Biến phí sản xuất hàng năm như nhau:

$$25.000 \text{ sp} \times 20 = 500.000$$

Biến phí bán hàng và quản lý hàng năm như nhau:

$$25.000 \text{ sp} \times 2 = 50.000$$

Định phí sản xuất chung hàng năm như nhau: 120.000

Định phí bán hàng và quản lý hàng năm như nhau: 150.000

Do đó lợi nhuận hàng năm tính ra cũng giống nhau là: 180.000

Qua ví dụ trên, ta có thể rút ra một số kết luận sau:

- Theo phương pháp toàn bộ, lợi nhuận thuần vẫn bị ảnh hưởng trước những biến động của sản xuất. Nhân tố tác động đến hiện tượng này chính là sự di chuyển của định phí sản xuất chung giữa các năm.
- Theo phương pháp trực tiếp, sự biến động của khối lượng sản xuất không hề ảnh hưởng tới lợi nhuận thuần của các năm. Lợi nhuận thuần chỉ bị ảnh hưởng bởi khối lượng sản phẩm tiêu thụ hàng năm mà thôi.
- Vận dụng hai phương pháp xác định chi phí để lập báo cáo thu nhập thì tùy từng trường hợp mà sử dụng phương pháp này hay phương pháp kia với mục tiêu có lợi nhất cho nhà quản lý. Ví dụ, khi cần giải thích kết quả trong báo cáo thu nhập cho các đối tượng ở bên ngoài thì nên sử dụng phương pháp toàn bộ. Trường hợp cần lập báo cáo thu nhập để sử dụng cho quản lý nội bộ thì nên áp dụng phương pháp trực tiếp...

## **5.5. Tóm tắt chương**

Thực tế sản xuất kinh doanh cho thấy phần lớn các doanh nghiệp công ty đều có tổ chức các bộ phận dịch vụ, nhằm thực hiện việc cung cấp các dịch vụ cho nhu cầu sản xuất kinh doanh của công ty. Về nguyên tắc, chi phí của các bộ phận dịch vụ này phải được phân bổ cho các đối tượng mà nó phục vụ.

Mục tiêu nghiên cứu của chương này là làm sao phân bổ chính xác chi phí cho từng bộ phận có nhận dịch vụ cung cấp?

Người học chương này cần nắm được các nội dung chủ yếu sau đây:

- Khái niệm và phân loại các bộ phận trong một tổ chức.
- Phân bổ chi phí của các bộ phận phục vụ.
- Báo cáo bộ phận và phân tích báo cáo bộ phận theo các phương pháp xác định chi phí.

## Chương 5

# PHÂN BỐ CHI PHÍ CỦA CÁC BỘ PHẬN PHỤC VỤ VÀ PHÂN TÍCH BÁO CÁO BỘ PHẬN

### 5.1. Khái niệm và phân loại

#### 5.1.1. Khái niệm và phân loại các bộ phận trong một tổ chức

Hầu hết các tổ chức đều được phân chia thành những đơn vị nhỏ hơn, nằm trong cơ cấu chung của tổ chức. Những đơn vị nội bộ này được gọi bằng những tên khác nhau như: trung tâm, khu vực, đơn vị, bộ phận... Mỗi bộ phận đều đảm nhận chức năng và trách nhiệm riêng biệt trong tổng thể các hoạt động của toàn bộ tổ chức.

Bộ phận trong một tổ chức có thể được định nghĩa là một phận hay một mặt hoạt động, một đơn vị, một phòng... nằm trong cơ cấu chung của tổ chức và cùng hoạt động vì mục tiêu chung của tổ chức đó. Bộ phận còn được hiểu là những địa chỉ cụ thể của sự chi phí để tạo ra kết quả hoạt động theo mục tiêu chung của doanh nghiệp, do vậy cần phải phân tích để đánh giá mức độ hiệu quả của chi phí và thu nhập mà bộ phận đó đã đóng góp vào chi phí và thu nhập chung của toàn doanh nghiệp.

Một doanh nghiệp có rất nhiều bộ phận cấu thành như: phân xưởng sản xuất, cửa hàng, quầy hàng, phòng kế toán, bộ phận căng tin... Để quản lý chi phí và phân tích báo cáo bộ phận, các bộ phận trong một doanh nghiệp hay một tổ chức thường được chia thành hai nhóm: nhóm bộ phận hoạt động chức năng và nhóm bộ phận phục vụ.

Nhóm bộ phận hoạt động chức năng gồm những đơn vị thực hiện các mục tiêu trọng tâm của tổ chức, trực tiếp thực hiện chức năng của tổ chức. Ví dụ: trong doanh nghiệp sản xuất chế biến thì bộ phận hoạt động chức năng là các phân xưởng sản xuất; trong công ty thương mại thì đó là cửa hàng, quầy hàng; trong bệnh viện thì đó là các phòng khám, chữa bệnh... Ngoài ra, để thực hiện

phân cấp quản lý, tạo điều kiện tốt hơn cho việc xây dựng báo cáo chi phí, thu nhập bộ phận, các bộ phận chức năng lại được phân loại cụ thể hơn. Ví dụ: bộ phận sản xuất bao gồm các phân xưởng sản xuất, phân xưởng sản xuất lại chia nhỏ theo ngành hàng sản xuất hoặc dây chuyền sản xuất; trung tâm thương mại có thể chi tiết theo ngành hàng sản phẩm, theo khu vực bán...

Nhóm bộ phận phục vụ gồm những đơn vị không gắn một cách trực tiếp với hoạt động chức năng nhưng hoạt động của chúng rất cần thiết cho các hoạt động chức năng, cung cấp hoạt động dịch vụ phục vụ tạo điều kiện thuận lợi cho các bộ phận chức năng hoạt động. Ví dụ: phòng kế toán, phòng marketing trong doanh nghiệp; phòng đào tạo, phòng quản lý sinh viên trong các trường đại học... Nhóm bộ phận phục vụ này trong một tổ chức thường được chia ra theo chức năng giúp việc như: bộ phận quản lý hành chính, bộ phận quản lý kinh doanh, bộ phận quản lý tài chính, bộ phận quản lý nhân sự...

Cách phân loại như trên đều xuất phát từ chức năng hoạt động riêng biệt, không thể lẫn lộn trong cơ cấu tổ chức chung của toàn đơn vị.

### ***5.1.2. Các khái niệm chi phí và kết quả trong báo cáo bộ phận***

Như trên đã nói, các đơn vị trực thuộc của một tổ chức thường được gọi là các bộ phận. Báo cáo bộ phận là báo cáo được lập cho từng bộ phận và tổng hợp cho toàn thể tổ chức. Trong việc lập báo cáo bộ phận cần phải hiểu rõ các khái niệm về chi phí và xác định kết quả gắn với bộ phận.

Chi phí khả biến của bộ phận là phần chi phí của bộ phận có quan hệ với khối lượng sản phẩm sản xuất hay khối lượng hàng hoá mua vào, bán ra của bộ phận đó. Chi phí khả biến bộ phận thay đổi theo quy mô hoạt động của từng bộ phận.

Chi phí bất biến là những khoản chi cố định, không thay đổi theo khối lượng sản xuất kinh doanh của bộ phận. Chi phí bất biến được chia thành chi phí bất biến trực tiếp và chi phí bất biến chung.

Chi phí bất biến trực tiếp là những khoản chi trực tiếp, có thể kiểm soát được ở từng bộ phận. Khoản chi phí này còn được gọi là chi phí bất biến thuộc

tính. Ví dụ: tiền lương nhân viên quản lý bộ phận, khấu hao máy móc thiết bị dùng riêng cho bộ phận...

Chi phí bất biến chung là những khoản định phí không thể xác định cho từng bộ phận riêng biệt nào, mang tính chất chi chung cho toàn bộ tổ chức. Ví dụ: chi phí quảng cáo cho biểu tượng của công ty ( từ đó, nhiều bộ phận được hưởng lợi), tiền lương của nhân viên trong văn phòng công ty, khấu hao tài sản cố định dùng chung cho toàn công ty... Chi phí bất biến chung được đưa vào báo cáo của từng bộ phận theo nguyên tắc phân bổ thích hợp, để lập báo cáo thu nhập thuần túy ở các bộ phận.

Phân biệt định phí bộ phận và định phí chung rất quan trọng trong báo cáo bộ phận. Có những khoản định phí là định phí bộ phận đối với một bộ phận nhưng lại là định phí chung cho nhiều bộ phận nhỏ hơn. Càng có nhiều bộ phận chi tiết thì càng có nhiều định phí chung hơn.

Doanh thu và biến phí thường được xác định trực tiếp cho từng bộ phận. Số dư đảm phí trong báo cáo bộ phận là chênh lệch giữa doanh thu bộ phận với các chi phí khả biến của bộ phận.

Số dư bộ phận là một khái niệm quan trọng được trình bày trong báo cáo bộ phận. Số dư bộ phận là chênh lệch giữa số dư đảm phí của bộ phận với chi phí bất biến trực tiếp của bộ phận. Nếu đơn vị tạo được số dư bộ phận lớn sẽ có cơ hội để tăng mức thu nhập thuần túy cho đơn vị.

Thu nhập thuần túy của đơn vị được xác định trên cơ sở so sánh số dư bộ phận với khoản chi phí bất biến chung phân bổ cho bộ phận đó.

$$\begin{array}{l} \text{Số dư đảm phí} \\ \text{của bộ phận} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Doanh thu của} \\ \text{bộ phận} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Chi phí khả biến} \\ \text{của bộ phận} \end{array}$$
$$\begin{array}{l} \text{Số dư} \\ \text{của bộ phận} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số dư đảm phí} \\ \text{của bộ phận} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Chi phí bất biến trực} \\ \text{tiếp của bộ phận} \end{array}$$
$$\begin{array}{l} \text{Thu nhập thuần túy} \\ \text{của bộ phận} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số dư của} \\ \text{bộ phận} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Chi phí bất biến chung} \\ \text{( phân bổ cho bộ phận)} \end{array}$$

Các khái niệm trên được trình bày trong báo cáo thu nhập của bộ phận, trên cơ sở đó nhà quản lý ra các quyết định liên quan đến bộ phận vì mục tiêu chung của toàn doanh nghiệp.

## **5.2. Phân bổ chi phí của các bộ phận phục vụ**

### **5.2.1. Sự cần thiết phải phân bổ hợp lý chi phí của các bộ phận phục vụ**

Mặc dù bộ phận phục vụ không gắn trực tiếp với hoạt động chức năng của doanh nghiệp nhưng hoạt động của chúng phục vụ cho hoạt động chức năng, cho nên chi phí của chúng phải được tính vào chi phí của các bộ phận chức năng trong quá trình sản xuất ra sản phẩm hoặc cung ứng dịch vụ.

Vấn đề đặt ra là làm sao phân bổ hợp lý chi phí của các bộ phận phục vụ cho các bộ phận chức năng. Nếu phân bổ bất hợp lý sẽ có ảnh hưởng xấu đến việc đánh giá kết quả hoạt động của các bộ phận chức năng, không tạo ra động lực thúc đẩy các bộ phận này hoạt động. Ví dụ, nếu phân bổ ít sẽ tính không đủ chi phí, làm tăng giả tạo kết quả hoạt động của các bộ phận tiếp nhận chi phí; ngược lại, nếu phân bổ nhiều quá sẽ làm giảm kết quả...

### **5.2.2. Các nguyên tắc phân bổ chi phí phục vụ**

#### **5.2.2.1. Lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí phục vụ**

Tiêu thức phân bổ là một chỉ tiêu đo lường mức độ hoạt động hoặc đo lường mức độ sử dụng sản phẩm, dịch vụ của một đối tượng nào đó. Tiêu thức phân bổ là cơ sở để phân chia chi phí cho các đối tượng gánh chịu chi phí. Tiêu thức phân bổ được lựa chọn một cách thích hợp thì sẽ phản ánh chính xác lợi ích mà các bộ phận khác nhau trong một tổ chức nhận được từ các bộ phận phục vụ.

Khi lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí phục vụ phải thoả mãn các điều kiện sau đây:

- Tiêu thức phân bổ phải là một chỉ tiêu có sự thay đổi tỷ lệ thuận với chi phí phục vụ.
- Tiêu thức phân bổ phải là một đơn vị đo lường và biết trước.



- Tiêu thức phân bổ phải thể hiện được tính đại diện cho các đối tượng chịu chi phí.
- Tiêu thức phân bổ phải là một chỉ tiêu có nội dung kinh tế gắn bó với chi phí phải phân bổ.
- Tiêu thức phân bổ phải là một chỉ tiêu rõ ràng, dễ hiểu và có thể sử dụng trong một thời gian dài.

Sau đây là các tiêu thức phân bổ có thể được lựa chọn cho một số bộ phận phục vụ cụ thể:

Bộ phận phục vụ	Tiêu thức phân bổ
Bảo dưỡng, bảo trì	Số giờ máy hoạt động
Sửa chữa	Số giờ công sửa chữa
Tổ chức nhân sự	Số lượng nhân viên
Bảo vệ	Diện tích phải chịu trách nhiệm bảo vệ
Căng tin	Số lượng nhân viên
Dịch vụ mặt đất của ngành hàng không	Số lần bay
Bảo quản kho hàng	Giá trị hàng được bảo quản
Giao nhận hàng	Số lượng vận đơn
Động lực	Sản lượng cung cấp
Kế hoạch	Số giờ lao động trực tiếp
.....	.....

Khi không có sẵn mức hoạt động hoặc mức sử dụng dịch vụ thì quá trình phân bổ sẽ dựa trên khả năng chịu đựng của các bộ phận chức năng đối với chi phí của bộ phận phục vụ. Ví dụ: đối với lương của chủ tịch hội đồng quản trị hoặc chi phí kiểm toán toàn công ty... thì nên phân bổ theo doanh thu, chi phí hoặc tài sản của các bộ phận.

#### 5.2.2.2. Phân bổ chi phí phục vụ lẫn nhau giữa các bộ phận phục vụ

Các bộ phận phục vụ, ngoài việc cung cấp dịch vụ phục vụ cho các bộ phận hoạt động chức năng, chúng còn có thể cung cấp dịch vụ phục vụ lẫn nhau,

làm cho chi phí của các bộ phận phục vụ sau khi phân bổ lẫn nhau sẽ lớn hơn so với mức chi phí đã chi ra ban đầu cho mỗi bộ phận. Ví dụ: Điện cung cấp sản phẩm cho bộ phận sửa chữa, cho bộ phận bảo vệ, căng tin...; ngược lại, bộ phận sửa chữa lại cung cấp dịch vụ cho bộ phận sản xuất điện... Vì vậy, trước khi phân bổ chi phí của bộ phận phục vụ cho các bộ phận hoạt động chức năng, cần phân bổ chi phí phục vụ lẫn nhau trong nội bộ các bộ phận phục vụ.

Có hai phương pháp phân bổ chi phí phục vụ lẫn nhau trong các bộ phận phục vụ là: phương pháp trực tiếp và phương pháp bậc thang.

+ Phương pháp trực tiếp: Phương pháp này rất đơn giản và dễ làm. Theo phương pháp trực tiếp, chi phí của các bộ phận phục vụ chỉ phân bổ cho các bộ phận hoạt động chức năng mà không phân bổ cho các bộ phận phục vụ khác - cho dù các bộ phận phục vụ này vẫn được hưởng lợi từ bộ phận phục vụ kia.

Ví dụ: Tại một doanh nghiệp sản xuất có 2 bộ phận hoạt động chức năng là phân xưởng 1 và phân xưởng 2 và có 2 bộ phận phục vụ là bộ phận quản lý và bộ phận bảo vệ. Các số liệu được tập hợp ban đầu như sau:

Chỉ tiêu	Bộ phận phục vụ		Bộ phận chức năng		Tổng cộng
	Quản lý	Bảo vệ	PX 1	PX 2	
1. Chi phí ban đầu (1000đ)	180.000	90.000	310.000	500.000	1.080.000
2. Số giờ lao động ( giờ)		6.000	12.000	18.000	36.000
3. Diện tích sử dụng ( m2)	2.500		9.000	11.000	22.500

Doanh nghiệp lựa chọn tiêu thức phân bổ như sau: Bộ phận quản lý sẽ phân bổ theo số giờ lao động; bộ phận bảo vệ phân bổ theo diện tích tương ứng với trách nhiệm bảo vệ.

Theo phương pháp trực tiếp áp dụng trong trường hợp này, chi phí của bộ phận quản lý không phân bổ cho bộ phận bảo vệ mà sẽ phân bổ toàn bộ cho 2 phân xưởng sản xuất - theo số giờ lao động. Tương tự như vậy, chi phí của bộ phận bảo vệ cũng không phân bổ cho bộ phận quản lý mà sẽ phân bổ hết cho phân xưởng 1 và phân xưởng 2 - theo diện tích sử dụng.

Ta có bảng phân bổ như sau:

Phân bổ chi phí phục vụ  
( Theo phương pháp trực tiếp)                      Đơn vị: 1000đ

Chỉ tiêu	Bộ phận phục vụ		Bộ phận chức năng		Tổng cộng
	Quản lý	Bảo vệ	PX 1	PX 2	
1. Chi phí ban đầu	180.000	90.000	310.000	500.000	1.080.000
2. Phân bổ chi phí bộ phận quản lý			72.000	108.000	180.000
3. Phân bổ chi phí bảo vệ			40.500	49.500	90.000
4. Chi phí sau khi phân bổ			422.500	657.500	1.080.000

Căn cứ vào số giờ lao động của 2 bộ phận chức năng để phân bổ chi phí quản lý.

Chi phí quản lý phân bổ cho phân xưởng 1:

$$180.000 \times 12.000 / 30.000 = 72.000$$

Chi phí quản lý phân bổ cho phân xưởng 2:

$$180.000 \times 18.000 / 30.000 = 108.000$$

Căn cứ vào diện tích sử dụng của 2 bộ phận chức năng để phân bổ chi phí bảo vệ.

Chi phí bảo vệ phân bổ cho phân xưởng 1:

$$90.000 \times 9.000 / 20.000 = 40.500$$

Chi phí bảo vệ phân bổ cho phân xưởng 2:

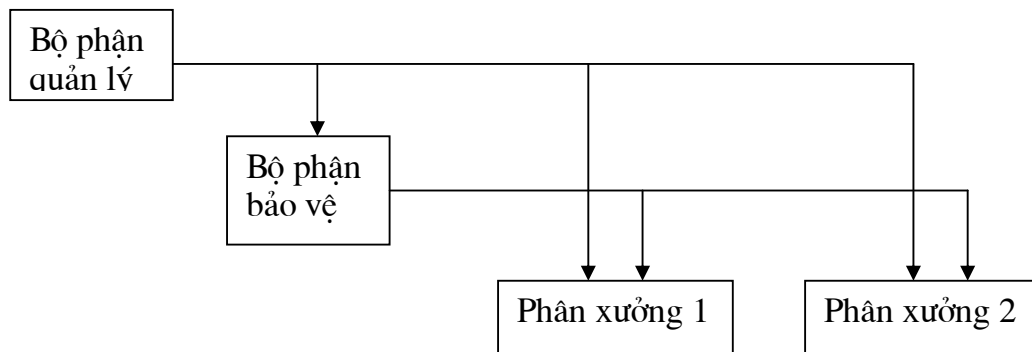
$$9.000 \times 11.000 / 20.000 = 49.500$$

Phương pháp phân bổ trực tiếp đem lại kết quả không chính xác, bởi vì nó bỏ qua phân chi phí phục vụ lẫn nhau giữa các bộ phận phục vụ.

+ Phương pháp bậc thang: Theo phương pháp này, người ta thừa nhận giữa các bộ phận phục vụ có sự cung cấp dịch vụ cho nhau - ngoài việc cung cấp dịch vụ cho các bộ phận chức năng. Chính vì vậy, nguyên tắc phân bổ theo phương pháp này là chi phí phục vụ được phân bổ theo kiểu bậc thang, lần lượt từ bộ phận có mức độ ( hoặc phạm vi) phục vụ nhiều nhất đến bộ phận có mức

độ ( hoặc phạm vi) phục vụ ít nhất. Mức độ phục vụ nhiều hay ít có thể được phản ánh qua số lượng chi phí phát sinh; phạm vi phục vụ nhiều hay ít có thể được phản ánh qua số lượng các đơn vị mà nó phục vụ. Điều cần lưu ý là, khi đã tiến hành phân bổ chi phí của một bộ phận phục vụ nào đó thì không được phân bổ ngược lại cho bộ phận đó nữa. Theo ví dụ trên:

- Bộ phận quản lý có mức độ phục vụ lớn nhất nên được phân bổ trước cho 3 bộ phận mà nó phục vụ là: bảo vệ, phân xưởng 1 và phân xưởng 2.
- Bộ phận bảo vệ sau khi nhận phần chi phí quản lý phân bổ cho nó, sẽ được phân bổ tiếp cho phân xưởng 1 và phân xưởng 2.



Ta có bảng phân bổ như sau:

Phân bổ chi phí phục vụ  
( Theo phương pháp bậc thang)                      Đơn vị:1000đ

Chỉ tiêu	Bộ phận phục vụ		Bộ phận chức năng		Tổng cộng
	Quản lý	Bảo vệ	PX 1	PX 2	
1. Chi phí ban đầu	180.000	90.000	310.000	500.000	1.080.000
2. Phân bổ chi phí bộ phận quản lý		30.000	60.000	90.000	180.000
3. Phân bổ chi phí bảo vệ			54.000	66.000	120.000
4. Chi phí sau khi phân bổ			424.000	656.000	1.080.000

Căn cứ vào số giờ lao động của 3 bộ phận: bảo vệ, phân xưởng 1, phân xưởng 2 để phân bổ chi phí quản lý.

Chi phí quản lý phân bổ cho bộ phận bảo vệ:

$$180.000 \times 6.000 / 36.000 = 30.000$$

Chi phí quản lý phân bổ cho phân xưởng 1:

$$180.000 \times 12.000 / 36.000 = 60.000$$

Chi phí quản lý phân bổ cho phân xưởng 2:

$$180.000 \times 18.000 / 30.000 = 90.000$$

Căn cứ vào diện tích sử dụng của 2 bộ phận chức năng để phân bổ chi phí bảo vệ. Số chi phí cần phải phân bổ của bộ phận bảo vệ theo phương pháp này là:  $90.000 + 30.000 = 120.000$  (ngàn đ)

Chi phí bảo vệ phân bổ cho phân xưởng 1:

$$120.000 \times 9.000 / 20.000 = 54.000$$

Chi phí bảo vệ phân bổ cho phân xưởng 2:

$$12.000 \times 11.000 / 20.000 = 66.000$$

Phương pháp phân bổ bậc thang cho kết quả chính xác hơn, nhưng khá phức tạp.

Một số điểm cần chú ý khi thực hiện phân bổ chi phí phục vụ:

- Chi phí phân bổ và căn cứ phân bổ nên là mức dự toán. Vì nếu chọn chi phí thực tế để phân bổ sẽ không có tác dụng kích thích bộ phận phục vụ hoạt động hiệu quả và mức phân bổ cho các bộ phận chức năng sẽ chịu ảnh hưởng của mức hoạt động thực tế của các bộ phận khác.
- Quá trình phân bổ theo hai phương pháp nói trên thực chất không tạo ra nguồn thu nhập nào cả. Nếu một bộ phận phục vụ nào đó có tạo ra thu nhập thì số thu nhập đó phải được trừ ra khỏi chi phí của bộ phận đó, coi như bộ phận chi phí đó đã được tự bù đắp.
- Nếu chọn căn cứ phân bổ khác nhau hoặc nếu thay đổi thứ tự thực hiện quá trình phân bổ... thì kết quả phân bổ cuối cùng sẽ khác nhau (nhưng bản chất chi phí của các bộ phận phục vụ không thay đổi).
- Dù lựa chọn phương pháp phân bổ nào thì tổng chi phí cũng không thay đổi.

### 5.2.2.3. Phân bổ chi phí của các bộ phận phục vụ theo cách ứng xử của chi phí

Theo nguyên tắc này, chi phí của bộ phận phục vụ trước hết được phân chia thành 2 loại: chi phí khả biến và chi phí bất biến. Bởi vì:

- Đây là cách phân loại phổ biến trong kế toán quản trị, nó sẽ cung cấp thông tin có giá trị hơn trong việc lập kế hoạch và kiểm soát chi phí.
- Tính chất của 2 loại chi phí này khác nhau và do đó, cách phân bổ chúng cũng sẽ khác nhau.

Chi phí khả biến của bộ phận phục vụ là bộ phận chi phí biến đổi theo khối lượng dịch vụ mà các bộ phận khác tiêu dùng. Ví dụ: trong chi phí của bộ phận căng tin, thì chi phí cho đồ ăn, thức uống là loại chi phí khả biến bởi vì nó phụ thuộc vào số lượng người ăn, uống ở bộ phận căng tin... Theo nguyên tắc, biến phí của bộ phận phục vụ sẽ được phân bổ cho các bộ phận khác dựa trên mức hoạt động ( hoặc mức sử dụng) kế hoạch dịch vụ đó của từng bộ phận được phục vụ. Như vậy, biến phí của bộ phận phục vụ có thể được tính trực tiếp cho các bộ phận khác - dựa trên mức hoạt động ( hoặc mức sử dụng) kế hoạch dịch vụ đó của từng bộ phận - không cần qua phân bổ. Người quản lý ở bộ phận phục vụ có nhiệm vụ cung cấp dịch vụ và tính tiền khối lượng phục vụ; còn người quản lý ở bộ phận chức năng có nhiệm vụ sử dụng chúng một cách hiệu quả nhất. Nếu quá trình phân bổ thực hiện vào cuối kỳ thì dựa theo mức thực tế phát sinh của bộ phận được phục vụ.

Chi phí bất biến của bộ phận phục vụ thường gắn với việc sẵn sàng phục vụ lâu dài cho các bộ phận. Thông thường, khi thành lập một bộ phận dịch vụ mới, người quản lý đã dự kiến nhu cầu sử dụng dịch vụ đó của các bộ phận khác ở mức độ cơ bản. Mức cơ bản này có thể là mức nhu cầu vào lúc cao điểm hoặc mức bình quân lâu dài của các bộ phận khác. Ví dụ: khi đầu tư xây dựng căng tin phục vụ cán bộ công nhân viên, người quản lý thường dựa vào số lượng người bình quân sẽ sử dụng các dịch vụ ở căng tin, để tính toán diện tích sàn cần đầu tư xây dựng... Khi đã xác định được căn cứ phân bổ chi phí

bất biến của bộ phận phục vụ một cách hợp lý thì chúng sẽ được sử dụng tương đối cố định trong một thời gian dài cho đến khi có sự thay đổi lớn về cơ cấu tổ chức. định phí phân bổ luôn luôn phải là định phí dự toán.

Trường hợp doanh nghiệp không xác định được định phí và biến phí trong cơ cấu chi phí của bộ phận phục vụ thì có thể chọn căn cứ phân bổ nào có liên quan nhiều nhất để phân bổ cho các bộ phận được phục vụ.

Ví dụ:

Doanh nghiệp có 2 phân xưởng sản xuất chính và 1 phân xưởng phụ chịu trách nhiệm sửa chữa, bảo dưỡng máy móc thiết bị cho 2 phân xưởng chính nói trên. Định phí dự toán của phân xưởng phụ là 200 triệu đ/ năm. Biến phí dự toán là 10.000đ/ giờ lao động. Mức sử dụng dài hạn dự kiến dịch vụ bảo dưỡng phân bổ cho phân xưởng chính số 1 là 60%, phân xưởng chính số 2 là 40%. Tổng số giờ lao động dự kiến của phân xưởng phụ là 30.000 giờ. Vậy phân xưởng chính số 1 được phân bổ:  $60\% \times 30.000 \text{ giờ} = 18.000 \text{ giờ}$ . Phân xưởng chính số 2 được phân bổ:  $40\% \times 30.000 \text{ giờ} = 12.000 \text{ giờ}$ .

Quá trình phân bổ chi phí của phân xưởng phụ cho 2 phân xưởng chính được trình bày như sau ( Đơn vị 1000đ):

Chỉ tiêu	Phân xưởng chính số 1	Phân xưởng chính số 2	Tổng cộng
Định phí của phân xưởng phụ (1)	120.000	80.000	200.000
Biến phí của phân xưởng phụ (2)	180.000	120.000	300.000
Tổng cộng chi phí phân bổ	300.000	200.000	500.000

(2) Định phí phân bổ theo mức sử dụng dự kiến dài hạn:

Cho phân xưởng chính số 1:  $200.000 \times 60\% = 120.000 \text{ ngđ}$

Cho phân xưởng chính số 2:  $200.000 \times 40\% = 80.000 \text{ ngđ}$

(2) Biến phí tính cho 2 phân xưởng theo mức sử dụng kế hoạch:

Cho phân xưởng chính số 1:  $18.000 \text{ giờ} \times 10 \text{ ngđ} = 180.000 \text{ ngđ}$

Cho phân xưởng chính số 2:  $12.000 \text{ giờ} \times 10 \text{ ngđ} = 120.000 \text{ ngđ}$

Phân bổ chi phí theo mức độ phục vụ và mức độ sử dụng dự kiến sẽ thúc đẩy các đơn vị cố gắng thực hiện theo kế hoạch đã đề ra, nếu thực hiện kém hiệu quả thì sẽ phải tự chịu trách nhiệm và các bộ phận khác sẽ không phải chịu ảnh hưởng của sự kém hiệu quả này. Hơn nữa, tỷ lệ phân bổ được sử dụng trong nhiều kỳ sẽ tạo điều kiện tính toán dễ dàng.

5.2.2.4. Không sử dụng tiêu thức phân bổ khả biến để phân bổ chi phí bất biến

Theo nguyên tắc 3 ở trên, để phân bổ chi phí phục vụ bất biến, cách hợp lý là căn cứ vào nhu cầu phục vụ bình quân lâu dài của các bộ phận được phục vụ. Như vậy, nếu trong năm nào đó, mức hoạt động giảm sút hoặc tăng lên thì mức phí phục vụ bình quân lâu dài cũng không thay đổi. Nguyên tắc 4 nhắc nhở nhân viên kế toán không nên phân bổ chi phí phục vụ bất biến theo một căn cứ khả biến. Bởi vì như vậy sẽ không tạo ra động lực để các bộ phận chức năng hoạt động hiệu quả. Ta sẽ thấy rõ điều này qua ví dụ sau đây:

Công ty vận tải Bắc Nam có một bộ phận phục vụ cho 2 đoàn xe, 2 đoàn xe này hạch toán nội bộ. Giả sử toàn bộ chi phí phục vụ đều thuộc loại chi phí bất biến. Công ty lựa chọn tiêu thức phân bổ là số Km quãng đường, là một căn cứ khả biến. Chi phí của bộ phận phục vụ trong năm 2004 và 2005 đều là 120.000.000đ/ năm.

Các số liệu được tập hợp và tính toán cho 2 đoàn xe trong 2 năm liên tiếp như sau: ( bảng trang bên )

Như vậy, nếu phân bổ chi phí bất biến theo căn cứ phân bổ khả biến thì sẽ không hợp lý ở chỗ:

Đoàn xe 1 có hệ số hoạt động năm sau thấp hơn năm trước ( từ 0,6 => 0,5) thì mức phí phục vụ phân bổ cho nó cũng giảm theo. Ngược lại, đoàn xe 2 có hệ số hoạt động năm sau cao hơn năm trước ( từ 0,4 => 0,5) thì lại phải chịu mức phí phục vụ cao hơn tương ứng. Cách phân bổ này sẽ không khuyến khích các đoàn xe nâng cao hệ số hoạt động trong các năm tiếp theo.



Chỉ tiêu	Năm 2004		Năm 2005	
	Đoàn xe 1	Đoàn xe 2	Đoàn xe 1	Đoàn xe 2
1. Số km quãng đường	1.500.000	1.000.000	1.500.000	1.500.000
2. Hệ số hoạt động trong năm	0,6	0,4	0,5	0,5
3. Chi phí phục vụ phân bổ cho 1 km (ngđ/ km)	$\frac{120.000}{2.500.000}$	= 0,048	$\frac{120.000}{3.000.000}$	= 0,040
4. Phân bổ chi phí phục vụ (ngđ)	72.000	48.000	60.000	60.000
5. Phân bổ theo nguyên tắc 3	72.000	48.000	72.000	48.000
6. Chi phí phục vụ tính cho 1 km (ngđ/ km) - theo nguyên tắc 3 (5/1)	0,048	0,048	0,048	0,032

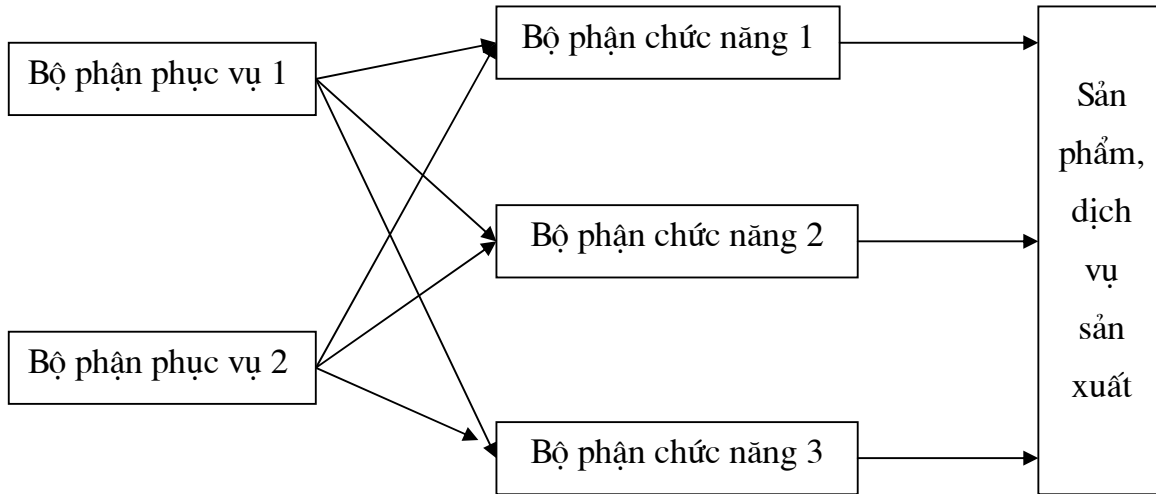
Theo nguyên tắc 3, nếu căn cứ vào nhu cầu phục vụ bình quân lâu dài, giả sử đoàn xe 1 và 2 cũng có nhu cầu thời gian bảo dưỡng như năm 2004: 0,6 và 0,4 thì mức phí phục vụ năm 2005 của từng đoàn vẫn như năm 2004 là 72.000 và 48.000 (ngđ). Khi đó, đoàn xe 1 do không thay đổi mức độ hoạt động (vẫn chạy 1.500.000 km/ năm) nên không có điều kiện cải thiện chi phí để tăng thu nhập. Trong khi đó, đoàn xe 2 do tăng mức độ hoạt động lên 150% so với năm trước nên đã giảm được 33% mức phí cho mỗi km chạy xe. Chắc chắn điều này sẽ làm tăng lợi nhuận cho đoàn xe số 2.

*5.2.2.5. Toàn bộ chi phí của các bộ phận phục vụ phát sinh trong kỳ phải được phân bổ hết cho các bộ phận chức năng*

***5.2.3. Ảnh hưởng của việc phân bổ chi phí phục vụ đến tổng chi phí của các bộ phận chức năng***

Khi quá trình phân bổ chi phí của bộ phận phục vụ hoàn tất, mức phân bổ chi phí cho mỗi bộ phận chức năng phản ánh phần dịch vụ mà bộ phận chức năng đó được cung cấp và sử dụng vào quá trình sản xuất sản phẩm của mình. Như vậy, chi phí của các bộ phận chức năng cùng với chi phí phục vụ phân bổ cho nó sẽ tạo nên giá thành sản phẩm, dịch vụ của doanh nghiệp.

Quá trình phân bổ chi phí từ bộ phận phục vụ vào bộ phận chức năng để qua đây tính vào giá thành của sản phẩm hoàn thành được trình bày trên sơ đồ sau:



### 5.3. Báo cáo bộ phận

Như chúng ta đã biết, cơ cấu tổ chức của doanh nghiệp bao gồm nhiều bộ phận chức năng và các bộ phận phục vụ liên kết thành một thể thống nhất cùng hoạt động vì mục tiêu chung của toàn doanh nghiệp. Mỗi bộ phận là một trung tâm chi phí, đồng thời cũng là nơi tạo ra một khối lượng sản phẩm, dịch vụ phục vụ hoặc có tính kinh doanh và đóng góp thu nhập chung cho toàn doanh nghiệp. Để nhà quản lý cao nhất của công ty có thể kiểm soát và đánh giá được hiệu quả hoạt động của các bộ phận trực thuộc, thì cần có số lượng lớn các thông tin từ nhiều báo cáo bộ phận trong toàn doanh nghiệp.

Báo cáo bộ phận là báo cáo của một đơn vị hay một lĩnh vực hoạt động trong một tổ chức doanh nghiệp mà nhà quản trị cần quan tâm xem xét để họ có thể kiểm soát và quản lý đối với chi phí và doanh thu của bộ phận đó. Ví dụ: báo cáo sản xuất của phân xưởng, báo cáo kinh doanh của cửa hàng...

Báo cáo bộ phận có các đặc điểm sau:

- Thường được lập theo cách tính số dư đảm phí, số dư bộ phận, tức là lập theo cách ứng xử của chi phí.
- Được lập ở nhiều phạm vi, nhiều cấp độ chi tiết khác nhau.
- Báo cáo bộ phận ở cấp quản lý càng cao càng giảm dần mức độ chi tiết.
- Trên báo cáo bộ phận, ngoài những khoản chi phí trực tiếp phát sinh ở bộ phận (mà nhà quản lý ở bộ phận đó có thể kiểm soát được), còn có những khoản chi phí chung khác được cấp quản lý cao hơn phân bổ cho ( nằm ngoài tầm kiểm soát của nhà quản lý ở bộ phận lập báo cáo).
- Báo cáo bộ phận được lập nhằm mục đích sử dụng cho công tác quản trị nội bộ.

Ví dụ sau đây mô tả cách thể hiện báo cáo bộ phận theo các phạm vi, cấp độ chi tiết khác nhau.

Một Tổng công ty có 2 khu vực kinh doanh là: khu vực phía Nam và khu vực phía Bắc; khu vực phía Bắc lại có 2 doanh nghiệp trực thuộc là: doanh nghiệp X và doanh nghiệp Y; doanh nghiệp Y lại có 2 bộ phận chức năng là: phân xưởng 1 và phân xưởng 2.

Báo cáo bộ phận của Tổng công ty  
( Chi tiết cấp độ 1: theo khu vực kinh doanh)      Đơn vị: trđ

Chỉ tiêu	Tổng công ty	Khu vực kinh doanh	
		Phía Nam	Phía Bắc
1. Doanh thu	1.000	600	400
2. Chi phí khả biến	460	300	160
3. Số dư đảm phí ( 1- 2 )	540	300	240
4. Định phí trực tiếp	340	180	<b>160</b>
5. Số dư bộ phận ( 3 - 4)	200	120	80
6. Định phí chung	50		
7. Lợi nhuận thuần ( 5 - 6)	150		

Phân định phí trực tiếp của khu vực kinh doanh phía Bắc là 160 triệu đ, trong đó:

- Định phí trực tiếp của doanh nghiệp X là: 60 triệu đ
- Định phí trực tiếp của doanh nghiệp Y là: 80 triệu đ
- Định phí chung của khu vực kinh doanh phía Bắc là: 20 triệu đ

Ta có:

Báo cáo bộ phận của khu vực kinh doanh phía Bắc  
( Chi tiết cấp độ 2: theo 2 doanh nghiệp trực thuộc) Đơn vị: trđ

Chỉ tiêu	Khu vực KD phía Bắc	Khu vực kinh doanh	
		DN "X"	DN "Y"
1. Doanh thu	400	150	250
2. Chi phí khả biến	160	50	110
3. Số dư đảm phí ( 1- 2 )	240	100	140
4. Định phí trực tiếp	140	60	<b>80</b>
5. Số dư bộ phận ( 3 - 4)	100	40	60
6. Định phí chung	20		
7. Lợi nhuận thuần ( 5 - 6)	80		

Định phí trực tiếp của doanh nghiệp Y là 80 triệu đ, trong đó:

- Định phí trực tiếp của phân xưởng 1 là: 30 triệu đ
- Định phí trực tiếp của phân xưởng 2 là: 20 triệu đ
- Định phí chung của doanh nghiệp Y là: 30 triệu đ

Ta có:

**Báo cáo bộ phận của doanh nghiệp Y**  
( Chi tiết cấp độ 3: theo 2 phân xưởng sản xuất)    Đơn vị: trđ

Chỉ tiêu	Doanh nghiệp Y	Bộ phận chức năng	
		Phân xưởng 1	Phân xưởng 2
1. Doanh thu	250	200	50
2. Chi phí khả biến	110	75	35
3. Số dư đảm phí ( 1- 2 )	140	125	15
4. Định phí trực tiếp	50	30	20
5. Số dư bộ phận ( 3 - 4)	90	95	(5)
6. Định phí chung	30		
7. Lợi nhuận thuần ( 5 - 6)	60		

Qua ví dụ này ta thấy, báo cáo bộ phận có thể được trình bày ở các cấp độ khác nhau. Trên mỗi báo cáo bộ phận: số dư đảm phí, số dư bộ phận và lợi nhuận thuần được tính toán đầy đủ cho từng bộ phận kinh doanh chức năng. Lợi nhuận thuần của mỗi bộ phận có được tính toán chính xác hay không sẽ phụ thuộc vào cách phân loại chi phí thành: chi phí khả biến và chi phí bất biến; chi phí bất biến trực tiếp và chi phí bất biến chung. Đồng thời còn phụ thuộc vào cách phân bổ định phí chung cho các bộ phận có liên quan.

#### **5.4. Phân tích báo cáo bộ phận theo các phương pháp xác định chi phí**

##### ***5.4.1. Phương pháp xác định chi phí***

Báo cáo bộ phận là tài liệu quan trọng cung cấp thông tin phục vụ cho việc ra các quyết định điều hành của nhà quản lý. Các cách phân loại chi phí và phân bổ chi phí vẫn là cơ sở để xác định các chỉ tiêu trên báo cáo. Tuy nhiên, có hai phương pháp xác định chi phí có ảnh hưởng trực tiếp đến các thông tin trên báo cáo bộ phận mà các nhà quản trị nội bộ cần phải biết. Hai phương

pháp đó là: phương pháp xác định chi phí toàn bộ và phương pháp xác định chi phí trực tiếp.

Phương pháp xác định chi phí toàn bộ: Theo phương pháp này, khi xác định giá thành của sản phẩm sản xuất, người ta tính đầy đủ các khoản sau:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
- Chi phí nhân công trực tiếp
- Chi phí sản xuất chung ( khả biến và bất biến)

Như vậy, toàn bộ chi phí sản xuất chung của bộ phận được tính hết cho sản phẩm sản xuất. Nếu sản phẩm sản xuất ra chưa bán được, còn tồn kho thì bộ phận chi phí sản xuất chung bất biến trong đó sẽ còn để lại cho niên độ tiếp theo - tức là không được trừ ra khỏi thu nhập của niên độ sản xuất ra nó.

Phương pháp xác định chi phí trực tiếp: Theo phương pháp này, giá thành của sản phẩm sản xuất chỉ bao gồm tất cả các khoản chi phí sản xuất khả biến:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
- Chi phí nhân công trực tiếp
- Chi phí sản xuất chung khả biến

Còn toàn bộ chi phí sản xuất chung bất biến sẽ được coi là một khoản chi phí thời kỳ - tương tự như chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp. Như vậy, khi lập báo cáo thu nhập trong kỳ này nó sẽ được trừ hết ra khỏi thu nhập ròng của bộ phận lập báo cáo.

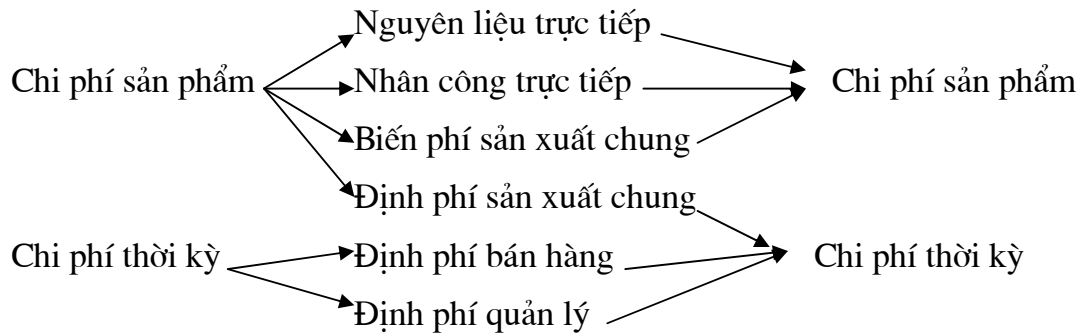
Theo mỗi phương pháp nói trên, độ lớn giá thành sản phẩm bán và giá trị hàng tồn kho khác nhau và như vậy, lợi nhuận trên báo cáo theo mỗi phương pháp cũng sẽ không giống nhau. Lợi nhuận thuần theo phương pháp xác định chi phí toàn bộ sẽ lớn hơn theo phương pháp trực tiếp - bởi vì vẫn còn một khoản chi phí sản xuất chung bất biến nằm lại trong số sản phẩm tồn kho cuối kỳ.

Sơ đồ sau đây cho thấy sự khác nhau giữa hai phương pháp xác định chi phí. Vậy phương pháp nào hợp lý hơn?

**Ph--ng ph, p toµn bé  
trúc tiÕp**

**Lo'i chi phÝ**

**Ph--ng ph, p**



Theo phương pháp xác định chi phí toàn bộ, khoản định phí sản xuất chung không được coi là chi phí thời kỳ. Người ta cho rằng, một số khoản chi phí thuộc định phí sản xuất chung có liên quan đến quá trình sản xuất - thậm chí còn chịu ảnh hưởng của mức độ hoạt động nên nó có tính chất như các biến phí. Ví dụ: khấu hao máy móc thiết bị; chi phí bảo hiểm... Vì vậy, chúng cần phải được tính vào từng đơn vị sản phẩm.

Theo phương pháp xác định chi phí trực tiếp, người ta lại coi định phí sản xuất chung là một khoản chi phí thời kỳ. Bởi vì phần lớn những khoản chi cụ thể trong định phí sản xuất chung liên quan đến khả năng sản xuất nhiều hơn là sản phẩm sản xuất ra trong kỳ. Ví dụ: Khấu hao nhà xưởng, bảo dưỡng thiết bị... Những khoản chi này mang tính chất tạo tiền đề cho quá trình sản xuất và không bị ảnh hưởng bởi mức độ hoạt động. Chính vì vậy, định phí sản xuất chung được xếp vào loại chi phí thời kỳ hơn là chi phí sản phẩm. Mặt khác, đã chi ra để tạo sẵn tiền đề cho sản xuất trong từng kỳ kinh doanh, thì dù không tận dụng hết cũng phải được khấu trừ hết vào thu nhập trong kỳ. Chính điều này đã thể hiện tốt hơn nguyên tắc thận trọng của kế toán và khuyến khích nhà quản trị nội bộ sử dụng hiệu quả hơn đối với bộ phận chi phí này. Phương pháp này phù hợp với cách tính đảm phí trong báo cáo thu nhập.

#### **5.4.2. Báo cáo bộ phận theo các phương pháp xác định chi phí**

Tài liệu tại một doanh nghiệp sản xuất và tiêu thụ một loại sản phẩm trong quý I như sau:

Số lượng sản phẩm ( cái):

- Tồn kho đầu kỳ	0
- Sản xuất trong kỳ	6.000
- Tiêu thụ trong kỳ	5.000

Biến phí của 1 sản phẩm ( 1.000đ)

- Nguyên liệu trực tiếp	10
- Nhân công trực tiếp	6
- Chi phí sản xuất chung	4
- Quản lý và bán hàng	5

Định phí hoạt động trong quý (1.000đ)

- Sản xuất chung	30.000
- Quản lý và bán hàng	20.000

Đơn giá bán ( 1.000đ) 40

Trước hết, căn cứ vào tài liệu ta xác định giá thành đơn vị sản phẩm theo cả hai phương pháp ( Đơn vị 1000đ).

Loại chi phí sản xuất	Phương pháp toàn bộ	Phương pháp trực tiếp
1. Nguyên liệu trực tiếp	10	10
2. Nhân công trực tiếp	6	6
3. Chi phí sản xuất chung khả biến	4	4
4. Chi phí sản xuất chung bất biến / 1SP	5	-
Giá thành sản xuất của 1 đơn vị sản phẩm	25	20

Như vậy, giá thành sản xuất của 1 đơn vị sản phẩm tính theo 2 phương pháp có sự chênh lệch nhau do khoản chi phí sản xuất chung bất biến. Ảnh hưởng



của 2 phương pháp xác định chi phí này đến báo cáo thu nhập được thể hiện qua báo cáo thu nhập được lập theo 2 phương pháp như sau:

Báo cáo thu nhập theo phương pháp toàn bộ - Đơn vị 1000đ

Chỉ tiêu	Số tiền
1. Doanh thu ( 5.000sp x 40)	200.000
2. Chi phí sản xuất của hàng tiêu thụ	
a, Tồn kho đầu kỳ	0
b, Sản xuất trong kỳ ( 6.000 sp x 25)	150.000
c, Tồn kho cuối kỳ ( 1.000 sp x 25)	25.000
d, Giá vốn hàng bán (a + b - c)	125.000
3. Lợi nhuận gộp ( 1 - 2d)	75.000
4. Chi phí bán hàng và quản lý ( 5.000 sp x 5) + 20.000	45.000
5. Lợi nhuận thuần ( 3 - 4 )	30.000

Báo cáo thu nhập theo phương pháp trực tiếp - Đơn vị 1000đ

Chỉ tiêu	Số tiền
1. Doanh thu ( 5.000sp x 40)	200.000
2. Biến phí sản xuất của hàng tiêu thụ	
a, Tồn kho đầu kỳ	
b, Sản xuất trong kỳ ( 6.000 sp x 20)	120.000
c, Tồn kho cuối kỳ ( 1.000 sp x 20)	20.000
d, Giá vốn hàng bán (a + b - c)	100.000
3. Biến phí bán hàng và quản lý của hàng tiêu thụ ( 5.000 sp x 5)	25.000
4. Số dư đảm phí ( 1 - 2d - 3)	75.000
5. Định phí sản xuất chung	30.000
6. Định phí bán hàng và quản lý	20.000
7. Lợi nhuận thuần ( 4 - 5 - 6)	25.000

Qua ví dụ này ta thấy, lợi nhuận thuần tính ra theo 2 phương pháp này có sự chênh lệch nhau. Lợi nhuận thuần theo phương pháp xác định chi phí toàn bộ lớn hơn theo phương pháp trực tiếp là:  $30.000 - 25.000 = 5.000$  (ngđ). Mức chênh lệch này chính là bộ phận chi phí sản xuất chung bất biến nằm lại trong số 1.000 sản phẩm tồn kho cuối kỳ, đang chờ bán.

Chi phí sản xuất chung bất biến tính cho 1 đơn vị sản phẩm sản xuất:

$$30.000 / 6.000 \text{ sp} = 5 \text{ (ngđ)}$$

Chi phí sản xuất chung bất biến tính cho 1.000 đơn vị sản phẩm tồn kho cuối kỳ:  $1.000 \text{ sp} \times 5 = 5.000$  (ngđ)

### **5.4.3. Phân tích báo cáo thu nhập qua nhiều thời kỳ**

Chúng ta đã nghiên cứu sự khác nhau giữa hai phương pháp xác định chi phí và ảnh hưởng của mỗi phương pháp đến lợi nhuận thuần trên báo cáo thu nhập bộ phận. Để thấy một cách cụ thể hơn sự hình thành số liệu về lợi nhuận bị ảnh hưởng trực tiếp theo 2 phương pháp xác định chi phí nói trên thì phải nghiên cứu qua nhiều năm liên tiếp với sự tác động của 2 nhân tố: sản xuất và tiêu thụ. Để thuận tiện cho quá trình nghiên cứu, chúng ta chia thành hai trường hợp sau đây:

#### **5.4.3.1. Khối lượng sản xuất không đổi, khối lượng bán ra thay đổi**

Tài liệu về tình hình sản xuất và tiêu thụ trong 3 năm liên tiếp của một doanh nghiệp như sau:

Số lượng sản phẩm	Năm 1	Năm 2	Năm 3	Cộng 3 năm
1. Tồn kho đầu kỳ	0	0	5.000	0
2. Sản xuất trong kỳ	25.000	25.000	25.000	75.000
3. Tiêu thụ trong kỳ	25.000	20.000	30.000	75.000
4. Tồn kho cuối kỳ	0	5.000	0	0

Giá bán đơn vị: 40.000đ

Biến phí sản xuất một sản phẩm: 20.000đ

Định phí sản xuất chung/ năm: 100.000.000đ

Định phí sản xuất chung /1 sản phẩm:  $100.000.000đ / 25.000 \text{ sp} = 4.000đ$

Biến phí bán hàng và quản lý/năm:  $50.000.000đ$  ( tính cho 1 sp:  $2.000đ$ )

Định phí bán hàng và quản lý/năm:  $150.00.000đ$

Trên cơ sở số liệu như trên, chúng ta lập báo cáo thu nhập bộ phận cho 3 năm liên tiếp theo 2 phương pháp xác định chi phí như sau:

**Báo cáo thu nhập theo phương pháp toàn bộ qua các thời kỳ - Đơn vị 1000đ**

Chỉ tiêu	Năm 1	Năm 2	Năm 3	Cộng 3 năm
1. Doanh thu bán hàng	1.000.000	800.000	1.200.000	3.000.000
2. Giá thành sản xuất hàng tiêu thụ				
a, Tồn kho đầu kỳ	0	0	120.000	0
b, Sản xuất trong kỳ	600.000	600.000	600.000	1.800.000
c, Tồn kho cuối kỳ	0	120.000	0	0
d, Giá vốn hàng bán (a + b - c)	600.000	480.000	720.000	1.800.000
3. Lợi nhuận gộp ( 1 - 2d)	400.000	320.000	480.000	1.200.000
4. Chi phí bán hàng và quản lý	200.000	190.000	210.000	600.000
a, Biến phí	50.000	40.000	60.000	150.000
b, Định phí	150.000	150.000	150.000	450.000
5. Lợi nhuận thuần ( 3 - 4 )	200.000	130.000	270.000	600.000

Giải thích cách tính một số chỉ tiêu trong bảng: ( Đơn vị 1000đ)

Doanh thu bán hàng:

Năm 1:  $25.000 \text{ sp} \times 40 = 1.000.000$

Năm 2:  $20.000 \text{ sp} \times 40 = 800.000$

Năm 3:  $30.000 \text{ sp} \times 40 = 1.200.000$

Giá thành đơn vị sản phẩm =  $20 + 4 = 24$

Tổng giá thành của sản phẩm sản xuất ra trong 3 năm như nhau:

$25.000 \text{ sp} \times 24 = 600.000$

Giá thành của sản phẩm tồn kho cuối năm 2 ( đầu năm 3):

$$5.000 \text{ sp} \times 24 = 120.000$$

Biến phí bán hàng và quản lý hàng năm, trong 3 năm như sau:

$$\text{Năm 1: } 25.000 \text{ sp} \times 2 = 50.000$$

$$\text{Năm 2: } 20.000 \text{ sp} \times 2 = 40.000$$

$$\text{Năm 3: } 30.000 \text{ sp} \times 2 = 60.000$$

**Báo cáo thu nhập theo phương pháp trực tiếp qua các thời kỳ - Đơn vị 1000đ**

Chỉ tiêu	Năm 1	Năm 2	Năm 3	Cộng 3 năm
1. Doanh thu bán hàng	1.000.000	800.000	1.200.000	3.000.000
2. Chi phí khả biến	550.000	440.000	660.000	1.650.000
a, Biến phí sản xuất	500.000	400.000	600.000	1.500.000
b, Biến phí bán hàng và q/lý	50.000	40.000	60.000	150.000
3. Số dư đảm phí ( 1 - 2)	450.000	360.000	540.000	1.350.000
4. Chi phí bất biến	250.000	250.000	250.000	750.000
a, CP sản xuất chung bất biến	100.000	100.000	100.000	300.000
b, CP bán hàng và QL bất biến	150.000	150.000	150.000	450.000
5. Lợi nhuận thuần ( 3 - 4)	200.000	110.000	290.000	600.000

Giải thích cách tính một số chỉ tiêu trong bảng: ( Đơn vị 1000đ)

Doanh thu bán hàng:

$$\text{Năm 1: } 25.000 \text{ sp} \times 40 = 1.000.000$$

$$\text{Năm 2: } 20.000 \text{ sp} \times 40 = 800.000$$

$$\text{Năm 3: } 30.000 \text{ sp} \times 40 = 1.200.000$$

Biến phí sản xuất của hàng tiêu thụ hàng năm:

$$\text{Năm 1: } 25.000 \text{ sp} \times 20 = 500.000$$

$$\text{Năm 2: } 20.000 \text{ sp} \times 20 = 400.000$$

$$\text{Năm 3: } 30.000 \text{ sp} \times 20 = 600.000$$

Biến phí bán hàng và quản lý hàng năm:

$$\text{Năm 1: } 25.000 \text{ sp} \times 2 = 50.000$$

$$\text{Năm 2: } 20.000 \text{ sp} \times 2 = 40.000$$

Năm 3:  $30.000 \text{ sp} \times 2 = 60.000$

Chúng ta hãy phân tích sự khác nhau của báo cáo thu nhập được lập theo hai phương pháp trong 3 năm liên tiếp:

Năm 1: Vì khối lượng sản phẩm sản xuất và tiêu thụ bằng nhau, không có sản phẩm tồn kho đầu và cuối kỳ, cho nên dù áp dụng phương pháp xác định chi phí nào thì cũng cho chỉ tiêu lợi nhuận thuần bằng nhau.

Năm 2: Không có sản phẩm tồn kho đầu kỳ, nhưng do số sản phẩm sản xuất ra trong kỳ lớn hơn số đã tiêu thụ được trong kỳ nên đã phát sinh một khối lượng sản phẩm tồn kho cuối kỳ ( 5.000 sp). Đây chính là nguyên nhân làm cho lợi nhuận thuần theo phương pháp toàn bộ lớn hơn phương pháp trực tiếp. Bởi vì theo phương pháp toàn bộ, phần định phí sản xuất không được tính hết vào chi phí thời kỳ mà phân bổ một phần cho số sản phẩm tồn kho cuối kỳ và số này sẽ được tính trừ vào lợi nhuận của năm sau ( năm 3). Số lợi nhuận thuần theo phương pháp toàn bộ lớn hơn phương pháp trực tiếp đúng bằng số định phí sản xuất được phân bổ cho số sản phẩm tồn kho.

$$5.000 \text{ sp} \times 4.000đ = 20.000.000đ$$

Năm 3: Lợi nhuận theo phương pháp toàn bộ giảm đi so với phương pháp trực tiếp 20.000.000đ. Sở dĩ như vậy là vì: doanh thu bán hàng phải bù đắp cho toàn bộ chi phí bất biến của năm 3 ( vì các sản phẩm sản xuất đều đã được bán hết trong năm). Ngoài ra, doanh thu còn phải bù đắp cho phần định phí sản xuất nằm trong sản phẩm tồn kho đầu kỳ do năm 2 chuyển sang.

$$5.000 \text{ sp} \times 4.000đ = 20.000.000đ$$

Tóm lại, tính tổng cộng cả 3 năm: tổng số sản phẩm sản xuất và tiêu thụ bằng nhau, không có dư đầu và dư cuối - chính vì vậy, lợi nhuận tính theo phương pháp nào cũng không thay đổi.

#### *5.4.3.2. Khối lượng sản xuất thay đổi, khối lượng bán ra không thay đổi*

Giả sử, có tài liệu về tình hình sản xuất và tiêu thụ trong 3 năm liên tiếp của một doanh nghiệp như sau:

Số lượng sản phẩm	Năm 1	Năm 2	Năm 3	Cộng 3 năm
1. Tồn kho đầu kỳ	0	0	5.000	0
2. Sản xuất trong kỳ	25.000	30.000	20.000	75.000
3. Tiêu thụ trong kỳ	25.000	25.000	25.000	75.000
4. Tồn kho cuối kỳ	0	5.000	0	0

Giá bán đơn vị: 40.000đ. Biến phí sản xuất một sản phẩm: 20.000đ

Định phí sản xuất chung/ năm: 120.000.000đ

Định phí sản xuất chung /1 sản phẩm tính cho từng năm như sau:

Năm 1:  $120.000.000đ / 25.000 \text{ sp} = 4.800đ$

Năm 2:  $120.000.000đ / 30.000 \text{ sp} = 4.000đ$

Năm 3:  $120.000.000đ / 20.000 \text{ sp} = 6.000đ$

Biến phí bán hàng và quản lý tính cho 1 sp: 2.000đ

Định phí bán hàng và quản lý/ năm: 150.00.000đ

Trên cơ sở số liệu như trên, chúng ta lập báo cáo thu nhập bộ phận cho 3 năm liên tiếp theo 2 phương pháp xác định chi phí như sau:

**Báo cáo thu nhập theo phương pháp toàn bộ qua các thời kỳ - Đơn vị 1000đ**

Chỉ tiêu	Năm 1	Năm 2	Năm 3	Cộng 3 năm
1. Doanh thu bán hàng	1.000.000	1.000.000	1.000.000	3.000.000
2. Giá thành sản xuất hàng tiêu thụ				
a, Tồn kho đầu kỳ	0	0	120.000	0
b, Sản xuất trong kỳ	620.000	720.000	520.000	1.860.000
c, Tồn kho cuối kỳ	0	120.000	0	0
d, Giá vốn hàng bán (a + b - c)	620.000	600.000	640.000	1.860.000
3. Lợi nhuận gộp ( 1 - 2d)	380.000	400.000	360.000	1.140.000
4. Chi phí bán hàng và quản lý	200.000	210.000	190.000	600.000
a, Biến phí	50.000	60.000	40.000	150.000
b, Định phí	150.000	150.000	150.000	450.000
5. Lợi nhuận thuần ( 3 - 4 )	180.000	190.000	170.000	540.000

Giải thích cách tính một số chỉ tiêu trong bảng: ( Đơn vị 1000đ)

Doanh thu bán hàng hàng năm như nhau:

$$25.000 \text{ sp} \times 40 = 1.000.000$$

Giá thành đơn vị sản phẩm của 3 năm như sau:

$$\text{Năm 1: } 20 + 4,8 = 24,8$$

$$\text{Năm 2: } 20 + 4 = 24$$

$$\text{Năm 3: } 20 + 6 = 26$$

Tổng giá thành của sản phẩm sản xuất ra trong 3 năm như sau:

$$\text{Năm 1: } 25.000 \text{ sp} \times 24,8 = 620.000$$

$$\text{Năm 2: } 30.000 \text{ sp} \times 24 = 720.000$$

$$\text{Năm 3: } 20.000 \text{ sp} \times 26 = 520.000$$

Giá thành của sản phẩm tồn kho cuối năm 2 ( đầu năm 3):

$$5.000 \text{ sp} \times 24 = 120.000$$

Biến phí bán hàng và quản lý hàng năm, trong 3 năm như sau:

$$\text{Năm 1: } 25.000 \text{ sp} \times 2 = 50.000$$

$$\text{Năm 2: } 30.000 \text{ sp} \times 2 = 60.000$$

$$\text{Năm 3: } 20.000 \text{ sp} \times 2 = 40.000$$

**Báo cáo thu nhập theo phương pháp trực tiếp qua các thời kỳ - Đơn vị 1000đ**

Chỉ tiêu	Năm 1	Năm 2	Năm 3	Cộng 3 năm
1. Doanh thu bán hàng	1.000.000	1.000.000	1.000.000	3.000.000
2. Chi phí khả biến	550.000	550.000	550.000	1.650.000
a, Biến phí sản xuất	500.000	500.000	500.000	1.500.000
b, Biến phí bán hàng và q/ lý	50.000	50.000	50.000	150.000
3. Số dư đảm phí ( 1 - 2)	450.000	450.000	450.000	1.350.000
4. Chi phí bất biến	270.000	270.000	270.000	810.000
a, CP sản xuất chung bất biến	120.000	120.000	120.000	360.000
b, CP bán hàng và QL bất biến	150.000	150.000	150.000	450.000
5. Lợi nhuận thuần ( 3 - 4)	180.000	180.000	180.000	540.000

Giải thích cách tính một số chỉ tiêu trong bảng: (Đơn vị 1000đ)

Doanh thu bán hàng hàng năm như nhau:

$$25.000 \text{ sp} \times 40 = 1.000.000$$

Biến phí sản xuất hàng năm như nhau:

$$25.000 \text{ sp} \times 20 = 500.000$$

Biến phí bán hàng và quản lý hàng năm như nhau:

$$25.000 \text{ sp} \times 2 = 50.000$$

Định phí sản xuất chung hàng năm như nhau: 120.000

Định phí bán hàng và quản lý hàng năm như nhau: 150.000

Do đó lợi nhuận hàng năm tính ra cũng giống nhau là: 180.000

Qua ví dụ trên, ta có thể rút ra một số kết luận sau:

- Theo phương pháp toàn bộ, lợi nhuận thuần vẫn bị ảnh hưởng trước những biến động của sản xuất. Nhân tố tác động đến hiện tượng này chính là sự di chuyển của định phí sản xuất chung giữa các năm.
- Theo phương pháp trực tiếp, sự biến động của khối lượng sản xuất không hề ảnh hưởng tới lợi nhuận thuần của các năm. Lợi nhuận thuần chỉ bị ảnh hưởng bởi khối lượng sản phẩm tiêu thụ hàng năm mà thôi.
- Vận dụng hai phương pháp xác định chi phí để lập báo cáo thu nhập thì tùy từng trường hợp mà sử dụng phương pháp này hay phương pháp kia với mục tiêu có lợi nhất cho nhà quản lý. Ví dụ, khi cần giải thích kết quả trong báo cáo thu nhập cho các đối tượng ở bên ngoài thì nên sử dụng phương pháp toàn bộ. Trường hợp cần lập báo cáo thu nhập để sử dụng cho quản lý nội bộ thì nên áp dụng phương pháp trực tiếp...



## 5.5. Tóm tắt chương

Thực tế sản xuất kinh doanh cho thấy phần lớn các doanh nghiệp công ty đều có tổ chức các bộ phận dịch vụ, nhằm thực hiện việc cung cấp các dịch vụ cho nhu cầu sản xuất kinh doanh của công ty. Về nguyên tắc, chi phí của các bộ phận dịch vụ này phải được phân bổ cho các đối tượng mà nó phục vụ.

Mục tiêu nghiên cứu của chương này là làm sao phân bổ chính xác chi phí cho từng bộ phận có nhận dịch vụ cung cấp?

Người học chương này cần nắm được các nội dung chủ yếu sau đây:

- Khái niệm và phân loại các bộ phận trong một tổ chức.
- Phân bổ chi phí của các bộ phận phục vụ.
- Báo cáo bộ phận và phân tích báo cáo bộ phận theo các phương pháp xác định chi phí.

## Chương 6

### PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ

### CHI PHÍ - KHỐI LƯỢNG - LỢI NHUẬN

Phân tích mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng - lợi nhuận là xem xét mối quan hệ nội tại của các nhân tố: giá bán, sản lượng, chi phí khả biến, chi phí bất biến và kết cấu mặt hàng, đồng thời xem xét sự ảnh hưởng của các nhân tố đó đến lợi nhuận của công ty.

Phân tích mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng - lợi nhuận có ý nghĩa vô cùng quan trọng trong việc khai thác khả năng tiềm tàng của công ty, là cơ sở để đưa ra các quyết định như: chọn dây chuyền sản xuất, định giá sản phẩm, chiến lược bán hàng...

Để thực hiện phân tích mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng - lợi nhuận cần thiết phải nắm vững cách ứng xử của chi phí để tách toàn bộ chi phí của công ty thành khả biến, bất biến, phải hiểu rõ báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí, đồng thời phải nắm rõ một số khái niệm cơ bản sử dụng trong phân tích.

#### 6.1. Một số khái niệm cơ bản

##### 6.1.1. Số dư đảm phí ( *Contribution margin* )

Số dư đảm phí là chênh lệch giữa doanh thu và chi phí khả biến. Số dư đảm phí được dùng để bù đắp chi phí bất biến, số dôi ra sau khi bù đắp chính là lợi nhuận. Số dư đảm phí có thể tính cho tất cả các loại sản phẩm, một loại và một đơn vị sản phẩm.

$$\text{Số dư đảm phí} = \text{Doanh số} - \text{Chi phí khả biến}$$

Nếu gọi	x:	Sản lượng tiêu thụ
	g:	Giá bán
	a:	Chi phí khả biến đơn vị
	b:	Chi phí bất biến

Công thức này cho thấy: số dư đảm phí còn có tên gọi khác là Lãi trên biến phí. Lãi trên biến phí được định nghĩa là “số chênh lệch giữa doanh thu với biến phí toàn bộ ( gồm biến phí sản xuất, biến phí bán hàng và biến phí quản lý doanh nghiệp)”. Ta có báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí như sau:

**Báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí**

	<u>Tổng số</u>	<u>Đơn vị</u>
Doanh thu	gx	g
(-) Chi phí khả biến	ax	a
Số dư đảm phí	( g - a ) x	g - a
(-) Chi phí bất biến	b	
Lợi nhuận	(g - a) x - b	

Từ báo cáo thu nhập tổng quát trên ta xét các trường hợp sau:

Khi  $x = 0$  lợi nhuận của công ty  $P = - b$ , tức là công ty bị lỗ đúng bằng số chi phí bất biến.

Tại sản lượng hoà vốn  $x_h$ , số dư đảm phí bằng chi phí bất biến, tức lợi nhuận của công ty  $P = 0$ , nghĩa là công ty hoà vốn. Ta có:  $(g - a) x_h = b \Rightarrow$

$$\text{Sản lượng hoà vốn} = \frac{\text{Chi phí bất biến}}{\text{Số dư đảm phí đơn vị}}$$

Tại sản lượng  $x_1 > x_h \Rightarrow$  lợi nhuận  $P_1 = (g - a) x_1 - b$

Tại sản lượng  $x_2 > x_1 > x_h \Rightarrow$  lợi nhuận  $P_2 = (g - a) x_2 - b$

Như vậy khi sản lượng tăng một lượng là  $\Delta x = x_2 - x_1$  thì lợi nhuận sẽ tăng một lượng là:  $\Delta P = P_2 - P_1 \Rightarrow \Delta P = (g - a) (x_2 - x_1)$

Tóm lại, thông qua khái niệm về số dư đảm phí ta biết được mối quan hệ giữa sản lượng và lợi nhuận. Mối quan hệ đó là:

- Nếu sản lượng tăng một lượng thì số dư đảm phí tăng lên một lượng bằng sản lượng tăng lên nhân với số dư đảm phí đơn vị.

- Nếu định phí đã được bù đắp hết thì phần số dư đảm phí tăng thêm đó chính là lợi nhuận tăng thêm.
- Nhờ vào số dư đảm phí có thể nhanh chóng xác định được lợi nhuận.

*Ví dụ:* Quý 3/ 2004, công ty sản xuất và tiêu thụ 1000 sản phẩm, giá bán: 100, chi phí khả biến đơn vị: 60. Chi phí bất biến quý 3 là 30.000. Ta có báo cáo thu nhập quý 3/ 2004 như sau:

***B, o c, o thu nhÛp - Quý 3/ 2004***

	<u>Tổng số</u>	<u>Đơn vị</u>
Doanh thu	100.000	100
(-) Chi phí khả biến	60.000	60
Số dư đảm phí	40.000	40
(-) Chi phí bất biến	30.000	
Lợi nhuận	10.000	

Nếu quý 4/ 2004, sản lượng tiêu thụ tăng 10% so với quý 3/ 2004 thì lợi nhuận tăng thêm một lượng là:  $(1000SP \times 10\%) \times (100 - 60) = 4.000$

Sử dụng khái niệm số dư đảm phí sẽ thấy được mối quan hệ giữa sản lượng và lợi nhuận, tuy nhiên nó có nhược điểm như sau:

- Không giúp người quản lý có thể bao quát cho toàn công ty, bởi vì công ty thường kinh doanh nhiều loại sản phẩm mà sản lượng theo thước đo hiện vật không thể tổng hợp được cho toàn công ty.
- Có thể làm cho người quản lý nhầm lẫn trong việc ra quyết định, bởi vì tưởng rằng tăng doanh thu của những loại sản phẩm có số dư đảm phí lớn thì lợi nhuận sẽ tăng lên, thực tế có khi hoàn toàn ngược lại.

Để khắc phục nhược điểm của số dư đảm phí, ta kết hợp sử dụng khái niệm tỷ lệ số dư đảm phí.

***6.1.2. Tỷ lệ số dư đảm phí***

Tỷ lệ số dư đảm phí là tỷ lệ phần trăm của số dư đảm phí tính trên doanh thu. Chỉ tiêu này có thể tính cho tất cả các loại sản phẩm, một loại sản phẩm hay một đơn vị sản phẩm cũng vậy.

$$\text{Tỷ lệ số dư đảm phí} = \frac{\text{Số dư đảm phí}}{\text{Doanh thu}} \quad 100\%$$

Nếu tính cho một đơn vị sản phẩm thì ta có:

$$\text{Tỷ lệ số dư đảm phí} = \frac{g - a}{g} \quad 100\%$$

Vẫn theo các dữ kiện ở phần trên ta có:

Tại sản lượng  $x_1 \Rightarrow$  Doanh thu:  $gx_1$ , lợi nhuận:  $P_1 = (g - a)x_1 - b$

Tại sản lượng  $x_2 > x_1 \Rightarrow$  Doanh thu:  $gx_2$ , lợi nhuận:  $P_2 = (g - a)x_2 - b$

Như vậy, khi doanh thu tăng một lượng:  $gx_2 - gx_1$  hay  $(x_2 - x_1)g$ , lợi nhuận sẽ tăng một lượng là:  $\Delta P = P_2 - P_1$

$$\Delta P = (g - a)(x_2 - x_1)$$

$$P \quad \frac{(g - a)}{g} \quad (x_2 - x_1)$$

Tóm lại, thông qua khái niệm về tỷ lệ số dư đảm phí ta biết được mối quan hệ giữa doanh thu và lợi nhuận. Mối quan hệ đó là: Nếu doanh thu tăng một lượng thì lợi nhuận tăng một lượng bằng doanh thu tăng lên nhân với tỷ lệ số dư đảm phí.

Ví dụ: Quý 3/ 2004, công ty có báo cáo thu nhập như sau:

**B, o c, o thu nhĒp - Quý 3/ 2004**

	<u>Số tiền</u>	<u>%</u>
Doanh thu	100.000	100%
(-) Chi phí khả biến	60.000	60%

Số dư đảm phí	40.000	40%
(-) Chi phí bất biến	30.000	
Lợi nhuận	10.000	

Nếu quý 4/ 2004, doanh thu tăng 20.000 so với quý 3/ 2004 thì lợi nhuận tăng thêm một lượng là:  $20.000 \times 40\% = 8.000$

Từ đây ta rút ra hệ quả sau: Nếu tăng cùng một lượng doanh thu ở tất cả các loại sản phẩm, các lĩnh vực, các bộ phận, các công ty... thì nơi nào có tỷ lệ số dư đảm phí lớn thì ở nơi đó, lợi nhuận sẽ tăng lên nhiều hơn.

### **6.1.3. Kết cấu chi phí**

Kết cấu chi phí là mối quan hệ tỷ trọng của từng loại chi phí khả biến, chi phí bất biến chiếm trong tổng số chi phí.

Những công ty có chi phí bất biến chiếm tỷ trọng lớn, chi phí khả biến chiếm tỷ trọng nhỏ thì tỷ lệ số dư đảm phí lớn; nếu tăng, giảm doanh thu thì lợi nhuận sẽ tăng, giảm nhiều hơn. Những công ty có chi phí bất biến chiếm tỷ trọng lớn thường là những công ty có mức đầu tư lớn, nếu gặp thuận lợi thì tốc độ phát triển sẽ nhanh. Ngược lại, nếu gặp rủi ro - doanh thu giảm thì lợi nhuận cũng giảm rất nhanh; hoặc sản phẩm sản xuất ra mà không tiêu thụ được thì sự phá sản cũng xảy ra rất nhanh chóng.

Những công ty có chi phí bất biến chiếm tỷ trọng nhỏ, chi phí khả biến chiếm tỷ trọng lớn thì tỷ lệ số dư đảm phí thấp; nếu tăng, giảm doanh thu thì lợi nhuận sẽ tăng, giảm ít hơn. Những công ty có chi phí bất biến chiếm tỷ trọng nhỏ thường là những công ty có mức đầu tư thấp, vì vậy tốc độ phát triển chậm. Nhưng, nếu gặp rủi ro - sản phẩm sản xuất ra mà không tiêu thụ được chẳng hạn thì sự thiệt hại cũng sẽ thấp hơn.

Ta so sánh báo cáo thu nhập của hai công ty X và Y sau đây:

	Công ty X		Công ty Y	
	Số tiền	%	Số tiền	%
Doanh thu	100.000	100%	100.000	100%

( - ) Chi phí khả biến	30.000	30 %	70.000	70 %
Số dư đảm phí	70.000	70 %	30.000	30 %
( - ) Chi phí bất biến	60.000		20.000	
Lợi nhuận	10.000		10.000	

Theo ví dụ này, hiện tại lợi nhuận thu được của hai công ty bằng nhau, nhưng vấn đề cần xem xét ở đây là tốc độ phát triển trong tương lai. Ta phân tích về kết cấu chi phí:

- Công ty X có chi phí bất biến chiếm tỷ trọng lớn (  $60/90 \approx 67\%$  ), chi phí khả biến chiếm tỷ trọng nhỏ (  $\approx 33\%$  ) và do đó tỷ lệ số dư đảm phí cũng lớn.
- Công ty Y thì ngược lại: chi phí bất biến chiếm tỷ trọng nhỏ (  $20/90 \approx 22\%$  ), chi phí khả biến chiếm tỷ trọng lớn (  $\approx 78\%$  ) và do đó tỷ trọng số dư đảm phí cũng nhỏ.

*Giả sử nếu cả hai công ty đều có doanh thu tăng lên 30% tức tăng thêm 30.000 thì:*

- Lợi nhuận công ty X tăng lên:  $30.000 \times 70\% = 21.000$  và lợi nhuận của công ty X lúc này là:  $10.000 + 21.000 = 31.000$ . Vì vậy, tốc độ phát triển của công ty X rất nhanh.
- Lợi nhuận công ty Y tăng thêm:  $30.000 \times 30\% = 9.000$  và lợi nhuận của công ty Y lúc này chỉ là:  $10.000 + 9.000 = 19.000$ . Vì vậy, tốc độ phát triển của công ty Y sẽ chậm hơn.

*Giả sử nếu cả hai công ty đều có doanh thu giảm đi 25% tức giảm đi 25.000 thì:*

- Lợi nhuận công ty X bị giảm đi:  $25.000 \times 70\% = 17.500$  và lợi nhuận của công ty X lúc này là:  $10.000 - 17.500 = -7.500$ , tức là bị lỗ 7.500. Điều này cho thấy nếu vì một lý do nào đó mà doanh thu của công ty

này bị giảm đi thì lợi nhuận của công ty cũng bị giảm sút rất nhanh và sự thiệt hại nhiều hơn.

- Lợi nhuận công ty Y bị giảm là:  $25.000 \times 30\% = 7.500$  và lợi nhuận của công ty Y lúc này là:  $10.000 - 7.500 = 2.500$ . Điều này cho thấy nếu vì một lý do nào đó mà doanh thu của công ty này giảm đi thì lợi nhuận của công ty cũng bị giảm nhưng tốc độ giảm sẽ chậm hơn, mức độ thiệt hại ít hơn.

#### 6.1.4. Đòn bẩy kinh doanh ( *Operating leverage* )

Đòn bẩy kinh doanh chỉ cho chúng ta thấy với một tốc độ tăng nhỏ của doanh thu, sản lượng bán ra sẽ tạo ra một tốc độ tăng lớn về lợi nhuận. Hay nói cách khác, đòn bẩy kinh doanh là khái niệm phản ánh mối quan hệ giữa tốc độ tăng lợi nhuận với tốc độ tăng doanh thu, sản lượng bán ra và tốc độ tăng lợi nhuận bao giờ cũng lớn hơn tốc độ tăng doanh thu.

$$\text{Đòn bẩy kinh doanh} = \frac{\text{Tốc độ tăng lợi nhuận}}{\text{Tốc độ tăng doanh thu ( sản lượng bán)}}$$

Theo ví dụ trên:

- Tại công ty X: nếu doanh thu tăng  $10\% = 10.000$ , lợi nhuận tăng  $10.000 \times 70\% = 7.000$ . Tức là tốc độ tăng lợi nhuận là  $70\%$  (  $7.000 / 10.000$  ).

$$\text{Đòn bẩy kinh doanh công ty X} = \frac{70\%}{10\%} = 7$$

- Tại công ty Y: nếu doanh thu tăng  $10\% = 10.000$ , lợi nhuận tăng  $10.000 \times 30\% = 3.000$ . Tức là tốc độ tăng lợi nhuận là  $30\%$  (  $3.000 / 10.000$  ).

$$\text{Đòn bẩy kinh doanh công ty Y} = \frac{30\%}{10\%} = 3$$



Giả định hai công ty có cùng doanh thu và lợi nhuận, nếu tốc độ tăng doanh thu của hai công ty này giống nhau thì công ty nào có tỷ lệ số dư đảm phí lớn, lợi nhuận sẽ tăng lên càng nhiều. Tốc độ tăng lợi nhuận lớn hơn trong khi tốc độ tăng doanh thu như nhau cho thấy đòn bẩy kinh doanh cao hơn.

Hay nói một cách khác, những công ty mà tỷ trọng chi phí bất biến lớn hơn chi phí khả biến => tỷ lệ số dư đảm phí lớn => đòn bẩy kinh doanh sẽ lớn hơn => lợi nhuận rất nhạy cảm với sự thay đổi doanh thu, sản lượng bán. Và ngược lại.

Một cách khái quát ta có:

Tại sản lượng  $x_1$ : doanh thu  $gx_1$ , lợi nhuận  $P_1 = (g - a)x_1 - b$

Tại sản lượng  $x_2$ : doanh thu  $gx_2$ , lợi nhuận  $P_2 = (g - a)x_2 - b$

$$\begin{aligned} \text{Tốc độ tăng lợi} &= \frac{P_1 - P_2}{P_1} \times 100\% &= \frac{(g - a)(x_2 - x_1)}{(g - a)x_1 - b} \\ \text{nhuận} & & \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Tốc độ tăng doanh} &= \frac{gx_2 - gx_1}{gx_1} \times 100\% \\ \text{thu} & \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Đòn bẩy hoạt} &= \frac{(g - a)(x_2 - x_1)}{(g - a)x_1 - b} \cdot \frac{gx_1}{gx_2 - gx_1} \\ \text{động} & \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Đòn bẩy hoạt} &= \frac{[(g - a)x_1][(x_2 - x_1)g]}{[(g - a)x_1 - b][(x_2 - x_1)g]} \\ \text{động} & \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Đòn bẩy hoạt} &= \frac{(g - a)x_1}{(g - a)x_1 - b} \end{aligned}$$

$$\text{động} = \frac{(g - a) x_1 - b}{}$$

Vậy ta có công thức tính độ lớn của đòn bẩy kinh doanh là:

$$\text{Đòn bẩy kinh} \quad \text{Số dư đảm} \\ \text{doanh} = \frac{\text{phí}}{\text{Lợi nhuận}}$$

Phần trên đã trình bày:

$$\text{Đòn bẩy kinh} \quad \text{Tốc độ tăng lợi} \\ \text{doanh} \quad \frac{\text{nhuận}}{\text{Tốc độ tăng doanh}} \\ \text{thu}$$

Từ đây suy ra:

$$\text{Tốc độ tăng lợi nhuận} = \text{Tốc độ tăng doanh thu} \times \text{Đòn bẩy kinh doanh}$$

$$\text{Tốc độ tăng doanh thu} = \text{Tốc độ tăng lợi nhuận} / \text{Đòn bẩy kinh doanh}$$

Có nghĩa là: nếu đã xác định được đòn bẩy kinh doanh, trên cơ sở công ty đã dự kiến được tốc độ tăng doanh thu thì cũng sẽ xác định được tốc độ tăng lợi nhuận tương ứng. Hoặc, công ty đã xác định được mục tiêu tốc độ tăng lợi nhuận thì để đạt mục tiêu đó, doanh thu cũng phải tăng tương ứng là bao nhiêu? Ví dụ:

$$\text{Đòn bẩy kinh doanh} = \frac{\text{Số dư đảm phí}}{\text{Lợi nhuận}} \\ = 30.000 / 10.000 = 3.$$

Nếu dự kiến tăng doanh thu lên 10% thì lợi nhuận sẽ tăng 10% x 3 = 30%, tức là trong trường hợp này, mức lợi nhuận tuyệt đối bằng:

$$10.000 \times 130\% = 13.000$$

Ngược lại, nếu doanh nghiệp muốn có lợi nhuận tăng lên 45% thì doanh thu cần thiết phải tăng là: 45% / 3 = 15%.

Qua đây ta có thể kết luận là: Sản lượng tăng lên => Doanh thu tăng lên  
=> Lợi nhuận tăng lên => độ lớn đòn bẩy kinh doanh ngày càng giảm đi. Đòn bẩy kinh doanh lớn nhất khi sản lượng vượt qua điểm hoà vốn.

Ví dụ sau đây chứng minh kết luận này:

Chỉ tiêu	Trường hợp 1	Trường hợp 2	Trường hợp 3	Trường hợp 4
Doanh thu	150.000	200.000	250.000	300.000
( - ) Chi phí khả biến	90.000	120.000	150.000	180.000
Số dư đảm phí	60.000	80.000	100.000	120.000
( - ) Chi phí bất biến	60.000	60.000	60.000	60.000
Lợi nhuận	0	20.000	40.000	60.000
Đòn bẩy kinh doanh	$\infty$	4	2,5	2

## 6.2. Một số ứng dụng khi nghiên cứu mối quan hệ chi phí – khối lượng – lợi nhuận

Giả sử tại công ty Z sản xuất kinh doanh sản phẩm A. Hàng kỳ sản xuất và tiêu thụ 1.000 sản phẩm với giá bán đơn vị 100, chi phí khả biến đơn vị 60; chi phí bất biến hàng kỳ 30.000.

Báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí của công ty Z như sau:

Chỉ tiêu	Tổng số	Đơn vị	Tỷ lệ
Doanh thu	100.000	100	100%
( - ) Chi phí khả biến	60.000	60	60%
Số dư đảm phí	40.000	40	40%
( - ) Chi phí bất biến	30.000		
Lợi nhuận	10.000		

Chúng ta sẽ nghiên cứu sự tác động của các nhân tố: chi phí bất biến, chi phí khả biến, giá bán và sản lượng đến sự biến động của lợi nhuận công ty thông qua các trường hợp sau:

### **6.2.1. Thay đổi chi phí bất biến và sản lượng tiêu thụ**

Giả sử, công ty dự kiến kỳ tới tăng chi phí quảng cáo lên 5.000 thì lượng tiêu thụ dự kiến tăng 20%. Công ty có nên tăng chi phí quảng cáo không?

Chỉ tiêu	Hiện tại	Dự kiến
Doanh thu	100.000	$100.000 \times 120\% = 120.000$
( - ) Chi phí khả biến	60.000	$60.000 \times 120\% = 72.000$
Số dư đảm phí	40.000	$120.000 - 72.000 = 48.000$
( - ) Chi phí bất biến	30.000	$30.000 + 5.000 = 35.000$
Lợi nhuận	10.000	$48.000 - 35.000 = 13.000$

Trường hợp này làm cho lợi nhuận tăng thêm 3.000

### **6.2.2. Thay đổi chi phí khả biến và sản lượng tiêu thụ**

Giả sử, công ty dự kiến kỳ tới thực hiện biện pháp: khách hàng mua một sản phẩm A thì được tặng một món quà trị giá là 5. Nếu thực hiện biện pháp này, lượng tiêu thụ dự kiến tăng 30%. Vậy công ty có nên thực hiện biện pháp bán sản phẩm có kèm theo quà tặng hay không?

Ta thấy, bán một sản phẩm tặng một món quà trị giá là 5 tức là chi phí khả biến tăng lên 5=> số dư đảm phí đơn vị giảm 5. Tổng cộng ta có:

Chỉ tiêu	Hiện tại	Dự kiến
Doanh thu	100.000	$100.000 \times 130\% = 130.000$
( - ) Chi phí khả biến	60.000	$1300SP \times ( 60 + 5 ) = 84.500$
Số dư đảm phí	40.000	$130.000 - 84.500 = 45.500$
( - ) Chi phí bất biến	30.000	30.000
Lợi nhuận	10.000	$45.500 - 30.000 = 15.500$

Trường hợp này làm cho lợi nhuận tăng thêm 5.500

### 6.2.3. Thay đổi chi phí bất biến, giá bán và sản lượng tiêu thụ

Giả sử, công ty dự kiến kỳ tới tăng chi phí quảng cáo lên 2.000, giảm giá bán 5/ SP. Nếu thực hiện đồng thời 2 biện pháp này thì sản lượng tiêu thụ cũng sẽ tăng 30%. Công ty có nên thực hiện biện pháp trên không?

Chỉ tiêu	Hiện tại	Dự kiến
Doanh thu	100.000	$1000SP \times (100 - 5) \times 130\% = 123.500$
( - ) Chi phí khả biến	60.000	$1000SP \times 130\% \times 60 = 78.000$
Số dư đảm phí	40.000	$123.500 - 78.000 = 45.500$
( - ) Chi phí bất biến	30.000	$30.000 + 2.000 = 32.000$
Lợi nhuận	10.000	$45.500 - 32.000 = 13.500$

Trường hợp này làm cho lợi nhuận tăng thêm 3.500

### 6.2.4. Thay đổi chi phí bất biến, khả biến và sản lượng tiêu thụ

Giả sử, công ty dự kiến kỳ tới thay đổi hình thức trả lương của bộ phận bán hàng, cụ thể chuyển 10.000 tiền lương theo thời gian sang trả 10/ SP bán ra. Nếu thực hiện biện pháp trả lương này thì tức là công ty đã gắn kết quả bán hàng với lợi ích mà người bán hàng được hưởng, giả sử sản lượng tiêu thụ dự kiến cũng sẽ tăng 10%. Công ty có nên thực hiện hình thức tiền lương mới như trên không?

Chỉ tiêu	Hiện tại	Dự kiến
Doanh thu	100.000	$100.000 \times 110\% = 110.000$
( - ) Chi phí khả biến	60.000	$1000SP \times 110\% \times (60 + 10) =$

biến		77.000
Số dư đảm phí	40.000	$110.000 - 77.000 = 33.000$
( - ) Chi phí bất biến	30.000	$30.000 - 10.000 = 20.000$
Lợi nhuận	10.000	$33.000 - 20.000 = 13.000$

Trường hợp này làm cho lợi nhuận tăng thêm 3.000

#### **6.2.5. Thay đổi chi phí bất biến, khả biến, giá bán và sản lượng tiêu thụ**

Giả sử, công ty dự kiến kỳ tới thay đổi hình thức trả lương của bộ phận bán hàng, cụ thể chuyển 10.000 tiền lương theo thời gian sang trả 10/ SP bán ra; mặt khác công ty cũng giảm giá bán 5/ SP. Nếu thực hiện các biện pháp này thì sản lượng tiêu thụ dự kiến sẽ tăng tới 30%. Công ty có nên thực hiện đồng thời những biện pháp đó không?

Chỉ tiêu	Hiện tại	Dự kiến
Doanh thu	100.000	$1.000SP \times (100 - 5) \times 130\% = 123.500$
( - ) Chi phí khả biến	60.000	$1000SP \times 130\% \times (60 + 10) = 91.000$
Số dư đảm phí	40.000	$123.500 - 91.000 = 32.500$
( - ) Chi phí bất biến	30.000	$30.000 - 10.000 = 20.000$
Lợi nhuận	10.000	$32.500 - 20.000 = 12.500$

Trường hợp này làm cho lợi nhuận tăng thêm 2.500

#### **6.2.6. Xác định giá trong những trường hợp đặc biệt**

Giả sử, trong kỳ tới công ty vẫn bán ra 1.000 sản phẩm như cũ. Ngoài ra có khách hàng đề nghị mua thêm 250 sản phẩm với các điều kiện sau:

- Giá bán phải giảm ít nhất 10% so với trước.

- Phải vận chuyển hàng đến kho cho khách hàng, chi phí vận chuyển ước tính 1.250.

Mục tiêu của công ty khi bán thêm 250 sản phẩm thì công ty phải thu được lợi nhuận là 2.500. Vậy giá bán trong trường hợp này là bao nhiêu và hợp đồng có được ký kết và thực hiện hay không?

*Giải:* Giá bán đơn vị trong trường hợp này phải bù đắp các yếu tố sau:

1. Chi phí khả biến: 60
2. Chi phí vận chuyển:  $1.250 / 250 = 5$
3. Lợi nhuận:  $2.500 / 250 = 10$
4. Chi phí bất biến: 0 ( vì tổng chi phí bất biến không thay đổi và đã được bù đắp)

⇒ Giá bán đơn vị =  $60 + 5 + 10 = 75$

⇒ So với giá bán cũ =  $75 / 100 = 75\% < 90\%$  theo đề nghị của khách hàng. Vậy nên ký kết và thực hiện hợp đồng này.

### **6.3. Phân tích điểm hoà vốn**

Phân tích điểm hoà vốn là một nội dung quan trọng trong phân tích mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng - lợi nhuận. Nó giúp cho người quản lý xác định được sản lượng, doanh thu hoà vốn, từ đó xác định vùng lãi, vùng lỗ của công ty.

#### **6.3.1. Xác định điểm hoà vốn**

Điểm hoà vốn là điểm mà tại đó tổng doanh thu bằng tổng chi phí hoặc tổng số dư đảm phí bằng tổng chi phí bất biến.

Với những dữ kiện đã cho ở phần trên, ta có:

- Doanh thu:  $gx$
- Chi phí khả biến:  $ax$
- Chi phí bất biến:  $b$
- Tổng chi phí:  $ax + b$

Tại điểm hoà vốn ta có: tổng doanh thu = tổng chi phí

Gọi  $x_h$  là sản lượng hoà vốn thì:

$$gx_h = ax_h + b \Rightarrow gx_h - ax_h = b \Rightarrow x_h(g - a) = b \Rightarrow$$

$$x_h = \frac{b}{g - a} \quad (1) \text{ tức là}$$

Sản lượng tiêu thụ hoà vốn =	$\frac{\text{Chi phí bất biến}}{\text{Số dư đảm phí đơn vị}}$
------------------------------	---

Từ công thức (1) ta có:

$$x_h = \frac{g}{a} \frac{bg}{g - a} = \frac{b}{g - a}$$

Tức là:

Doanh thu hoà vốn =	$\frac{\text{Chi phí bất biến}}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí}}$
---------------------	--

Hoặc:

Doanh thu hoà vốn =	$\frac{\text{Chi phí bất biến}}{1 - \text{Tỷ lệ chi phí khả biến trên giá bán}}$
---------------------	--

Hai công thức sau rất cần thiết để tính doanh thu hoà vốn cho toàn bộ công ty vì nói chung, các công ty thường hay sản xuất và kinh doanh nhiều loại sản phẩm.

### 6.3.2. Đồ thị mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng - lợi nhuận

a, Đồ thị điểm hoà vốn

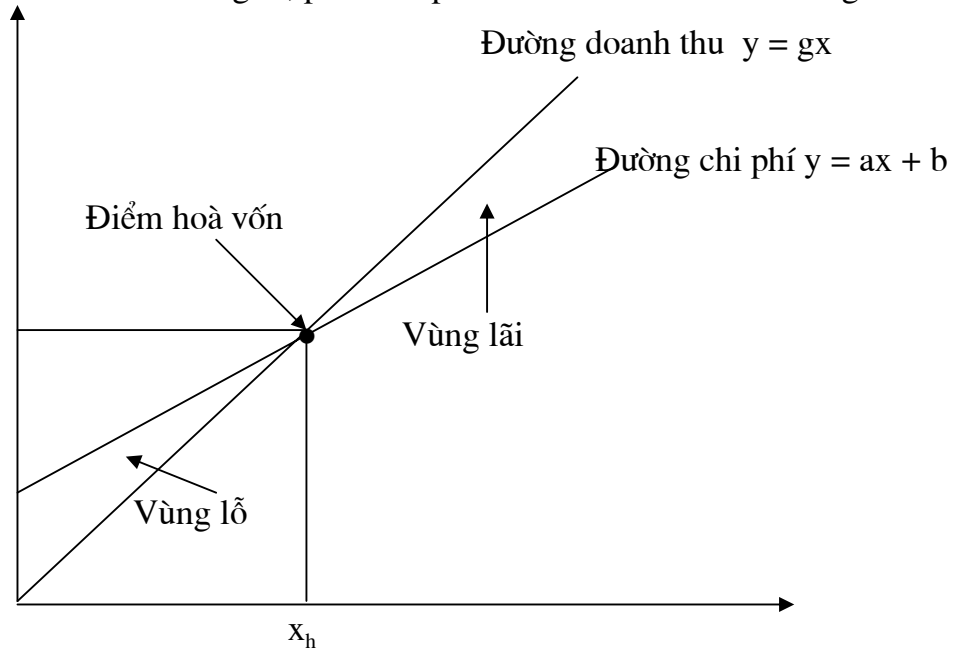
Để vẽ đồ thị điểm hoà vốn ta vẽ 2 đường:

- Đường doanh thu:  $y = gx$  (1)



- Đường chi phí:  $y = ax + b$  (2)

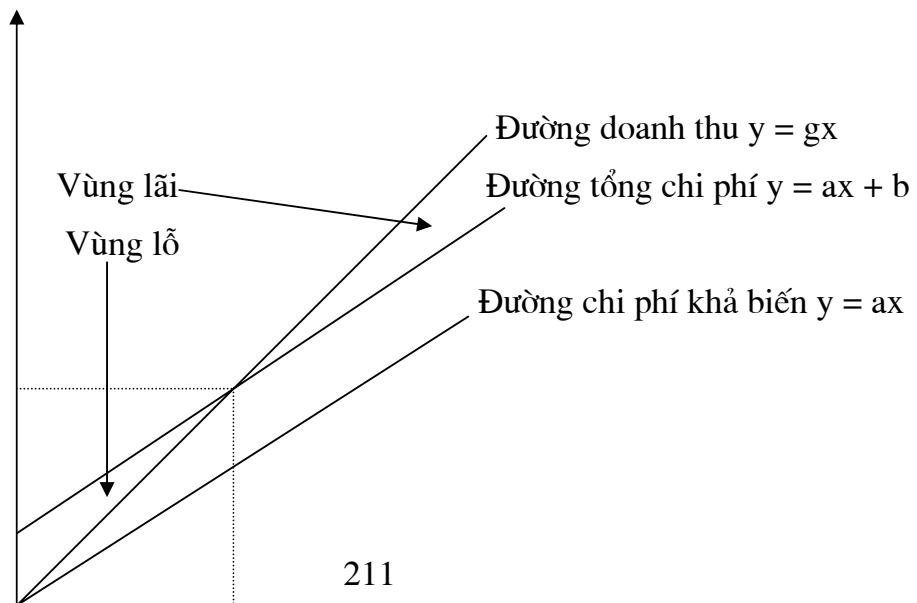
Tại điểm mà 2 đường này gặp nhau chính là điểm hoà vốn, phía bên trái của điểm hoà vốn là vùng lỗ, phía bên phải của điểm hoà vốn là vùng lãi.

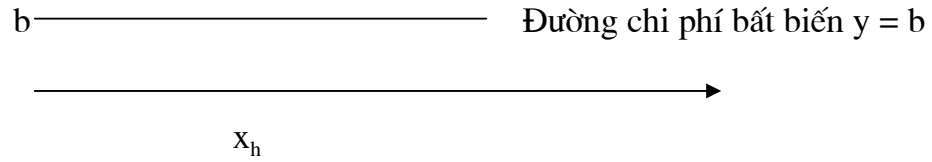


Nếu vẽ đồ thị điểm hoà vốn một cách chi tiết hơn thì ta phải tách đường tổng chi phí bằng 2 đường:

- Đường chi phí khả biến:  $y = ax$
- Đường chi phí bất biến:  $y = b$

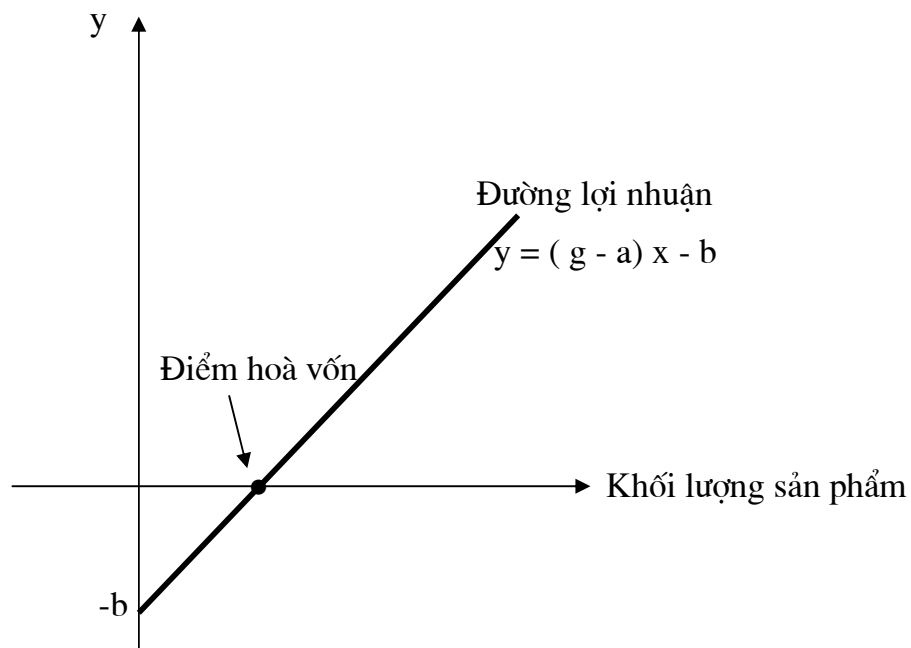
Đồ thị chi tiết hơn ( gọi là đồ thị CVP hoàn chỉnh) sẽ như sau:





*b, Đồ thị lợi nhuận*

Đồ thị lợi nhuận tuy không phản ánh được mối quan hệ chi phí với sản lượng mà chỉ phản ánh mối quan hệ giữa sản lượng với lợi nhuận mà thôi. Trên đồ thị lợi nhuận tại điểm hoà vốn lợi nhuận sẽ bằng 0.



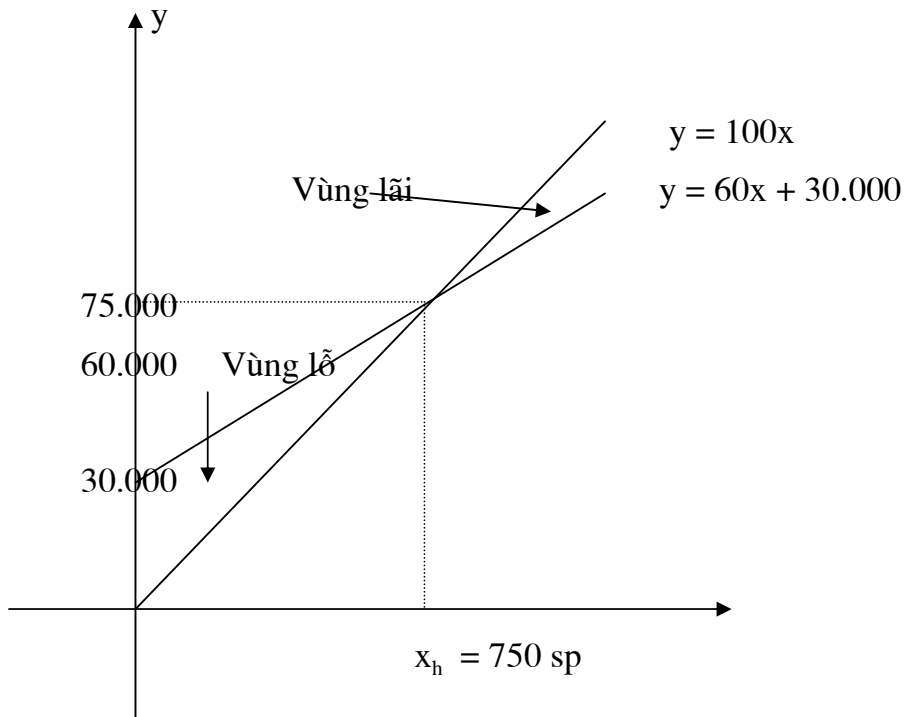
Ta xét ví dụ sau đây:

Giả sử, tại công ty hàng kỳ có các số liệu sau:

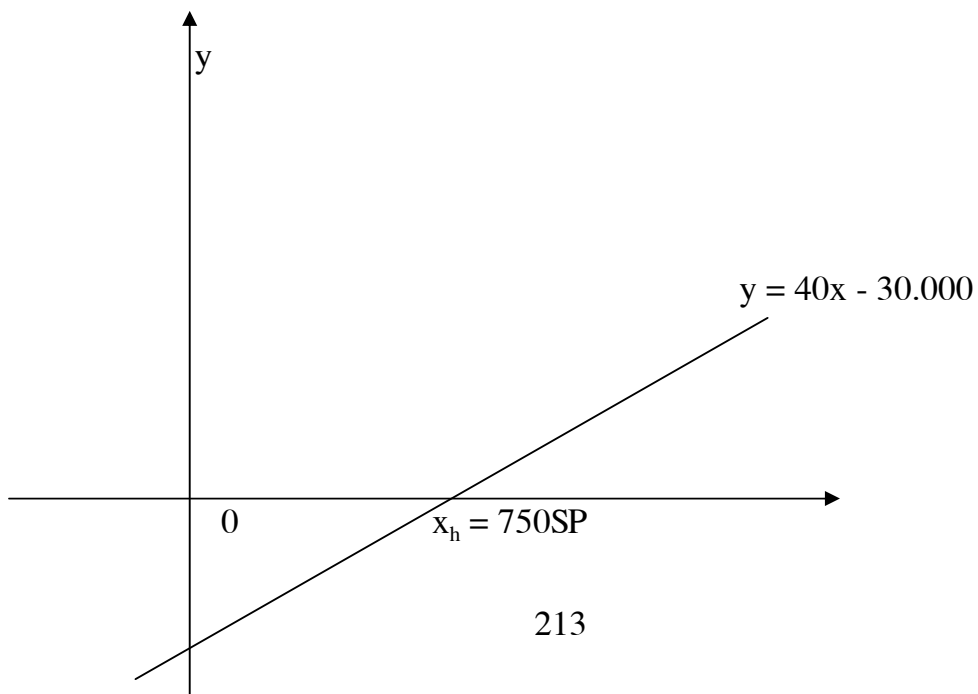
- Chi phí khả biến đơn vị: 60
- Chi phí bất biến: 30.000
- Giá bán đơn vị: 100
- Sản lượng hoà vốn:  $30.000 / (100 - 60) = 750$  sản phẩm
- Doanh thu hoà vốn:  $30.000 / 40\% = 75.000$

Sau đây là đồ thị điểm hoà vốn CVP của công ty:

- Đường doanh thu:  $y = 100x$
- Đường chi phí:  $y = 60x + 30.000$



Sau đây là đồ thị lợi nhuận với  $y = (100 - 60)x - 30.000 = 40x - 30.000$



-30.000

### 6.3.3. Phân tích lợi nhuận

Nếu gọi  $p$  là lợi nhuận mong muốn, ta có tại điểm lợi nhuận  $p > 0$  thì:

Số dư đảm phí = Chi phí bất biến + Lợi nhuận

Hoặc: Doanh thu = Chi phí khả biến + Chi phí bất biến + Lợi nhuận

Gọi  $x_p$  là sản lượng tại điểm lợi nhuận  $p \Rightarrow (g - a)x_p = b + p \Rightarrow$

$$x_p = \frac{b + p}{g - a} \quad (1)$$

Vậy:

Sản lượng tại điểm lợi nhuận	$\frac{\text{Chi phí bất biến} + \text{Lợi nhuận}}{\text{Số dư đảm phí đơn vị}}$
$p =$	

Từ công thức (1) suy ra:

$$x_p = \frac{b + p}{g - a} \quad (2)$$

Vậy:

Doanh thu tại điểm lợi nhuận	$\frac{\text{Chi phí bất biến} + \text{Lợi nhuận}}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí}}$
$p =$	

Từ công thức ( 2) suy ra:

$$g x_p = \frac{b + p}{1 - \frac{a}{g}}$$

Vậy:

$p = \frac{\text{Doanh thu tại điểm lợi nhuận} \cdot \frac{\text{Chi phí bất biến} + \text{Lợi nhuận}}{1 - \text{Tỷ lệ chi phí khả biến trên doanh thu}}}{\text{Doanh thu}}$
--

Như vậy, dựa vào các công thức trên ta có thể thấy rằng: khi đã biết chi phí bất biến, số dư đảm phí đơn vị hoặc tỷ lệ số dư đảm phí; nếu dự kiến được lợi nhuận thì sẽ xác định được sản lượng và doanh thu tại điểm lợi nhuận đó. Và ngược lại, nếu dự kiến được sản lượng và doanh thu thì cũng sẽ xác định được mức lợi nhuận tương ứng với sản lượng và doanh thu dự kiến.

#### 6.3.4. Số dư an toàn ( Margin of safety)

Số dư an toàn là chênh lệch giữa số doanh thu đạt được ( theo dự tính hoặc theo thực tế) so với doanh thu hoà vốn.

$$\text{Số dư an toàn} = \text{Doanh thu đạt được} - \text{Doanh thu hoà vốn}$$

Do kết cấu chi phí của các công ty khác nhau nên số dư an toàn của các công ty cũng khác nhau. Thông thường những công ty có chi phí bất biến chiếm tỷ trọng lớn thì tỷ lệ số dư đảm phí lớn, do vậy nếu doanh số giảm thì lỗ phát sinh nhanh hơn - người ta gọi những công ty đó có số dư an toàn thấp hơn. Tuy nhiên, để đánh giá mức độ an toàn, ngoài việc sử dụng số dư an toàn, cần kết hợp với chỉ tiêu tỷ lệ số dư an toàn.

$$\text{Tỷ lệ số dư an toàn} = \frac{\text{Số dư an toàn}}{\text{Doanh thu}} \times 100\%$$

Ta xét ví dụ sau đây:

	Công ty X		Công ty Y	
	Số tiền	%	Số tiền	%
Doanh thu	200.000	100%	200.000	100%
( - ) Chi phí khả biến	150.000	75%	100.000	50%
Số dư đảm phí	50.000	25%	100.000	50%
( - ) Chi phí bất biến	40.000		90.000	
Lợi nhuận	10.000		10.000	
Doanh thu hoà vốn	$40.000 / 25\% = 160.000$		$90.000 / 50\% = 180.000$	
Số dư an toàn	$200.000 - 160.000 = 40.000$		$200.000 - 180.000 = 20.000$	
Tỷ lệ số dư an toàn	$40.000 / 200.000 = 20\%$		$20.000 / 200.000 = 10\%$	

Như vậy công ty Y có chi phí bất biến chiếm tỷ trọng lớn (  $90.000 / 190.000 \approx 47\%$  ) => tỷ lệ số dư đảm phí lớn ( 50% ) nên số dư an toàn thấp. Chính vì vậy đối với công ty Y, khi doanh số giảm thì lợi nhuận sẽ giảm rất nhanh. Cụ thể, nếu doanh thu giảm 20.000 thì công ty Y đã đạt điểm hoà vốn. Trong khi đó, công ty X tình hình ngược lại và đối với công ty X , doanh thu giảm 40.000 thì mới đến điểm hoà vốn.

#### 6.4. Phân tích kết cấu mặt hàng và hoà vốn

Kết cấu mặt hàng là mối quan hệ tỷ trọng giữa doanh thu từng mặt hàng chiếm trong tổng doanh thu. Ảnh hưởng của kết cấu mặt hàng đến lợi nhuận và doanh thu hoà vốn thông qua tỷ lệ số dư đảm phí của mặt hàng khác nhau. Nếu trong quá trình sản xuất kinh doanh, doanh nghiệp tăng tỷ trọng doanh thu của những mặt hàng có tỷ lệ số dư đảm phí lớn, giảm tỷ trọng doanh thu

của những mặt hàng có tỷ lệ số dư đảm phí nhỏ thì tỷ lệ số dư đảm phí bình quân của doanh nghiệp tăng lên, vì vậy doanh thu hoà vốn của công ty giảm đi và từ đó độ an toàn của công ty tăng lên.

Mặt khác, khi tỷ lệ số dư đảm phí bình quân tăng lên thì khi tăng doanh thu, lợi nhuận sẽ tăng theo. Sự thay đổi lợi nhuận và doanh thu hoà vốn trong trường hợp này là do sự thay đổi của kết cấu mặt hàng.

Hãy xét ví dụ sau của công ty X kinh doanh 2 loại sản phẩm A và B trong 2 trường hợp sau:

*Trường hợp 1: Kết cấu mặt hàng: A chiếm tỷ trọng 60%, B 40%.*

	Sản phẩm A		Sản phẩm B		Toàn công ty	
	Số tiền	%	Số tiền	%	Số tiền	%
Doanh thu	60.000	100%	40.000	100%	100.000	100%
( - ) Chi phí khả biến	30.000	50%	10.000	25%	40.000	40%
Số dư đảm phí	30.000	50%	30.000	75%	60.000	60%
( - ) Chi phí bất biến					50.000	
Lợi nhuận					10.000	

Trường hợp này ta có:

$$\text{Doanh thu hoà vốn của công ty} = 50.000 / 60\% \approx 83.333$$

$$\text{Số dư an toàn} = 100.000 - 83.333 \approx 16.667$$

*Trường hợp 2: Kết cấu mặt hàng: A chiếm tỷ trọng 40%, B 60%.*

	Sản phẩm A	Sản phẩm B	Toàn công ty
--	------------	------------	--------------

	Số tiền	%	Số tiền	%	Số tiền	%
Doanh thu	40.0 00	1 00%	60.000	10 0%	100.0 00	1 00%
( - ) Chi phí khả biến	20.0 00	5 0%	15.000	25 %	35.00 0	3 5%
Số dư đảm phí	20.0 00	5 0%	45.000	75 %	65.00 0	6 5%
( - ) Chi phí bất biến					50.00 0	
Lợi nhuận					15.00 0	

Trường hợp này ta có:

$$\text{Doanh thu hoà vốn của công ty} = 50.000 / 65\% \approx 76.923$$

$$\text{Số dư an toàn} = 100.000 - 76.923 \approx 23.077$$

Qua ví dụ này ta thấy: do công ty thay đổi kết cấu mặt hàng, cụ thể công ty đã tăng tỷ trọng của mặt hàng B từ 40% lên 60% mà mặt hàng B là mặt hàng có tỷ lệ số dư đảm phí cao hơn mặt hàng A ( 75% so với 50%) chính vì vậy đã làm cho tỷ lệ số dư đảm phí bình quân của doanh nghiệp tăng 5% ( từ 60% lên 65%) nên lợi nhuận tăng lên 5.000. Mặt khác, do tỷ lệ số dư đảm phí bình quân tăng lên nên doanh thu hoà vốn của công ty giảm đi và số dư an toàn của công ty tăng lên ( 6.410).

### **6.5. Hạn chế của mô hình phân tích mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng - lợi nhuận**

Hạn chế của mô hình phân tích mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng - lợi nhuận thể hiện ở chỗ là: để phân tích mô hình này thì phải đặt chúng trong một số điều kiện giả định - mà những giả định này rất ít xảy ra trong thực tế.

Những điều kiện giả định đó là:



Mối quan hệ giữa khối lượng sản phẩm, mức độ hoạt động với chi phí và thu nhập là mối quan hệ tuyến tính trong suốt phạm vi thích hợp.

Năng lực sản xuất như máy móc thiết bị, công nhân không thay đổi trong suốt phạm vi thích hợp.

Phải phân tích một cách chính xác chi phí của công ty thành chi phí khả biến và chi phí bất biến.

Kết cấu mặt hàng không đổi.

Tồn kho không thay đổi, nghĩa là lượng sản xuất bằng lượng bán ra.

Giá trị của đồng tiền không thay đổi qua các thời kỳ - tức là nền kinh tế không bị ảnh hưởng bởi lạm phát.

## 6.6. Tóm tắt chương

Mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận xuất phát từ phương trình kinh tế cơ bản để xác định lợi nhuận:

$$\text{Lợi nhuận} = \text{Tổng doanh thu} - \text{Tổng chi phí}$$

Đi sâu phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến lợi nhuận ta thấy:

- Ảnh hưởng đến tổng doanh thu là các nhân tố: sản lượng tiêu thụ, giá bán và cơ cấu hàng bán.
- Ảnh hưởng đến tổng chi phí là các nhân tố: chi phí biến đổi, chi phí cố định và cơ cấu chi phí.

Để phân tích mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận, trước hết nhà quản trị cần phải phân biệt được nội dung và ý nghĩa của một số khái niệm cơ bản như:

- Số dư đảm phí ( hay còn gọi là “ Lãi trên biến phí”).
- Tỷ lệ số dư đảm phí
- Kết cấu chi phí
- Đòn bẩy kinh doanh

Điểm hoà vốn là khái niệm cũng phản ánh mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận. Phân tích điểm hoà vốn sẽ giúp các nhà quản trị xác định rõ mức sản xuất và tiêu thụ bao nhiêu thì sẽ hoà vốn và cần phải tiêu thụ bao nhiêu thì mới có lãi...Qua đây người học cần nắm được:

- Cách xác định sản lượng, doanh thu hoà vốn và thời gian hoà vốn.
- Cách xác định mức sản lượng để đạt lợi nhuận kế hoạch
- Phân tích đồ thị hoà vốn và phân tích lợi nhuận...

Tuy còn một số hạn chế nhất định nhưng lý thuyết về mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận vẫn được ứng dụng rộng rãi trên thực tế. Các nhà quản trị vẫn có thể dựa vào đây để đưa ra các quyết định chính xác, nhằm chỉ đạo công việc kinh doanh đạt hiệu quả kinh tế cao.

## Chương 7

# DỰ TOÁN NGÂN SÁCH SẢN XUẤT KINH DOANH

Như đã trình bày, hoạt động quản lý có các chức năng chủ yếu là hoạch định, tổ chức và kiểm soát. Dự toán ngân sách đóng vai trò quan trọng để thực hiện các chức năng này, đặc biệt là chức năng hoạch định và kiểm soát. Kế hoạch hoạt động tài chính của công ty được trình bày thông qua dự toán ngân sách.

Vấn đề quan trọng đối với doanh nghiệp là phải biết những gì xảy ra trong quá khứ và doanh nghiệp đang đứng ở đâu trong hiện tại. Các báo cáo tài chính như bảng cân đối kế toán, báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh cung cấp những thông tin này. Tuy nhiên, vấn đề không kém phần quan trọng là: tương lai của doanh nghiệp như thế nào?, doanh nghiệp sẽ thực hiện những gì trong tương lai?. Trong chương này sẽ mô tả quá trình dự toán ngân sách và sử dụng dự toán ngân sách để hoạch định và kiểm soát hoạt động của doanh nghiệp.

### **7.1. Mục đích, yêu cầu và tác dụng của việc lập dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh**

#### **7.1.1. Khái niệm**

Để đạt được các mục tiêu quan trọng đã đề ra trong tình trạng tài chính chủ động và lành mạnh, các doanh nghiệp phải dự toán được toàn bộ ngân sách sản xuất kinh doanh của mình. Dự toán ngân sách là một bản kế hoạch thu, chi dưới dạng tiền tệ của một doanh nghiệp hoặc một tổ chức nào đó trong một niên độ tài chính. Trên cơ sở kế hoạch sản xuất kinh doanh đã được xây dựng, việc lập kế hoạch thu, chi cho hoạt động sản xuất kinh doanh, mô tả quan hệ tài chính sẽ xảy ra trong mục tiêu kinh doanh đã định - được gọi là “Dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh”.

Lập dự toán ngân sách là một nhiệm vụ quản lý tài chính không thể thiếu đối với các chủ doanh nghiệp nhằm chủ động về tài chính trong hoạt động sản xuất kinh doanh của mình.

Để lập được dự toán ngân sách có chất lượng, ngoài khả năng phân tích, đánh giá, dự đoán - nhà quản lý cần phải dựa vào nhiều loại thông tin có liên quan, như:

- Thông tin kinh tế tài chính, chứng khoán trong nước và quốc tế.
- Tình hình thị trường.
- Quan hệ cung – cầu về các loại hàng hoá, dịch vụ.
- Quan hệ tài chính của doanh nghiệp với các bạn hàng.
- Cách tổ chức điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh của bản thân doanh nghiệp và thông tin kế toán của niên độ tài chính đã qua...

Dự toán ngân sách cho một kỳ kinh doanh của doanh nghiệp thường bao gồm hai phần chính: dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh và dự toán ngân sách tài chính.

Dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh hàng năm: trình bày chi tiết các khoản thu và chi cho hoạt động kinh doanh trong cả một năm tài chính để đạt được lợi nhuận mong muốn. Dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh bao gồm: dự toán tiêu thụ, dự toán sản xuất, dự toán chi phí của các yếu tố đầu vào, dự toán tồn kho, dự toán tiền...

Dự toán ngân sách tài chính hàng năm: là dự toán ngân sách thực hiện trong một năm tài chính cho các hoạt động sản xuất kinh doanh. Trường hợp doanh nghiệp cần lập dự toán cho đầu tư dài hạn thì ngân sách năm chỉ cân đối phần vốn đầu tư thuộc tài khoá hiện hành.

Để chỉ đạo thực hiện dự toán ngân sách kịp thời, chủ động, doanh nghiệp cần chia dự toán ngân sách hàng năm cho từng thời gian ngắn của năm như tháng, quý và phải tính đến ngân sách gối đầu giữa các kỳ hoạt động.

### ***7.1.2. Mục đích của dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh***

Mục tiêu của các đơn vị kinh doanh là tối đa hoá lợi nhuận. Dự toán ngân sách thường được xem như là kế hoạch lợi nhuận của doanh nghiệp. Mục đích cơ bản của dự toán ngân sách là hoạch định và kiểm soát hoạt động kinh doanh, thông qua hai chức năng này mà người quản lý đạt được mục tiêu lợi nhuận của mình.

Để dự toán ngân sách buộc người quản lý phải dự tính những gì sẽ xảy ra trong tương lai của doanh nghiệp, phải biết trước vấn đề và giải quyết vấn đề trước khi chúng trở nên bế tắc. Dự toán ngân sách đòi hỏi các nhà quản lý luôn suy nghĩ về những gì họ dự tính xảy ra. Những dự tính xảy ra - nếu không tốt, các nhà quản lý cũng sẽ dự tính được những gì cần phải làm để thay đổi kết quả không mong muốn đó. Ngược lại, với những dự tính tốt trong tương lai nhà quản lý cũng cần phải thấy được những việc phải làm để chớp cơ hội tốt trong kinh doanh, để những dự tính tốt đó sớm trở thành hiện thực.

Kiểm tra là việc so sánh kết quả thực hiện với kế hoạch và đánh giá việc thực hiện kế hoạch đó. Kiểm tra phụ thuộc vào kế hoạch, không có kế hoạch thì không có cơ sở để so sánh kết quả và đánh giá việc thực hiện.

Chức năng hoạch định luôn đi đôi với chức năng kiểm tra. Để kiểm tra hoạt động sản xuất kinh doanh đã diễn ra như thế nào, nhà quản lý so sánh kết quả hoạt động được với dự toán ngân sách đã được lập. Nếu không kiểm tra, dự toán ngân sách sẽ không phát huy hết tác dụng vốn có của nó.

Người quản lý có trách nhiệm thực hiện những mục tiêu đề ra trong dự toán ngân sách. Để đánh giá các mục tiêu đề ra, nhà quản lý phải lập các báo cáo thực hiện. Báo cáo thực hiện là tài liệu trình bày số liệu dự toán và kết quả thực hiện, so sánh để thấy được sự thay đổi giữa thực hiện với dự toán đã lập. Với những thay đổi lớn vượt quá mức cho phép, người quản lý sẽ điều tra nguyên nhân của sự thay đổi - với những hoạt động đúng thì cần phải phát huy và đối với những hoạt động lệch lạc, kém hiệu quả thì cần phải kiên quyết loại bỏ.

*Ví dụ:* Báo cáo thực hiện về các khoản mục giá thành của một phân xưởng lắp ráp tại một doanh nghiệp sản xuất như sau:

***Phân xưởng lắp ráp***

*Báo cáo thực hiện*

*Quý IV năm 2004*

*Đơn vị 1.000đ*

Chỉ tiêu	Kế hoạch	Thực hiện	Chênh lệch
1. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	20.000	20.200	+200
2. Chi phí nhân công trực tiếp	50.000	58.000	+8.000
3. Chi phí sản xuất chung	8.000	7.300	-700
Tổng cộng	78.000	85.500	7.500

Qua số liệu trên báo cáo thực hiện ta thấy, chi phí nhân công có sự thay đổi lớn so với kế hoạch đã đề ra - nhà quản lý phải tìm hiểu nguyên nhân của sự biến động này. Nếu do năng suất làm việc bị giảm sút, lãng phí thời gian, hoạt động không hiệu quả... thì quản đốc phân xưởng lắp ráp phải có trách nhiệm tổ chức lao động để hoạt động sản xuất của phân xưởng diễn ra hiệu quả hơn. Nếu sự biến động của khoản mục chi phí nhân công là do việc ký kết hợp đồng của ban quản lý doanh nghiệp cao hơn kế hoạch thì vấn đề này không thuộc trách nhiệm của quản đốc phân xưởng lắp ráp và điều này sẽ được tính toán một cách đầy đủ hơn trong dự toán ngân sách kỳ sau. Còn nếu sự thay đổi này là do sự thay đổi về chính sách, chế độ tiền lương của nhà nước thì đó lại là những nhân tố thuộc về khách quan, ngoài phạm vi của doanh nghiệp giải quyết...

Báo cáo thực hiện thông tin cho người quản lý thấy được những mặt hoạt động không xảy ra theo kế hoạch. Tuy nhiên trong một số trường hợp, sai lầm lại nằm ngay trong dự toán - do dự toán không sát với thực tế.

Tóm lại, so sánh kết quả thực hiện với dự toán ngân sách được xem là kỹ thuật kiểm soát trong quản lý. Người quản lý không những chỉ biết dự tính công việc mà còn phải biết những dự tính đó đã được hoàn thành như thế

nào. Nếu kết quả thực tế xảy ra không theo dự tính, người quản lý phải có các biện pháp để điều chỉnh hoạt động ngày càng tốt hơn.

### **7.1.3. Yêu cầu của việc lập dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh**

Việc lập dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp cần phải đáp ứng được hai yêu cầu cơ bản sau đây:

a, Hệ thống chỉ tiêu ngân sách sản xuất kinh doanh được xây dựng riêng cho từng quá trình, như: quá trình mua hàng, quá trình sản xuất, quá trình tiêu thụ sản phẩm của hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp và chi tiết cho từng nội dung: Vốn bằng tiền, hàng tồn kho; từng loại chi phí nghiệp vụ kinh doanh như: chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp; từng loại báo cáo tổng hợp như: Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh...

b, Dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh được lập cho cả năm và chia ra các quý, các tháng trong năm. Song để việc lập dự toán chính xác và có tính khả thi thì cuối tháng, cuối quý doanh nghiệp căn cứ vào tình hình thực hiện dự toán tháng, quý đó và các yếu tố ảnh hưởng của tháng, quý tiếp theo để lập dự toán.

Tuy nhiên, trong quá trình xây dựng từng chỉ tiêu dự toán, doanh nghiệp cần gắn với các chỉ tiêu dự toán khác nhằm tạo thành hệ thống các chỉ tiêu dự toán.

Hệ thống các chỉ tiêu dự toán bao gồm:

- Chỉ tiêu dự toán tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ.
- Chỉ tiêu dự toán sản lượng sản xuất sản phẩm, dịch vụ.
- Chỉ tiêu dự toán chi phí sản xuất, dịch vụ.
- Chỉ tiêu dự toán hàng tồn kho.
- Chỉ tiêu dự toán chi phí bán hàng.
- Chỉ tiêu dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp
- Chỉ tiêu dự toán vốn bằng tiền
- Chỉ tiêu dự toán báo cáo kết quả sản xuất kinh doanh

- Chỉ tiêu dự toán Bảng cân đối kế toán.

#### **7.1.4. Tác dụng của dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh**

Lập dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh là công việc hết sức cần thiết đối với công tác điều hành và quản lý doanh nghiệp, giúp doanh nghiệp có các giải pháp phù hợp để khai thác tối đa nguồn thu, thực hiện chính sách chi tiêu một cách hiệu quả và tiết kiệm. Ngân sách được lập sẽ là công cụ tài chính quan trọng để chủ doanh nghiệp thực hiện các mục tiêu kinh doanh đã xác định trong thể chế chủ động về tài chính.

Tác dụng cụ thể của việc lập dự toán ngân sách thể hiện qua một số điểm sau:

- Lập dự toán ngân sách là tìm kiếm cho doanh nghiệp khả năng khai thác các nguồn thu để thoả mãn các khoản chi tiêu đem lại lợi nhuận cho doanh nghiệp.
- Lập dự toán ngân sách là cách thức để kế hoạch hoá và chính thức hoá các kế hoạch đó về kết quả tài chính sẽ thu trong kỳ kinh doanh.
- Kế hoạch thu, chi trong dự toán ngân sách chính là mục tiêu hoạt động, là căn cứ điều hành, kiểm tra và đánh giá các hoạt động của doanh nghiệp.
- Lập dự toán ngân sách sẽ giúp doanh nghiệp phát hiện và khai thác các khả năng tiềm tàng của doanh nghiệp để không ngừng nâng cao hiệu quả của sản xuất kinh doanh.
- Dự toán ngân sách được coi là kế hoạch tổng thể, chỉ ra phương thức, mục tiêu hoạt động của các bộ phận khác nhau. Trên cơ sở này sẽ liên kết hoạt động của các bộ phận khác nhau – hoạt động vì mục tiêu chung của doanh nghiệp.

Ngân sách được xây dựng hoàn hảo có tác dụng như kim chỉ nam cho người quản lý trong việc điều hành doanh nghiệp hoạt động đạt hiệu quả cao, thể hiện trên các mặt:

- Nguồn tài chính dồi dào.

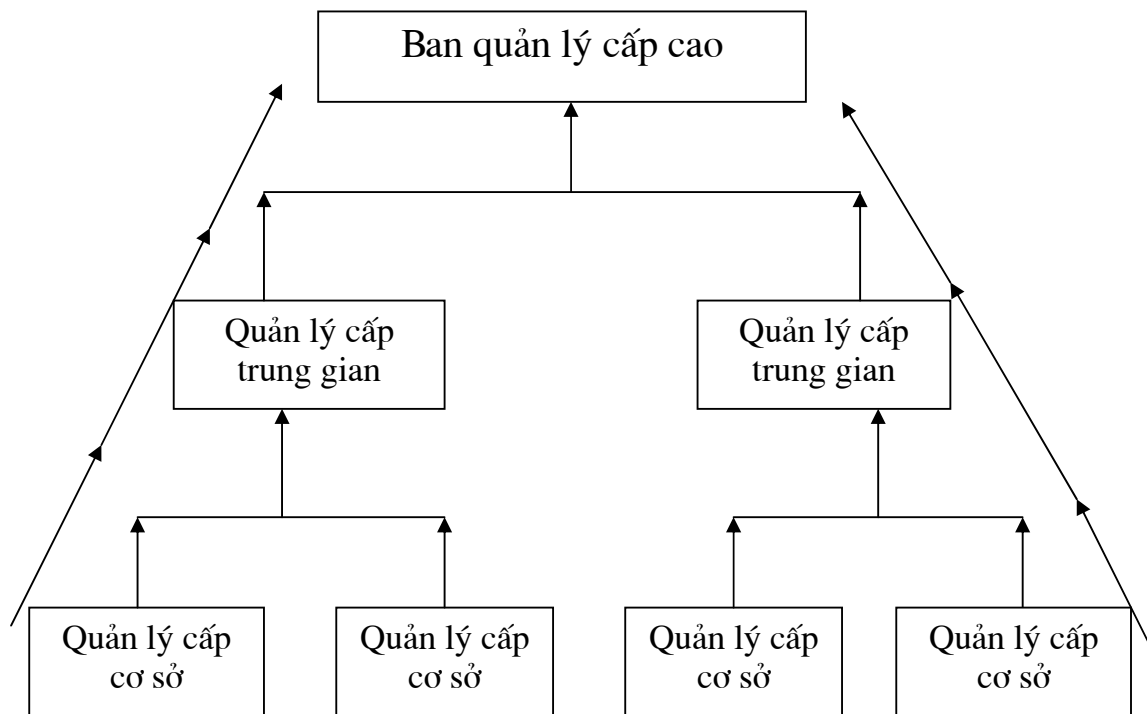


- Quan hệ tài chính của doanh nghiệp lành mạnh và ngày càng mở rộng.
- Tốc độ tăng trưởng cao, rủi ro tài chính thấp.
- Chi phí thấp và lợi nhuận cao...

## 7.2. Trình tự lập dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh và mối quan hệ giữa các dự toán bộ phận

### 7.2.1. Trách nhiệm và trình tự lập dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh

Mỗi cấp quản lý đều có trách nhiệm với những chi phí thuộc phạm vi kiểm soát của mình. Người quản lý ở mỗi cấp phải có trách nhiệm về những biến động chi phí giữa kế hoạch và thực tế. Nhà quản lý ở mỗi cấp, trước hết phải biết dự tính những công việc sẽ xảy ra và còn phải biết họ đã chỉ đạo những công việc dưới sự kiểm soát của họ như thế nào. Do đó, trách nhiệm lập dự toán ngân sách ở cấp nào do người quản lý cấp đó thực hiện. Trình tự lập dự toán ngân sách được thể hiện qua sơ đồ sau:



Theo sơ đồ này ta thấy: dự toán được thực hiện từ cấp có trách nhiệm thấp nhất đến cấp có trách nhiệm cao nhất. Dự toán ở cấp nào do chính người quản lý ở cấp đó thực hiện rồi đệ trình lên cấp trên. Khi những người quản lý các cấp tự lập dự toán ngân sách ở cấp của họ, nó sẽ có những mặt thuận lợi như sau:

- Những người trực tiếp liên quan đến hoạt động nào thì lập dự toán cho hoạt động đó, như vậy dự toán sẽ chính xác và đáng tin cậy hơn.
- Khi dự toán cấp dưới chuyển lên cấp trên thì tức là các quan điểm và ý kiến của những người quản lý các cấp đều có giá trị đối với ban quản lý ở cấp cao nhất.
- Người quản lý thường có khả năng hoàn thành một bảng dự toán do chính họ lập ra hơn là phải hoàn thành một dự toán áp đặt từ trên xuống. Nếu không hoàn thành những gì do mình đặt ra tức là họ tự loại bỏ chính mình. Ngược lại, với một dự toán áp đặt từ trên xuống họ sẽ nói dự toán đó không thực tế, không hợp lý hoặc không thể đáp ứng được...
- Qua việc giao cho những người quản lý các cấp tự lập ngân sách cho cấp quản lý của mình, ban quản lý cấp cao có thể đánh giá được khả năng cũng như quan điểm, trình độ của những người dưới quyền, từ đó có kế hoạch sử dụng cán bộ phù hợp.
- Tất cả các dự toán các cấp phải được cấp quản lý cao hơn xem xét nghiên cứu trước khi chấp thuận. Nếu không kiểm tra lại có nguy cơ dự toán các cấp không chính xác, mang nặng tính chủ quan hoặc không có sự đồng bộ, thống nhất trong toàn doanh nghiệp.

Như vậy tất cả các cấp đều cùng làm việc để lập dự toán ngân sách, cùng tham gia để tạo sự đồng bộ, thống nhất và hoàn chỉnh cho dự toán ngân sách tổng thể. Ban quản lý cấp cao, dựa vào các thông tin chi tiết từ bên dưới, phối

hợp các bộ phận với nhau - với cái nhìn tổng quan toàn doanh nghiệp để quyết định các chính sách lớn trong việc lập dự toán.

Thông tư 53/ 2006/ TT – BTC ngày 12/ 6/ 2006 của Bộ Tài chính về Hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp cũng đã quy định về trình tự lập Dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh như sau:

- Các bộ phận trong doanh nghiệp trực tiếp chịu trách nhiệm lập dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh của bộ phận mình.

- Phòng kế toán doanh nghiệp có trách nhiệm tổng hợp dự toán của các bộ phận thành dự toán ngân sách chung của toàn doanh nghiệp, đồng thời chịu trách nhiệm tổ chức các cuộc họp cùng với các bộ phận có liên quan để nhận ý kiến sửa đổi, bổ sung và hoàn chỉnh dự toán.

- Đề trình lên lãnh đạo doanh nghiệp. Sau khi có ý kiến của lãnh đạo doanh nghiệp tiến hành phổ biến lại cho các bộ phận trong doanh nghiệp để thực hiện.

### ***7.2.2. Mối quan hệ giữa các dự toán bộ phận***

Như trên đã nói, Dự toán ngân sách toàn công ty bao gồm hệ thống các dự toán, như: Dự toán tiêu thụ sản phẩm, dự toán sản xuất, dự toán tồn kho thành phẩm hàng hoá...trong đó, có thể nói: Dự toán về tiêu thụ sản phẩm là quan trọng nhất, nó chi phối toàn bộ các dự toán khác.

Sau khi dự toán về tiêu thụ sản phẩm được lập, nó quyết định khối lượng sản phẩm cần thiết sản xuất để phục vụ cho quá trình tiêu thụ. Sau đó, dự toán sản xuất lại quyết định dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Các dự toán về chi phí sản xuất này lại tác động đến dự toán tiền.

Dự toán tiêu thụ sản phẩm còn chi phối dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý, dự toán thu nhập và tất nhiên, các dự toán này cũng tác động đến dự toán tiền.

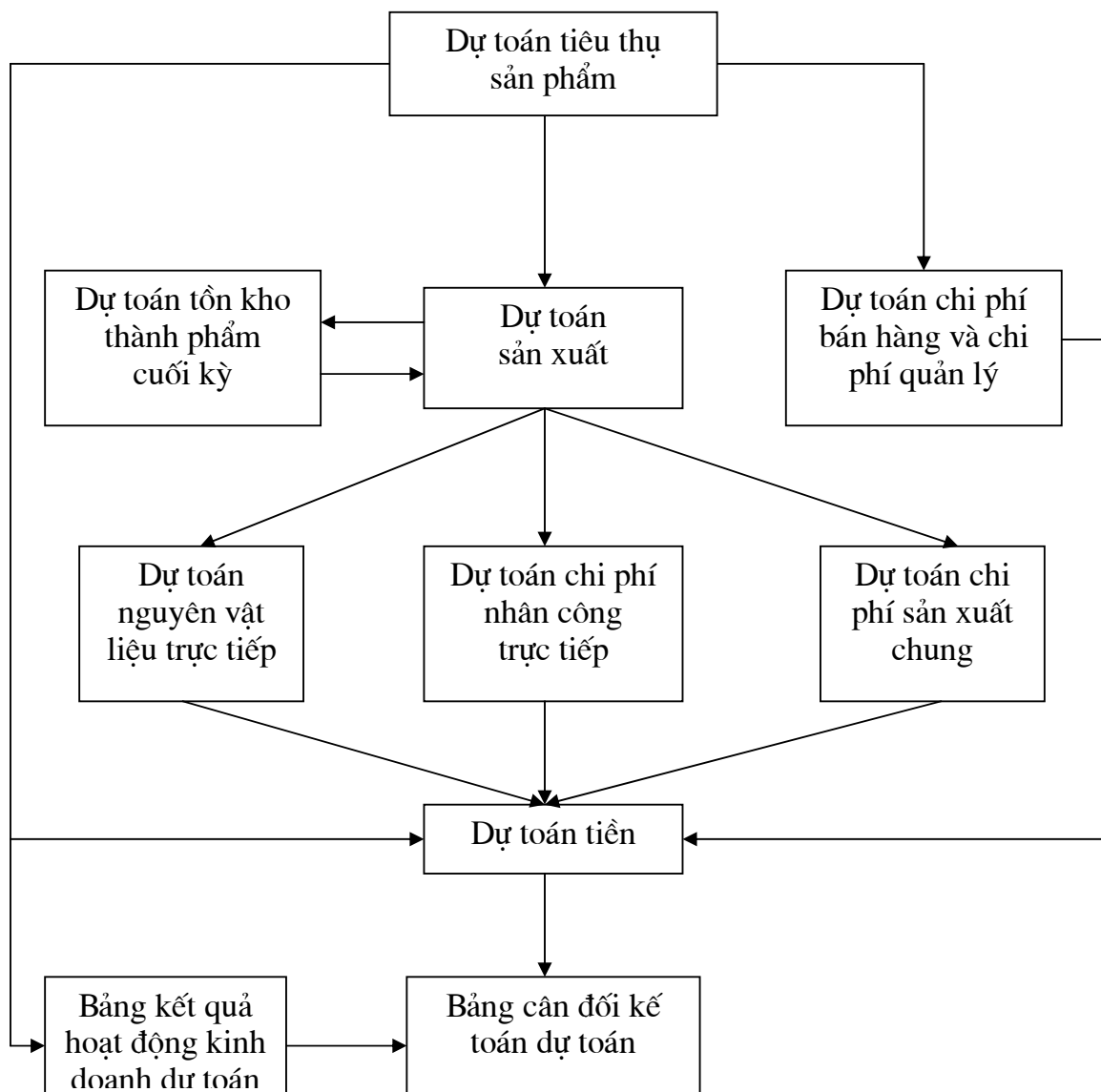
Dự toán tiền bị chi phối bởi dự toán tiêu thụ sản phẩm vì việc tiêu thụ tạo ra nguồn tiền để đáp ứng cho việc chi tiêu. Các dự toán về chi phí đặt ra nhu

cầu về nguồn tiền trong kỳ, do vậy chúng tác động đến dự toán tiền. Ngược lại, các dự toán chi phí cũng chịu ảnh hưởng bởi dự toán tiền, bởi khả năng về lượng tiền hiện có sẽ ảnh hưởng đến việc thoả mãn các nhu cầu chi phí đó.

Dự toán về vốn cũng nằm trong dự toán ngân sách, nó dự tính chi tiêu để xây dựng nhà xưởng và mua sắm các loại tài sản, trang thiết bị... Tuy nhiên, việc xây dựng chi tiết dự toán về vốn sẽ được thực hiện ở chương sau, còn trong chương này chỉ nói đến việc mua sắm tài sản cố định tạo ra nhu cầu chi tiêu trong dự toán tiền mà thôi.

Kết quả cuối cùng sau một kỳ hoạt động sản xuất kinh doanh là tình hình lợi tức, tình hình tài sản - những nội dung này sẽ được phản ánh trên dự toán kết quả hoạt động kinh doanh và Bảng cân đối kế toán dự toán.

Mối quan hệ giữa các dự toán bộ phận trong hệ thống dự toán ngân sách của doanh nghiệp được thể hiện qua sơ đồ sau:



### 7.3. Lập dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh

#### 7.3.1. Dự toán tiêu thụ sản phẩm

Dự toán tiêu thụ sản phẩm được lập trên cơ sở dự báo về số sản phẩm sẽ tiêu thụ được trong kỳ kinh doanh tới. Những yếu tố thường được xem xét khi dự báo sản phẩm tiêu thụ trong kỳ gồm:

- Khối lượng tiêu thụ của kỳ trước
- Các đơn đặt hàng chưa thực hiện

- Chính sách giá trong tương lai cùng chiến lược tiếp thị để mở rộng thị trường
- Các điều kiện chung về kinh tế và kỹ thuật
- Yếu tố cạnh tranh trong thị trường
- Mức tăng trưởng của nền kinh tế, vấn đề công ăn việc làm, thu nhập bình quân đầu người, sức mua của người dân...

Kết quả sản phẩm tiêu thụ của năm trước được sử dụng như điểm bắt đầu của việc dự báo sản phẩm tiêu thụ năm nay. Người lập dự toán này sẽ dự đoán số lượng sản phẩm tiêu thụ trong mối liên hệ của tất cả các yếu tố trên. Đánh giá đúng đắn các yếu tố sẽ làm cho dự toán vừa mang tính hiện thực, vừa mang tính tiên tiến và điều quan trọng là phù hợp với khả năng thực tiễn của doanh nghiệp.

Sau khi dự toán về số lượng sản phẩm tiêu thụ, người quản lý sẽ tính toán ra doanh thu bằng cách:

$$\begin{array}{rcccl} \text{Doanh thu} & & \text{Số lượng sản phẩm} & & \text{Đơn giá bán} \\ \text{dự kiến} & = & \text{tiêu thụ dự kiến} & \times & \text{dự kiến} \end{array}$$

Thông thường trong dự toán tiêu thụ sản phẩm kèm theo bảng tính toán lượng tiền ước tính thu được qua các kỳ. Việc tính toán này rất cần thiết cho việc lập dự toán tiền mặt. Số tiền dự kiến thu được bao gồm số tiền thu được của kỳ trước chuyển sang cộng với số tiền thu được trong kỳ hiện tại.

*Ví dụ:* Công ty A dự kiến tổng số sản phẩm K tiêu thụ trong năm 2004 là 10.000 sản phẩm với giá bán dự kiến 2.000.000đ một sản phẩm. Tiền bán hàng thu ngay bằng tiền mặt trong kỳ phát sinh doanh thu là 70%, số còn lại sẽ thu hết trong quý sau. Nợ phải thu của khách hàng quý 4/ 2003 thể hiện trên Bảng cân đối kế toán ngày 31/ 12/ 2003 là 900.000.000đ.

Dự toán tiêu thụ sản phẩm sẽ được lập như sau:

Bảng 1:

DỰ TOÁN TIÊU THỤ SẢN PHẨM

Sản phẩm K - Năm 2004

CHỈ TIÊU	Các quý trong năm				CẢ NĂM
	1	2	3	4	
Số lượng sản phẩm tiêu thụ (sp)	2.000	2.500	3.000	2.500	10.000
Đơn giá ( triệu đồng)	2	2	2	2	2
Tổng doanh thu ( triệu đồng)	4.000	5.000	6.000	5.000	20.000
<b>SỐ TIỀN DỰ KIẾN THU ĐƯỢC QUA CÁC QUÝ ( TRIỆU Đ)</b>					
Năm trước chuyển sang	900				900
Tiền thu được từ doanh thu quý 1	2.800	1.200			4.000
Tiền thu được từ doanh thu quý 2		3.500	1.500		5.000
Tiền thu được từ doanh thu quý 3			4.200	1.800	6.000
Tiền thu được từ doanh thu quý 4				3.500	3.500
<b>TỔNG CỘNG TIỀN THU ĐƯỢC (TRĐ)</b>	<b>3.700</b>	<b>4.700</b>	<b>5.700</b>	<b>5.300</b>	<b>19.400</b>

**7.3.2. Dự toán sản xuất**

Sau khi dự toán tiêu thụ đã được soạn xong, các yêu cầu sản xuất cho kỳ kế hoạch tới có thể được quyết định và tập hợp thành dự toán sản xuất. Khối lượng sản phẩm sản xuất ra, ngoài việc thoả mãn yêu cầu của tiêu thụ còn phải đáp ứng được cho việc tồn kho cuối kỳ. Tuy nhiên, một phần của số sản phẩm này đã có sẵn trong kho từ đầu kỳ, số còn lại là do sản xuất trong kỳ làm ra. Do đó, nhu cầu sản xuất sẽ được xác định từ phương trình cân đối sau đây:

$$\begin{matrix} \text{Khối lượng tồn} \\ \text{kho đầu kỳ} \end{matrix} + \begin{matrix} \text{Khối lượng sản} \\ \text{xuất trong kỳ} \end{matrix} = \begin{matrix} \text{Khối lượng tiêu} \\ \text{thụ trong kỳ} \end{matrix} + \begin{matrix} \text{Khối lượng tồn} \\ \text{kho cuối kỳ} \end{matrix}$$

Từ đó suy ra:

$$\begin{matrix} \text{Khối lượng sản} \\ \text{xuất trong kỳ} \end{matrix} = \begin{matrix} \text{Khối lượng tiêu} \\ \text{thụ trong kỳ} \end{matrix} + \begin{matrix} \text{Khối lượng tồn} \\ \text{kho cuối kỳ} \end{matrix} - \begin{matrix} \text{Khối lượng tồn} \\ \text{kho đầu kỳ} \end{matrix}$$

*Ví dụ:* Công ty A căn cứ vào kế hoạch tiêu thụ sản phẩm K dự kiến sản phẩm tồn kho cuối quý bằng 20% nhu cầu tiêu thụ của quý sau. Số lượng sản phẩm tồn kho đầu năm 2004 là 400 sản phẩm. Dự kiến sản phẩm tồn kho cuối năm 2004 là 500 sản phẩm. Dự toán sản xuất sẽ được lập như sau:

**Bảng 2:** DỰ TOÁN SẢN XUẤT SẢN PHẨM  
Sản phẩm K - Năm 2004

CHỈ TIÊU	Các quý trong năm				CẢ NĂM
	1	2	3	4	
Số lượng tiêu thụ theo kế hoạch (sp)	2.000	2.500	3.000	2.500	10.000
Số lượng tồn kho cuối kỳ ( sp)	500	600	500	500	500
Số lượng để t/thụ và tồn theo yêu cầu( sp)	2.500	3.100	3.500	3000	10.500
Số lượng tồn kho đầu kỳ ( sp)	400	500	600	500	400
Số lượng sản phẩm cần sản xuất ra (sp)	2.100	2.600	2.900	2.500	10.100

Chúng ta phải dự kiến cả số tồn kho cuối kỳ. Nếu số tồn kho không được dự tính một cách cẩn thận ( nhiều hoặc ít quá) thì đều không có lợi cho hoạt động kinh doanh.

### **7.3.3. Dự toán nguyên vật liệu trực tiếp**

Sau khi dự toán sản xuất đã được soạn xong, dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp sẽ được soạn thảo để xác định số nguyên vật liệu cần thiết cho quá trình sản xuất.

Nguyên vật liệu trực tiếp, ngoài việc thoả mãn yêu cầu của quá trình sản xuất sản phẩm còn phải đáp ứng được cho việc tồn kho cuối kỳ. Tuy nhiên, một phần của số nguyên vật liệu này đã có sẵn trong kho từ đầu kỳ, số còn lại là do mua thêm từ bên ngoài.

$$\begin{array}{ccccccc}
 \text{Khối lượng} & & \text{Khối lượng nguyên} & & \text{Khối lượng} & & \text{Khối lượng} \\
 \text{nguyên vật} & = & \text{vật liệu cần dùng} & + & \text{nguyên vật liệu} & - & \text{nguyên vật liệu} \\
 \text{liệu cần mua} & & \text{cho sản xuất} & & \text{tồn kho cuối kỳ} & & \text{tồn kho đầu kỳ}
 \end{array}$$



$$\begin{array}{l} \text{Khối lượng nguyên} \\ \text{vật liệu cần dùng} \\ \text{cho sản xuất} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng} \\ \text{sản phẩm} \\ \text{sản xuất} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Mức tiêu hao nguyên} \\ \text{vật liệu cho một} \\ \text{đơn vị sản phẩm} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{Trị giá mua} \\ \text{nguyên vật liệu} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Khối lượng nguyên} \\ \text{vật liệu cần mua} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Đơn giá mua} \\ \text{nguyên vật liệu} \end{array}$$

Vấn đề đặt ra ở đây là nhà quản lý phải xác định được mức tiêu hao nguyên vật liệu cho một đơn vị sản phẩm ( hay còn gọi là định mức vật liệu tiêu hao) và xác định được đơn giá mua nguyên vật liệu.

\* Xác định giá cho một đơn vị vật liệu trực tiếp mua vào phải bao gồm cả giá mua, các chi phí thu mua và phải trừ chiết khấu hàng mua được hưởng -tức là chỉ tính trên số chi phí thực tế bỏ ra để mua nguyên vật liệu về.

Chỉ tiêu	Số tiền
Giá mua đơn vị trong lô 5000 kg	51.000đ
(+) Chi phí thu mua: ( tính cho 1kg)	9.950đ
Trong đó: Chi phí vận chuyển ( bằng xe tải)	9.400đ
Chi phí bốc dỡ	550đ
(-) Chiết khấu mua hàng	(950đ)
Đơn giá 1 kg vật liệu mua	60.000đ

\* Định mức lượng vật liệu tiêu hao cho một đơn vị sản phẩm phản ánh số vật liệu tiêu hao cho một đơn vị thành phẩm và những hao hụt không thể tránh được trong quá trình sản xuất. Tài liệu kế toán phản ánh số lượng của vật liệu tiêu hao trong thành phẩm là những thông tin cần thiết để định mức vật liệu trên một đơn vị sản phẩm cho kỳ kế hoạch.

*Ví dụ:* Trong kỳ báo cáo, doanh nghiệp xuất 5200 kg vật liệu X và chế tạo được 1.000 sản phẩm K, trong đó hao hụt và tổn thất được xác định là 300 kg

=> Số thực tế tính vào giá thành sản phẩm K là 4.900 kg. Vậy số nguyên vật liệu tiêu hao được tính cho một sản phẩm là:

$$(4.900 \text{ kg} + 300\text{kg}) / 1.000\text{sp} = 5,2\text{kg/ sp.}$$

Kỳ kế hoạch, đơn vị dự tính cải tiến kỹ thuật để làm giảm mức tiêu hao vật liệu xuống còn 200kg. Vậy định mức vật liệu cho 1 sản phẩm kỳ kế hoạch là:

$$5.000\text{kg} / 1.000 \text{ sp} = 5\text{kg/ sp}$$

Vậy mức chi phí vật liệu X cho một đơn vị sản phẩm K sản xuất trong kỳ là:  $5 \text{ kg/ sp} \times 60.000\text{đ/ kg} = 300.000\text{đ}$

\* Dựa vào định mức vật liệu tiêu hao cho 1 sản phẩm và đơn giá mua vật liệu, người quản lý sẽ tiến hành lập dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

*Ví dụ:* Tại công ty A có các thông tin liên quan đến vật liệu X như sau:

- Tồn kho vật liệu X đầu năm 2004: 1.000 kg
- Yêu cầu tồn kho cuối mỗi quý bằng 10% nhu cầu vật liệu cần cho sản xuất ở quý sau.
- Yêu cầu tồn kho vật liệu vào cuối năm 2004 là 1.100 kg
- Chi phí mua vật liệu được trả ngay bằng tiền mặt 50% trong quý, số còn lại thanh toán trong quý kế tiếp.
- Khoản nợ phải trả cho người bán vật liệu đầu năm 2004 là 258.000.000đ

Với các thông tin này, công ty A căn cứ vào kế hoạch sản xuất sản phẩm K ở trên để lập dự toán nguyên vật liệu trực tiếp cho năm 2004. Dự toán này thường đi kèm với bảng tính toán số tiền mặt dự kiến chi ra cho việc mua nguyên vật liệu. Việc tính toán này rất cần thiết cho việc soạn thảo dự toán tiền mặt. Việc chi tiền mua nguyên vật liệu sẽ gồm cả số trả tiền cho kỳ trước và khoản chi cho kỳ hiện tại.

Bảng 3:

## DỰ TOÁN NGUYÊN VẬT LIỆU TRỰC TIẾP

Vật liệu X - Năm 2004

CHỈ TIÊU	Các quý trong năm				CẢ NĂM
	1	2	3	4	
Số lượng sản phẩm cần sản xuất ra (sp)	2.100	2.600	2.900	2.500	10.100
Định mức vật liệu t/ hao cho một sp(kg)	5	5	5	5	5
Nhu cầu vật liệu cho sản xuất (kg)	10.500	13.000	14.500	12.500	50.500
Nhu cầu tồn kho cuối kỳ ( kg)	1.300	1.450	1.250	1.100	1.100
Nhu cầu vật liệu cho SX và tồn kho(kg)	11.800	14.450	15.750	13.600	51.600
Tồn kho vật liệu đầu kỳ (kg)	1.000	1.300	1.450	1.250	1.000
Vật liệu cần mua vào trong kỳ (kg)	10.800	13.150	14.300	12.350	50.600
Chi phí mua vật liệu ( 0,06 triệu đ/ kg)	648	789	858	741	3.036
<b>Số tiền dự kiến chi ra qua các quý</b>					
Khoản nợ đầu năm ( triệu đ)	258,0				258,0
Chi mua quý 1 ( triệu đ)	324,0	324,0			648,0
Chi mua quý 2 ( triệu đ)		394,5	394,5		789,0
Chi mua quý 3 ( triệu đ)			429,0	429,0	858,0
Chi mua quý 4 ( triệu đ)				370,5	370,5
Tổng chi tiền mặt mua vật liệu( triệu đ)	582,0	718,5	823,5	799,5	2.923,5

**7.3.4. Dự toán chi phí nhân công trực tiếp**

Dự toán chi phí nhân công trực tiếp cũng được soạn thảo theo dự toán sản xuất. Phải lập dự toán này nhằm biết trước nhu cầu lao động trong cả năm để có kế hoạch điều chỉnh lực lượng lao động thích nghi với tình hình, không là ảnh hưởng đến sản xuất.

Để lập dự toán chi phí nhân công trực tiếp trước hết phải định mức thời gian lao động trực tiếp để sản xuất ra một sản phẩm và xác định đơn giá một giờ công lao động, sau đó tính:

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí tiền lương} \\ \text{công nhân trực tiếp} \\ \text{để SX 1 đơn vị sp} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định mức thời gian} \\ \text{LĐTT để sản xuất ra} \\ \text{1 đơn vị sản phẩm} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Đơn giá 1 giờ} \\ \text{công lao động} \\ \text{trực tiếp} \end{array}$$

\* Định mức thời gian lao động trực tiếp để sản xuất một đơn vị sản phẩm: Đây là một công việc khá phức tạp cho nhà quản lý. Để hoàn tất một sản phẩm phải trải qua nhiều công việc, nhà quản lý phải định mức thời gian cho từng công việc cụ thể. Tổng cộng định mức thời gian của tất cả các công việc ta sẽ có định mức thời gian cho một đơn vị sản phẩm hoàn chỉnh. Định mức thời gian cho từng công việc được xác định bằng phương pháp bấm giờ.

Giả sử tại công ty A xây dựng định mức thời gian cho một đơn vị sản phẩm K như sau:

- Thời gian đứng máy	2,5 giờ
- Thời gian giải lao và giải quyết các nhu cầu cá nhân	0,2 giờ
- Thời gian lau chùi máy và chết máy	0,8 giờ
- Thời gian di chuyển	0,5 giờ
=> Định mức thời gian LĐTT cho 1 sản phẩm	<u>4,0 giờ</u>

\* Xác định đơn giá một giờ công lao động trực tiếp: Đơn giá một giờ công lao động trực tiếp bao gồm lương cơ bản tính cho 1 giờ công và các khoản phụ cấp tính trên mức lương cơ bản. Mỗi loại sản phẩm do một phân xưởng, một bộ phận sản xuất mà trong đó tập hợp nhiều người lao động có mức lương khác nhau. Như vậy, khi xác định đơn giá của 1 giờ công không thể tính cho từng người mà phải tính bình quân cho toàn bộ phận.

*Ví dụ:* Tại công ty A sản xuất sản phẩm K. Mỗi công nhân làm việc 8 giờ/ngày và 20 ngày/ tháng. Tổng số tiền lương cơ bản của 10 công nhân là 48 triệu/ tháng. Phụ cấp 30% trên lương cơ bản.

Ta có tổng số giờ làm việc trong tháng của 10 công nhân:

$$8 \text{ giờ} \times 20 \text{ ngày} \times 10 \text{ công nhân} = 1600 \text{ giờ}$$

$$\text{Mức lương cơ bản 1 giờ: } 48.000.000\text{đ} / 1.600 \text{ giờ} = 30.000\text{đ}$$

Phụ cấp 30% = 30.000đ x 30% = 9.000đ

Đơn giá 1 giờ công: 30.000đ + 9.000đ = 39.000đ

\* Căn cứ vào định mức thời gian lao động trực tiếp để sản xuất ra một sản phẩm K và đơn giá một giờ công lao động trực tiếp đã xác định được, ta có chi phí tiền lương của công nhân trực tiếp sản xuất cho 1 đơn vị sản phẩm K là:

4 giờ/ sp x 39.000đ/ giờ = 156.000đ

\* Theo chế độ kế toán Việt Nam, chi phí nhân công trực tiếp bao gồm tiền lương của công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm và các khoản trích theo tiền lương công nhân sản xuất. Theo quy định hiện nay, các khoản trích theo lương vào chi phí bao gồm: bảo hiểm xã hội 15%, bảo hiểm y tế 2% và kinh phí công đoàn 2%. Như vậy, trong dự toán chi phí nhân công trực tiếp cần trích thêm cả các khoản này nữa.

**Bảng 4:** DỰ TOÁN CHI PHÍ NHÂN CÔNG TRỰC TIẾP

Sản phẩm K - Năm 2004

CHỈ TIÊU	Các quý trong năm				CẢ NĂM
	1	2	3	4	
Số lượng sản phẩm K cần sản xuất (sp)	2.100	2.600	2.900	2.500	10.100
Thời gian LĐTT để sản xuất 1 sp (giờ)	4	4	4	4	4
Tổng nhu cầu về thời gian LĐTT ( giờ)	8.400	10.400	11.600	10.000	40.400
Chi phí TL cho 1 giờ công LĐTT ( đ)	39.000	39.000	39.000	39.000	39.000
Tổng chi phí TL nhân công TT (tr đ)	327,6	405,6	452,4	390	1.575,6
Trích các khoản theo TL theo qđ ( tr đ)	62,244	77,064	85,956	74,1	299,364
Tổng chi phí nhân công TT (trđ)	389,844	482,664	538,356	464,1	1874,964

### **7.3.5. Dự toán chi phí sản xuất chung**

Chi phí sản xuất chung bao gồm tất cả các khoản chi phí sản xuất còn lại - ngoài hai khoản chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp nói trên. Loại chi phí này được chia ra thành 2 bộ phận: chi phí khả biến và chi phí bất biến.

Đối với bộ phận chi phí sản xuất chung khả biến: phần này tăng giảm theo mức độ hoạt động của từng kỳ, do đó cần xác định:

- Mức độ hoạt động của đơn vị: chi phí sản xuất chung được hạch toán cho từng bộ phận, phân xưởng ( đơn vị). Mức độ hoạt động của bộ phận đó, phân xưởng đó trong kỳ nhiều hay ít thường được phản ánh qua các tiêu chí như: tổng số giờ máy hoạt động hoặc tổng số giờ công lao động trực tiếp... Để xác định tiêu chí này của phân xưởng người ta thường lấy định mức thời gian hoạt động của máy móc thiết bị hoặc định mức thời gian lao động trực tiếp tính cho một đơn vị sản phẩm rồi nhân với số lượng sản phẩm sản xuất của phân xưởng đã xác định trong dự toán sản xuất.

- Hệ số chi phí sản xuất chung khả biến tính cho một đơn vị hoạt động. Hệ số này có thể căn cứ vào số liệu kỳ trước và điều chỉnh cho phù hợp với kỳ này. Hệ số này được tính theo công thức:

$$\text{Hệ số chi phí sản xuất chung khả biến} = \frac{\text{Tổng số chi phí sản xuất chung khả biến}}{\text{Tổng số giờ máy hoạt động hoặc tổng số giờ công LĐTT}}$$

$$\begin{array}{ccc} \text{Tổng số chi phí} & \text{Tổng số giờ máy hoạt} & \text{Hệ số chi phí} \\ \text{sản xuất chung} & \text{động hoặc tổng số} & \text{sản xuất chung} \\ \text{khả biến} & \text{giờ công LĐTT} & \text{khả biến} \end{array} = \dots \times \dots$$

Đối với bộ phận chi phí sản xuất chung bất biến: được ước tính theo tổng số tiền chi ra trong kỳ kế hoạch để phục vụ cho quá trình sản xuất sản phẩm và khi dự toán tiền mặt thì nhớ trừ ra phần chi phí khấu hao tài sản cố định ở bộ phận sản xuất.

*Ví dụ:* Tại công ty A, chi phí sản xuất chung được phân bổ cho sản phẩm K theo số giờ công lao động trực tiếp. Hệ số chi phí sản xuất chung khả biến đã xác định ( dựa vào số liệu của kỳ trước) là 20.000đ/ giờ. Tổng số chi phí sản xuất chung bất biến dự kiến phát sinh hàng quý là 151.500.000đ. Khấu hao tài sản cố định trích hàng quý là 50.000.000đ. Ta có:

Bảng 5:

## DỰ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT CHUNG

Năm 2004

CHỈ TIÊU	Các quý trong năm				CẢ NĂM
	1	2	3	4	
Tổng nhu cầu về thời gian LĐTT ( giờ)	8.400	10.400	11.600	10.000	40.400
Hệ số chi phí SX chung khả biến (trđ/h)	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02
Tổng số chi phí SX chung khả biến (trđ)	168	208	232	200	808
Tổng số chi phí SX chung bất biến (trđ)	151,5	151,5	151,5	151,5	606
Tổng số chi phí SX chung dự kiến (trđ)	319,5	359,5	383,5	351,5	1.414
<i>Trừ:</i> Khấu hao TSCĐ ( trđ)	50	50	50	50	200
Chi tiền mặt cho chi phí SX chung (trđ)	269,5	309,5	333,5	301,5	1.214

**7.3.6. Dự toán tồn kho thành phẩm cuối kỳ**

Sau khi hoàn tất tất cả các dự toán trên ta tập hợp lại để tính giá thành một đơn vị thành phẩm, trên cơ sở đó tính trị giá thành phẩm tồn kho cuối kỳ.

$$\text{Trị giá thành phẩm tồn kho cuối kỳ} = \frac{\text{Số lượng thành phẩm tồn kho cuối kỳ}}{\text{Số lượng thành phẩm}} \times \text{Giá thành đơn vị thành phẩm}$$

Căn cứ vào các số liệu dự toán ở trên về sản phẩm K của công ty A, dự toán thành phẩm tồn kho cuối kỳ được lập như sau:

Bảng 6: DỰ TOÁN TỒN KHO THÀNH PHẨM CUỐI KỲ

Sản phẩm K - Năm 2004

Chỉ tiêu	Số lượng	Chi phí	Tổng cộng
- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	5 kg	60.000đ/kg	300.000đ/ sp
- Chi phí nhân công trực tiếp	4 giờ	46.410đ/ h	185.640đ/sp
- Chi phí sản xuất chung	4 giờ	35.000đ/ h	140.000đ/ sp
Giá thành đơn vị thành phẩm			625.640đ/ sp
Trị giá thành phẩm tồn kho cuối kỳ	500 sp	625.640đ/ sp	312.820.000đ

Giải thích:

$$46.410đ = 39.000đ \times 119\%$$

Chi phí sản xuất chung tính cho 1 giờ công 35.000đ là gồm 2 bộ phận:

- Chi phí sản xuất chung khả biến 20.000đ/h
- Chi phí sản xuất chung bất biến tính cho 1 giờ:

$$606.000.000đ / 40.400 \text{ h} = 15.000đ/\text{h}.$$

### **7.3.7. Dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp**

Dự toán này sẽ bao gồm các khoản mục phát sinh ngoài sản xuất của kỳ kế hoạch. Dự toán có thể được lập từ nhiều dự toán nhỏ hơn hoặc được lập từ các dự toán cá nhân do những người có trách nhiệm trong khâu bán hàng và quản lý lập ra. Dự toán được lập cho từng khoản mục rồi tổng hợp lại.

Về nguyên tắc, chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp cũng gồm 2 bộ phận khả biến và bất biến, do đó lập dự toán đối với 2 loại chi phí này cũng giống như đối với chi phí sản xuất chung - đã trình bày ở phần trên.

*Ví dụ:* Công ty A phân bổ chi phí bán hàng và quản lý theo khối lượng sản phẩm tiêu thụ, đơn giá phân bổ phần khả biến 0,18 triệu đồng / sản phẩm. Các khoản chi phí bán hàng và quản lý bất biến bao gồm:

- Chi phí quảng cáo 400.000.000đ/ quý
- Chi phí nhân viên 350.000.000đ/ quý
- Chi phí bảo hiểm phát sinh quý 2: 19.000.000đ; quý 3: 377.500.000đ
- Thuế phải nộp phát sinh ở quý 4 là 181.500.000đ

Từ những tài liệu này, dự toán chi phí bán hàng và quản lý ở công ty A sẽ được lập như sau:



**Bảng 7: DỰ TOÁN CHI PHÍ BÁN HÀNG VÀ QUẢN LÝ DOANH NGHIỆP**

Năm 2004

CHỈ TIÊU	Các quý trong năm				Cả năm
	1	2	3	4	
Số lượng sản phẩm tiêu thụ dự kiến (sp)	2.000	2.500	3.000	2.500	10.000
Chi phí BH và QLDN khả biến (tr/ sp)	0,18	0,18	0,18	0,18	0,18
Tổng chi phí khả biến dự kiến( trđ)	360,0	450,0	540,0	450,0	1.800,0
Chi phí BH và QLDN bất biến ( trđ):	750,0	769,0	1.127,5	931,5	3.578,0
- Quảng cáo	400,0	400,0	400,0	400,0	1.600,0
- Chi phí nhân viên	350,0	350,0	350,0	350,0	1.400,0
- Bảo hiểm		19,0	377,5		396,5
- Thuế phải nộp				181,5	181,5
Tổng chi phí BH và QLDN dự kiến ( trđ)	1.110,0	1.219,0	1.667,5	1.381,5	5.378,0

Nếu có khấu hao thì cũng phải trừ ra để xác định nhu cầu về tiền trong dự toán tiền.

### **7.3.8. Dự toán tiền**

Dự toán này được lập căn cứ vào các dòng tiền thu vào và chi ra trên các dự toán bộ phận. Dự toán tiền gồm có các phần sau:

\* Phần thu: phần này phản ánh các khoản: số dư tiền đầu kỳ, số tiền thu do bán hàng và các khoản thu khác bằng tiền, trên cơ sở đó tính ra khả năng về tiền của doanh nghiệp.

\* Phần chi: phản ánh tất cả các khoản chi tiền như: chi mua nguyên vật liệu, chi trả lương lao động trực tiếp, chi bằng tiền phục vụ cho sản xuất chung, bán hàng và chi cho quản lý doanh nghiệp...Các số liệu này lấy trên các dự toán bộ phận đã được lập. Ngoài ra còn có các khoản chi bằng tiền khác như: chi nộp thuế, chi mua tài sản cố định, chi để chia lãi cổ phần...

\*Phần cân đối thu chi: so sánh tổng thu với tổng chi tiền, để xác định số thiếu hụt hoặc thừa tiền. Nếu thừa tiền, sau khi đảm bảo cho tồn quỹ cuối kỳ

theo yêu cầu kế hoạch, số còn lại sẽ dùng để trả bớt nợ vay cho ngân hàng ( cả gốc và lãi), đem gửi vào ngân hàng hoặc dùng để đầu tư tài chính... Còn nếu thiếu tiền thì phải vay thêm ngân hàng để đáp ứng nhu cầu tồn quỹ cuối kỳ. Như vậy, với phần cân đối thu - chi, dự toán này còn nêu kế hoạch sử dụng các khoản tiền dôi ra sau khi đã đảm bảo cho các nhu cầu chi tiêu thường xuyên.

Dự toán tiền được lập cho từng kỳ, nếu lập cho từng khoảng thời gian ngắn thì càng tiện lợi. Nhiều công ty lớn lập dự toán hàng tuần, thậm chí hàng ngày, nhưng phổ biến là lập dự toán hàng tháng, hàng quý.

*Ví dụ:* Công ty A có các thông tin liên quan đến tiền mặt như sau:

- Tồn quỹ đầu năm trên Bảng cân đối kế toán ngày 31/ 12/ 2003 là 425 triệu đ
- Yêu cầu tồn quỹ cuối mỗi quý 400 trđ
- Kế hoạch mua trang thiết bị quý 1: 300 trđ; quý 2: 200 trđ
- Thuế thu nhập doanh nghiệp được nộp vào cuối mỗi quý, theo kế hoạch tổng cộng trong năm là 2.400 trđ và được chia đều cho 4 quý.
- Dự kiến chia lãi cổ phần cho cổ đông 1.000 trđ mỗi quý

Từ những thông tin này và căn cứ vào các dự toán đã được lập ở trên, ta lập dự toán tiền cho công ty A như sau:

Bảng 8:

## DỰ TOÁN TIỀN

Năm 2004

Đơn vị: Triệu đ

Chỉ tiêu	Nguồn số liệu	Các quý				Cả năm
		1	2	3	4	
I. Tiền tồn đầu kỳ		425,000	400,000	400,000	400,000	425,000
II. Tiền thu vào trong kỳ:						
- Thu từ bán hàng	Bảng 1	3.700	4.700	5.700	5.300	19.400
Cộng khả năng tiền ( I + II)		4.125	5.100	6.100	5.700	19.825
III. Tiền chi ra trong kỳ:						
- Chi phí nguyên vật liệu TT	Bảng 3	582,0	718,5	823,5	799,5	2.923,5
- Chi phí nhân công trực tiếp	Bảng 4	389,844	482,664	538,356	464,1	1.874,964
- Chi phí sản xuất chung	Bảng 5	269,5	309,5	333,5	301,5	1.214
- Chi phí bán hàng và QLDN	Bảng 7	1.110,0	1.219,0	1.667,5	1.381,5	5.378,0
- Thuế thu nhập doanh nghiệp	Bảng 9	600	600	600	600	2.400
- Mua trang thiết bị		300	200			500
- Trả lãi cổ phần	Bảng 9	1.000	1.000	1.000	1.000	4.000
Cộng chi		4.251,344	4.529,664	4.962,856	4.546,600	18.290,464
IV. Cân đối thu và chi		(126,344)	570,336	1.137,144	1.153,400	1.534,536
- Nhu cầu cần vay trong kỳ		526,344				526,344
- Trả nợ vay			(170,336)	(356,008)		(526,344)
- Gửi ngân hàng				81,136	253,400	334,536
- Đầu tư tài chính				300,000	500,000	800,000
V. Tiền tồn cuối kỳ		400,000	400,000	400,000	400,000	400,000

**7.3.9. Dự toán các báo cáo tài chính****7.3.9.1. Dự toán kết quả hoạt động kinh doanh**

Dự toán này được soạn thảo từ các dự toán bộ phận ( từ bảng 1 đến bảng 8). Dự toán này nhằm xác định lợi nhuận dự kiến trong kỳ, nó là tiêu chuẩn để đánh giá hoạt động kinh doanh của đơn vị có hiệu quả hay không?

*Bảng 9:* DỰ TOÁN KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

Năm 2004

Đơn vị : Triệu đ

Chỉ tiêu	Nguồn số liệu	Số tiền
Doanh thu ( 10.000 sp x 2.000.000đ/ sp)	Bảng 1	20.000,000
Giá vốn hàng bán ( 10.000 sp x 625.640đ/ sp)	Bảng 6	6.256,400
Lợi nhuận gộp		13.743,600
<i>Trừ:</i> Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp	Bảng 7	5.378,000
Lợi nhuận hoạt động kinh doanh		8.365,600
Thuế thu nhập doanh nghiệp		2.400,000
Lợi nhuận sau thuế		5.965,600
Trả lãi cổ phần		4.000,000
Lợi nhuận còn lại chưa phân phối		1.965,600

### 7.3.9.2. Bảng cân đối kế toán dự toán

Bảng cân đối kế toán là bảng dùng để phản ánh toàn bộ tài sản của một đơn vị kinh tế tại một thời điểm nhất định. Mục đích của việc lập Bảng cân đối kế toán dự toán là nhằm xác định tình hình tài sản của doanh nghiệp vào thời điểm cuối năm kế hoạch. Dự toán này được lập trên cơ sở của Bảng cân đối kế toán cuối kỳ trước và các số liệu trên các dự toán có liên quan, như: dự toán tiền, dự toán tồn kho thành phẩm, dự toán kết quả kinh doanh...

Cho số liệu trên Bảng cân đối kế toán ngày 31/ 12/ 2003 của công ty A như sau:

Bảng 10:

## BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

Tại ngày 31 tháng 12 năm 2003

Đơn vị: Triệu đ

TÀI SẢN	SỐ TIỀN
<b>A. Tài sản lưu động và đầu tư ngắn hạn</b>	<b>1.635,256</b>
1. Tiền mặt	425,000
2. Phải thu của khách hàng	900,000
3. Nguyên vật liệu tồn kho	60,000
4. Thành phẩm tồn kho	250,256
<b>B. Tài sản cố định và đầu tư dài hạn</b>	<b>6.700,000</b>
1. Tài sản cố định hữu hình	6.500,000
- Nguyên giá	9.000,000
- Giá trị hao mòn lũy kế	( 2.500,000)
2. Góp vốn liên doanh	200,000
<b>TỔNG CỘNG TÀI SẢN</b>	<b>8.335,256</b>
<b>NGUỒN VỐN</b>	
<b>A. Nợ phải trả</b>	<b>270,256</b>
1. Phải trả cho người bán	258,000
2. Thuế phải nộp	12,256
<b>B. Nguồn vốn chủ sở hữu</b>	<b>8.065,000</b>
1. Nguồn vốn kinh doanh	7.325,000
2. Lợi nhuận chưa phân phối	740,000
<b>TỔNG CỘNG NGUỒN VỐN</b>	<b>8.335,256</b>

Căn cứ vào số liệu trên Bảng cân đối kế toán ngày 31/ 12/ 2003 và số liệu trên các dự toán bộ phận năm 2004, ta lập Bảng cân đối kế toán dự toán đến ngày 31/ 12/ 2004 của công ty A như sau:

Bảng 11:

## BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN DỰ TOÁN

Tại ngày 31 tháng 12 năm 2004

Đơn vị: Triệu đ

TÀI SẢN	Nguồn số liệu	SỐ TIỀN
<b>A. Tài sản lưu động và đầu tư ngắn hạn</b>		<b>2.613,356</b>
1. Tiền mặt	Bảng 8	400,000
2. Tiền gửi ngân hàng	Bảng 8	334,536
3. Phải thu của khách hàng	Bảng 1	1.500,000
4. Nguyên vật liệu tồn kho	Bảng 3	66,000
5. Thành phẩm tồn kho	Bảng 6	312,820
<b>B. Tài sản cố định và đầu tư dài hạn</b>		<b>7.800,000</b>
1. Tài sản cố định hữu hình		6.800,000
- Nguyên giá	Bảng 10,8	9.500,000
- Giá trị hao mòn lũy kế	Bảng 10,5	(2.700,000)
2. Góp vốn liên doanh	Bảng 10,8	1.000,000
<b>TỔNG CỘNG TÀI SẢN</b>		<b>10.413,356</b>
<b>NGUỒN VỐN</b>		
<b>A. Nợ phải trả</b>		<b>382,756</b>
1. Phải trả cho người bán	Bảng 3	370,500
2. Thuế phải nộp	Bảng 10	12,256
<b>B. Nguồn vốn chủ sở hữu</b>		<b>10.030,600</b>
1. Nguồn vốn kinh doanh	Bảng 10	7.325,000
2. Lợi nhuận chưa phân phối	Bảng 10, 9	2.705,600
<b>TỔNG CỘNG NGUỒN VỐN</b>		<b>10.413,356</b>

#### **7.4. Tóm tắt chương**

Lập ngân sách là công việc quan trọng của nhà quản lý để thực hiện chức năng hoạch định và kiểm tra của mình đối với hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

Khi nghiên cứu chương này, người học cần nắm được các nội dung cơ bản sau đây:

- Khái niệm về ngân sách, ngân sách sản xuất kinh doanh, ngân sách tài chính - để hiểu về vấn đề dự toán ngân sách của một tổ chức kinh doanh.
- Mục đích, yêu cầu, tác dụng của ngân sách sản xuất kinh doanh.
- Trình tự lập dự toán ngân sách và mối quan hệ giữa các dự toán bộ phận trong doanh nghiệp.
- Nắm được phương pháp lập các dự toán ngân sách bộ phận của doanh nghiệp.

## Chương 8

### CÁC QUYẾT ĐỊNH VỀ GIÁ

Quyết định về giá bán sản phẩm trong công ty là một trong những quyết định quan trọng nhất mà nhà quản lý phải thực hiện vì quyết định này có ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả cũng như hiệu quả kinh doanh cuối cùng của các công ty, doanh nghiệp.

Nội dung chủ yếu của chương này nhằm vào các vấn đề sau:

- Cách thức để định giá sản phẩm sản xuất hàng loạt.
- Cách thức để định giá sản phẩm sản xuất theo thời gian lao động và nguyên vật liệu sử dụng.
- Cách thức để định giá sản phẩm mới sản xuất.
- Cách thức để định giá sản phẩm đối với những đơn đặt hàng đặc biệt.

#### **8.1. Những nhân tố chủ yếu ảnh hưởng đến các quyết định về giá**

##### **8.1.1. Vai trò của chi phí trong các quyết định về giá**

Quyết định về giá bán là một quyết định rất quan trọng đối với các công ty, doanh nghiệp, bởi vì:

- Nó tác động trực tiếp đến số lượng sản phẩm tiêu thụ.
- điều khiển dòng vào của doanh thu.
- Ảnh hưởng đến kết quả cũng như hiệu quả kinh doanh cuối cùng của công ty.

Xác định chỉ tiêu giá bán dựa vào các tài liệu về chi phí là một vấn đề trọng yếu và thực chất, bởi vì:

- Chi phí là điểm khởi đầu để xác định giá bán. Nó là số liệu có thực, gợi ra phương hướng về một giá bán có thể chấp nhận được ( bù đắp được chi phí).
- Chi phí là giới hạn tối thiểu để xác định giá bán, để tránh tình trạng kinh doanh thua lỗ.

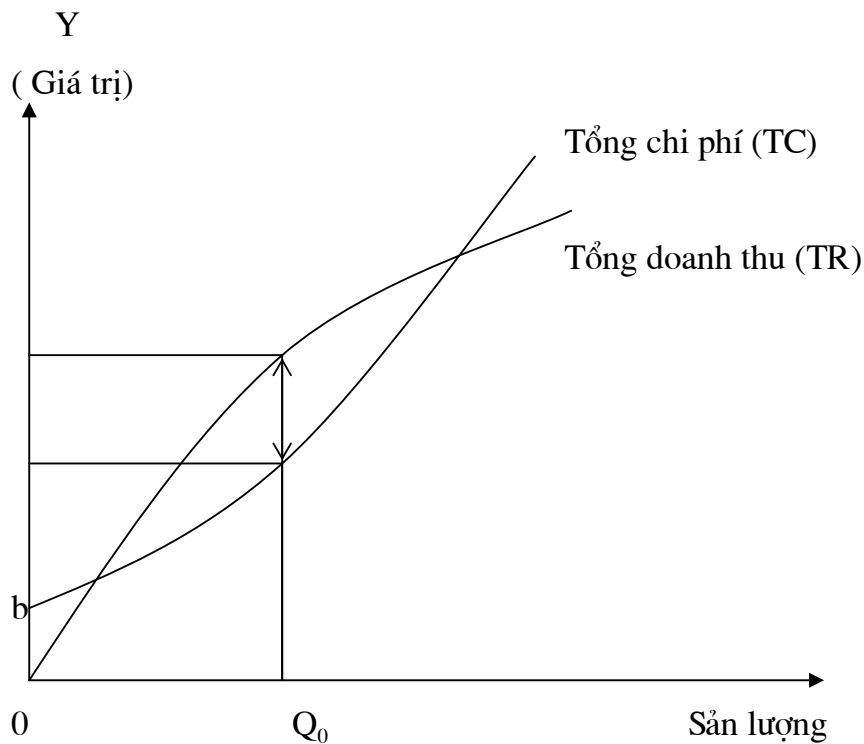


- Trong điều kiện sản xuất nhiều loại sản phẩm, thông thường khó có thể thực hiện được việc phân tích chi tiết về mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng - lợi nhuận ( CVP) thì việc tính giá bán dựa trên chi phí sẽ đáp ứng kịp thời cho các quyết định kinh doanh.

Chính vì vậy, kế toán quản trị phải thực hiện chức năng quan trọng của mình là cung cấp thông tin về chi phí một cách đầy đủ dưới dạng Báo cáo chi phí, phân tích chi phí... để hỗ trợ cho các quyết định về giá bán.

### **8.1.2. Đường biểu diễn của tổng doanh thu và tổng chi phí**

Theo lý thuyết kinh tế vi mô, giá bán tối ưu đối với một sản phẩm là giá bán làm cho phần chênh lệch giữa tổng doanh thu và tổng chi phí ở mức cao nhất. Thể hiện qua sơ đồ sau:



Giải thích:

- Đường tổng doanh thu ( TR) là một đường cong nghiêng dần về phía bên phải do đến một thời điểm nào đó công ty phải hạ giá bán trong khi tổng doanh thu tăng.

- Đường tổng chi phí (TC) là đường cong võng xuống nằm dưới đường doanh thu, không đi từ gốc tọa độ do có khoản chi phí cố định (b). Đường này cũng cho thấy khi  $TC < TR$  công ty vẫn có lãi, do đó, công ty có thể tận dụng công suất của máy móc thiết bị để sản xuất thêm.
- Tại mức sản lượng  $Q_0$ , chênh lệch giữa TR và TC là lớn nhất, tức lợi nhuận ở mức maximum.

Qua sơ đồ trên, chúng ta có thể kết luận như sau:

- $Q_0$  là sản lượng tối ưu để sản xuất và tiêu thụ sản phẩm.
- Tại  $Q_0$  khối lượng bán và giá bán là hợp lý nhất.
- Nếu  $Q_1 > Q_0$  ( $Q_1$  ở bên phải của  $Q_0$ ) tổng chi phí tăng nhanh hơn tổng doanh thu, do đó lợi nhuận sẽ giảm.
- Nếu  $Q_1 < Q_0$  ( $Q_1$  ở bên trái của  $Q_0$ ) tổng doanh thu tăng nhanh hơn tổng chi phí, công ty nên tận dụng năng lực sản xuất nâng cao sản lượng để nhanh chóng đạt mức  $Q_0$ .

## **8.2. Xác định giá bán của các sản phẩm sản xuất hàng loạt**

Sản phẩm sản xuất hàng loạt là những sản phẩm được sản xuất với khối lượng lớn để bán cho khách hàng trong hoạt động kinh doanh hàng ngày.

Trong quá trình định giá cho các sản phẩm sản xuất hàng loạt, tất cả các chi phí đều thích hợp cho việc định giá nhưng phải được cân nhắc kỹ lưỡng dựa trên nguyên tắc: Giá bán phải luôn đủ để bù đắp tất cả các khoản chi phí đã bỏ ra và đảm bảo đạt được mục tiêu về lợi nhuận lâu dài; tất cả các khoản chi phí sản xuất khả biến, bất biến, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp đều phải được tính tới khi xác định giá bán sản phẩm.

### **8.2.1. Phương pháp xác định giá bán**

Phương pháp thông dụng nhất để xác định giá bán của sản phẩm sản xuất hàng loạt là xác định phân chi phí nền, sau đó cộng thêm một số tiền tăng thêm.

Có 2 phương pháp nhỏ là phương pháp toàn bộ và phương pháp trực tiếp.

### 8.2.1.1. Phương pháp toàn bộ

Theo phương pháp này, người ta phân loại chi phí theo chức năng hoạt động. Giá bán của sản phẩm được xác định như sau:

$$\text{Giá bán sản phẩm} = \text{Chi phí nền} + \text{Số tiền tăng thêm}$$

Chi phí nền là chi phí để sản xuất ra một sản phẩm, bao gồm: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

Số tiền tăng thêm phải đủ để bù đắp chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp đồng thời phải đảm bảo cho công ty có một mức hoàn vốn thỏa đáng.

$$\text{Số tiền tăng thêm} = \text{Chi phí nền} \times \text{Tỷ lệ \% số tiền tăng thêm}$$

Để xác định số tiền tăng thêm, ngoài số lượng chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp, công ty phải xác định một tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI) mà công ty mong muốn đạt được.

$$\text{Tỷ lệ số tiền tăng thêm} = \frac{\text{Chi phí bán hàng} + \text{Chi phí quản lý DN} + \text{Mức hoàn vốn hợp lý}}{\text{Tổng chi phí nền}} \times 100\%$$

#### Ví dụ:

Công ty X sản xuất hàng loạt sản phẩm A. Có tài liệu sau: (Đơn vị 1000đ)

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp cho 1 SP: 30
- Chi phí nhân công trực tiếp cho 1 SP: 2
- Chi phí sản xuất chung khả biến cho 1 SP: 4
- Chi phí sản xuất chung bất biến 1 năm: 250.000 (tính cho 1SP: 5)
- Chi phí bán hàng và quản lý khả biến 1SP: 9
- Chi phí bán hàng và quản lý bất biến 1 năm: 100.000

Giả sử công ty đã đầu tư 5.000.000 để tiến hành sản xuất và bán 50.000 sản phẩm A/ năm. Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI) mong muốn của công ty là 20%.

Trong điều kiện trên, xác định giá bán sản phẩm A như sau:

Chi phí nền cho 1 sản phẩm A:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:	30	
- Chi phí nhân công trực tiếp:		2
- Chi phí sản xuất chung khả biến và bất biến:	9	
=> Chi phí nền cho 1 sản phẩm A:	<hr/>	41

Xác định số tiền tăng thêm:

$$\text{Tỷ lệ số tiền tăng thêm} = \frac{450.000 + 100.000 + (5.000.000 \times 20\%)}{41 \times 50.000 \text{ SP}} = 75,61\%$$

$$\text{Số tiền tăng thêm cho 1 sản phẩm A: } 41 \times 75,61\% = 31$$

⇒ Lập phiếu định giá bán cho 1 sản phẩm A:

- Chi phí nền:	
+ Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:	30
+ Chi phí nhân công trực tiếp:	2
+ Chi phí sản xuất chung:	<hr/>
Cộng chi phí nền:	41
- Số tiền tăng thêm:	31
- Giá bán:	<hr/>
	72

*8.2.1.2. Phương pháp trực tiếp (đảm phí)*

Theo phương pháp này, người ta phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí. Giá bán của 1 sản phẩm được xác định như sau:

$$\text{Giá bán sản phẩm} = \text{Chi phí nền} + \text{Số tiền tăng thêm}$$

Theo cả 2 phương pháp, công thức xác định giá bán sản phẩm thì đều giống nhau, nhưng khái niệm về chi phí nền và cách xác định số tiền tăng thêm khác nhau.

Theo phương pháp trực tiếp (hay còn gọi là phương pháp đảm phí), chi phí nền là toàn bộ biến phí để sản xuất và tiêu thụ một sản phẩm, bao gồm: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, biến phí sản xuất chung, biến phí bán hàng và biến phí quản lý doanh nghiệp.

Số tiền tăng thêm phải đủ để bù đắp định phí sản xuất chung, định phí bán hàng, định phí quản lý doanh nghiệp đồng thời phải đảm bảo cho công ty có một mức hoàn vốn thoả đáng.

$$\text{Số tiền tăng thêm} = \text{Chi phí nền} \times \text{Tỷ lệ \% số tiền tăng thêm}$$

Để xác định số tiền tăng thêm, ngoài số lượng chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp, công ty phải xác định một tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI) mà công ty mong muốn đạt được.

$$\text{Tỷ lệ số tiền tăng thêm} = \frac{\text{Tổng chi phí bất biến} + \text{Mức hoàn vốn hợp lý}}{\text{Tổng chi phí nền}} \times 100\%$$

Vẫn ví dụ trên, theo phương pháp này, ta xác định giá bán sản phẩm A như sau:

Chi phí nền cho 1 sản phẩm A:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:	30
- Chi phí nhân công trực tiếp:	2
- Chi phí sản xuất chung khả biến :	4
- Chi phí bán hàng và quản lý khả biến:	<u>9</u>
=> Chi phí nền cho 1 sản phẩm A:	45

Xác định số tiền tăng thêm:

$$\text{Tỷ lệ số tiền tăng thêm} = \frac{250.000 + 100.000 + (5.000.000 \times 20\%)}{45 \times 50.000 \text{ SP}} = 60\%$$

$$\text{Số tiền tăng thêm cho 1 sản phẩm A: } 45 \times 60\% = 27$$

⇒ Lập phiếu định giá bán cho 1 sản phẩm A:

- Chi phí nền:

+ Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:	30
+ Chi phí nhân công trực tiếp:	2
+ Chi phí sản xuất chung khả biến:	4
+ Chi phí bán hàng và quản lý khả biến:	<u>9</u>
Cộng chi phí nền:	45

- Số tiền tăng thêm:	<u>27</u>
- Giá bán:	72

### **8.2.2. Điều chỉnh giá bán trên thị trường**

Xác định giá bán theo 2 phương pháp nói trên là căn cứ vào chi phí cá biệt, mức độ hoàn vốn theo ý muốn chủ quan của công ty và không tính đến mối quan hệ giữa giá bán với sản lượng tiêu thụ. Chính vì vậy, nếu áp dụng các phương pháp trên một cách cứng nhắc thì có thể công ty không đạt được lợi nhuận mong muốn vì có thể xảy ra các tình huống như:

- Công ty không bán được sản phẩm vì giá bán quá cao.
- Doanh thu thấp do giá bán thấp...

Giá bán được xác định như trên chỉ là một căn cứ quan trọng để xem xét và quyết định giá bán. Ngoài ra, công ty còn phải căn cứ vào tình hình thị trường về cạnh tranh, quan hệ cung - cầu, thế mạnh và chiến lược phát triển của công ty... mà điều chỉnh giá bán sao cho thích hợp để bán được sản phẩm và thu được lợi nhuận thoả đáng. Ví dụ:

- Công ty có thế mạnh trong cạnh tranh thì có thể điều chỉnh tăng giá bán.
- Công ty muốn hoàn vốn nhanh thì phải điều chỉnh giảm giá để kích thích tiêu thụ, tăng vòng quay vốn...
- Nếu sản phẩm của doanh nghiệp có chu kỳ sống ngắn ( như các sản phẩm của ngành công nghiệp thời trang), nhanh lỗi thời ( như sản phẩm điện tử)... thường điều chỉnh tăng giá bán.
- Nếu là sản phẩm thông dụng phục vụ cho nhu cầu sống của các tầng lớp dân cư thì nên điều chỉnh giảm giá...

### **8.3. Xác định giá bán sản phẩm theo thời gian lao động và nguyên vật liệu sử dụng**

Đây là phương pháp xác định giá bán của sản phẩm trong các ngành kinh doanh dịch vụ, như: dịch vụ truyền hình, sửa chữa, tư vấn... Theo phương pháp này, việc xác định giá bán dựa trên hai cơ sở:

- Căn cứ vào thời gian lao động trực tiếp.
- Căn cứ trên số nguyên vật liệu đã sử dụng.

Giá của thời gian lao động thường được xác định theo giá của 1 giờ công lao động trực tiếp.

$$\begin{array}{l} \text{Giá 1 giờ} \\ \text{công lao} \\ \text{động trực tiếp} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Lương và phụ cấp} \\ \text{luơng của nhân công} \\ \text{TT tính trên 1 giờ LĐ} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Chi phí bán hàng} \\ \text{và chi phí QLDN} \\ \text{tính trên 1 giờ LĐ} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Lợi nhuận mong} \\ \text{muốn tính trên 1} \\ \text{giờ lao động} \end{array}$$

Giá của nguyên vật liệu được tính theo công thức:

$$\begin{array}{l} \text{Giá của nguyên} \\ \text{vật liệu sử dụng} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Trị giá nguyên vật liệu} \\ \text{tính theo hoá đơn} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Phụ phí nguyên} \\ \text{vật liệu} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{Phụ phí nguyên} \\ \text{vật liệu} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Trị giá nguyên vật liệu} \\ \text{tính theo hoá đơn} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ phụ phí} \\ \text{nguyên vật liệu} \end{array}$$

Phụ phí nguyên vật liệu phải được tính sao cho bù đắp được toàn bộ chi phí đã bỏ ra để quản lý nguyên vật liệu đưa vào kinh doanh, như: chi phí bảo quản, tồn trữ, quản lý... và đảm bảo có được một khoản lợi tức hợp lý cho việc sử dụng nguyên vật liệu. Tỷ lệ phụ phí thông thường khoảng từ 30 đến 50% trị giá nguyên vật liệu theo hoá đơn.

#### Ví dụ:

Tại một công ty cung ứng dịch vụ sửa chữa xe hơi có 30 công nhân sửa chữa, làm việc 40 giờ / tuần và 50 tuần/ năm. Công ty dự kiến sẽ đạt được 10.000đ/ 1giờ công sửa chữa và 15% lợi nhuận trên giá trị phụ tùng đưa ra sử dụng. Tổng giá trị nguyên vật liệu dự kiến đưa ra sử dụng trong năm là 1,2 tỷ đồng. Công ty dự kiến các chi phí trong năm kế hoạch như sau:

( Bảng trang bên - Đơn vị 1000đ)

Các khoản mục chi phí	Dịch vụ sửa chữa	Kinh doanh phụ tùng
1. Lương công nhân sửa chữa	900.000	
2. Lương quản lý dịch vụ sửa chữa	120.000	
3. Lương quản lý phụ tùng		108.000
4. Lương nhân viên văn phòng	50.000	42.000
5. Trích 19% theo lương	203.300	28.500
6. Chi phí phục vụ	90.000	81.500
7. Khấu hao tài sản cố định	270.000	100.000
8. Chi phí khác	61.700	

Trước hết, cần phải tính giá của 1 giờ công lao động và tỷ lệ phụ phí nguyên vật liệu theo dự toán.

Tổng số giờ công LĐTT trong năm = 30 CN x 40h/ tuần x 50 tuần/năm = 60.000 giờ công.

Bảng tính giá 1 giờ công lao động và tỷ lệ phụ phí nguyên vật liệu theo dự toán ( Bảng trang bên - Đơn vị 1000đ)



Chỉ tiêu	Chi phí của dịch vụ sửa chữa tính theo thời gian lao động		Phụ phí nguyên vật liệu	
	Chi phí dịch vụ sửa chữa tính cho 60.000 giờ công	Tính cho 1 giờ công	Phụ phí	% phụ phí
Lương công nhân sửa chữa	900.000			
Trích 19% theo lương	171.000			
<i>Cộng:</i>	<i>1.071.000</i>	<i>17,85</i>		
Lương quản lý sửa chữa	120.000			
Lương quản lý phụ tùng			108.000	
Lương nhân viên văn phòng	50.000		42.000	
Trích 19% theo lương	32.300		28.500	
Chi phí phục vụ	90.000		81.500	
Khấu hao tài sản cố định	270.000		100.000	
Chi phí khác	61.700			
<i>Cộng:</i>	<i>624.000</i>	<i>10,40</i>	<i>360.000</i>	<i>30%</i>
Lợi nhuận mong muốn				
- <i>Dịch vụ sửa chữa</i>	<i>600.000</i>	<i>10,00</i>		
- <i>Phụ tùng( 15%<math>\times</math>1.200.000)</i>			<i>180.000</i>	<i>15%</i>
<b>Tổng cộng:</b>	<b>2.295.000</b>	<b>38,25</b>	<b>540.000</b>	<b>45%</b>

Giả sử, trong thực tế phát sinh một công việc sửa chữa, cần:

- 10 giờ công lao động trực tiếp
- 1.500.000đ tiền phụ tùng thay thế

Theo lý thuyết trên, tiến hành xác định giá của công việc sửa chữa này như sau:

Dựa vào Bảng tính giá 1 giờ công sửa chữa và tỷ lệ phụ phí nguyên vật liệu theo dự toán, ta xác định được giá của một công việc sửa chữa cụ thể này.

Giá của thời gian lao động trực tiếp:  $10 \text{ h} \times 38.250\text{đ} = 382.000\text{đ}$

Giá của nguyên vật liệu sử dụng:

+ Giá nguyên vật liệu ( phụ tùng) ghi trên hoá đơn: 1.500.000đ

+ Phụ phí nguyên vật liệu:  $45\% \times 1.500.000\text{đ} = 675.000\text{đ}$

Tổng cộng giá của công việc sửa chữa: 2.557.500đ

#### **8.4. Xác định giá bán các sản phẩm mới**

Công ty có sản phẩm mới đưa vào sản xuất lần đầu và chuẩn bị đưa ra thị trường tiêu thụ là một công việc không đơn giản. Bởi vì:

- Nếu loại sản phẩm này chưa xuất hiện trên thị trường thì liệu có được người tiêu dùng chấp nhận hay không? Đó là câu hỏi chưa có câu trả lời chắc chắn.
- Nếu trên thị trường đã xuất hiện các loại sản phẩm tương tự thì sản phẩm mới sản xuất của công ty có khả năng thay thế các sản phẩm đã có sẵn trên thị trường, hoặc có cạnh tranh được hay không - cũng là điều chưa chắc chắn...

Để giảm bớt những điều không chắc chắn nói trên đồng thời có cơ sở đưa ra các quyết định về giá bán sản phẩm mới, nhiều công ty đã sử dụng phương pháp *thực nghiệm tiếp thị* với các chiến lược định giá khác nhau.

##### **8.4.1. Thực nghiệm tiếp thị sản phẩm mới**

Phương pháp này đã đưa lại thành công cho nhiều doanh nghiệp bằng cách thu thập được nhiều loại số liệu có liên quan đến các quyết định về giá sản phẩm mới. Cách làm như sau:

- Tiến hành giới thiệu sản phẩm mới tại các vùng đã lựa chọn.
- Cùng một loại sản phẩm nhưng sẽ giới thiệu tại các vùng khác nhau với các mức giá khác nhau.

Sau quá trình này, doanh nghiệp sẽ thu thập được tình hình cạnh tranh đối với sản phẩm mới; mối quan hệ giữa khối lượng bán với giá bán; quan hệ giữa giá bán - khối lượng - lợi nhuận... trên cơ sở đó, sẽ chọn được một giá bán hợp lý nhất. Đồng thời, cũng qua quá trình này, doanh nghiệp sẽ thấy được sai lầm khi đánh giá chủ quan về sản phẩm mới của doanh nghiệp.

#### **8.4.2. Các chiến lược định giá sản phẩm mới**

##### **8.4.2.1. Chiến lược định giá thoáng**

Nội dung quan trọng của chiến lược định giá thoáng là việc lập giá bán sản phẩm mới ban đầu khá cao, sau đó khi thị trường được mở rộng thì sẽ giảm dần giá bán theo thời gian. Mục đích của chiến lược định giá này là làm tăng tối đa lợi nhuận ngắn hạn.

Chiến lược này có ưu điểm:

- Bù đắp được những khoản chi phí phát sinh ngoài dự tính trong sản xuất và tiếp thị sản phẩm mới.
- Tạo thuận lợi để sản phẩm mới được chấp nhận trên một thị trường rộng. Việc giảm dần giá bán tạo tâm lý dễ chấp nhận hơn đối với người tiêu dùng và công ty có thể yên tâm với việc giảm giá vì đã tạo ra được một khoảng an toàn để trang trải chi phí.
- Việc giảm dần giá bán của sản phẩm mới theo thời gian sẽ làm tăng sức cạnh tranh cho sản phẩm và cũng theo quá trình giảm giá thì thị trường cũng ngày càng được mở rộng hơn.

##### **8.4.2.2. Chiến lược định giá thông dụng**

Nội dung quan trọng của chiến lược định giá này là việc lập giá bán sản phẩm mới ban đầu thấp - nhằm mục đích tạo được sự chấp nhận nhanh chóng của thị trường đối với sản phẩm mới. Sau đó, khi sản phẩm mới đã có chỗ đứng trên thị trường và chi phí phát sinh tăng cao hơn dự kiến thì công ty sẽ tăng giá bán.

Ưu điểm của chiến lược này thể hiện ở chỗ: vì sản phẩm được định giá thấp nên khối lượng tiêu thụ tăng và doanh nghiệp sẽ tạo được một vị trí tốt cho sản phẩm trên thị trường một cách lâu dài. Tuy nhiên, nhược điểm của chiến lược định giá này là công ty phải hy sinh phần lợi nhuận ngắn hạn. Ngoài ra, giá bán sản phẩm thấp quá có thể gây nghi ngờ cho người tiêu dùng về công dụng của sản phẩm. Và sau này, nếu chi phí phát sinh cao, doanh nghiệp phải tăng giá bán thì sẽ gây bất lợi cho sản phẩm trên thị trường.

### 8.5. Định giá trong các trường hợp đặc biệt

Việc định giá bán đối với các sản phẩm sản xuất hàng loạt không phải trong trường hợp nào cũng giống nhau - mà có một số trường hợp đặc biệt, cần phải xử lý đặc biệt. Sau đây là một số trường hợp đặc biệt đó:

- Doanh nghiệp nhận được đơn đặt hàng với số lượng lớn và khách hàng chỉ mua một lần với giá đặc biệt ( giá ưu đãi).
- Doanh nghiệp nhận được đơn đặt hàng bổ sung khi doanh nghiệp vẫn còn khả năng tiềm tàng chưa được khai thác hết.
- Doanh nghiệp phải cạnh tranh trong đấu thầu cung cấp sản phẩm.
- Doanh nghiệp hoạt động trong điều kiện khó khăn, buộc phải giảm giá bán...

Để xác định giá bán trong các trường hợp đặc biệt nói trên, người ta cũng thường dùng hai phương pháp tính: phương pháp toàn bộ và phương pháp đảm phí. Sau đây là ví dụ về hai phương pháp này:

Công ty Y đang có năng lực sản xuất nhàn dỗi , nhận được một Đơn đặt hàng đặc biệt mua 10.000 sản phẩm với giá 19.000đ/ sản phẩm.

Phiếu tính giá được lập theo 2 cách tính giá như sau: ( Đơn vị 1000đ)

Cách tính toàn bộ		Cách tính đảm phí	
Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:	6	Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:	6
Chi phí nhân công trực tiếp:	7	Chi phí nhân công trực tiếp:	7
Chi phí sản xuất chung:	7	Biến phí sản xuất chung:	2

Tổng chi phí sản xuất:	20	Biến phí bán hàng và quản lý:	1
Số tiền tăng thêm ( 20%):	4	Tổng chi phí khả biến:	16
		Số tiền tăng thêm ( 50%):	8
Giá bán:	24	Giá bán:	24

So sánh 2 cách tính này để thấy ưu, nhược điểm của chúng như sau:

Với cách tính toàn bộ:

Doanh thu: 10.000 SP x 19.000đ = 190.000.000đ

Tổng chi phí: 10.000 SP x 20.000đ = 200.000.000đ

Doanh thu so với chi phí thì doanh nghiệp đã bị lỗ 10.000.000đ. Theo đây, để quyết định giá bán sản phẩm, doanh nghiệp không có thêm các thông tin để cân nhắc trong trường hợp doanh nghiệp đang có năng lực sản xuất nhàn dỗi.

Với cách tính đảm phí ( trực tiếp):

Doanh thu: 10.000 SP x 19.000đ = 190.000.000đ

Tổng chi phí khả biến: 10.000 SP x 16.000đ = 160.000.000đ

Như vậy, số dư đảm phí thu được từ đơn đặt hàng này là 30.000.000đ. Do năng lực sản xuất dư thừa nên định phí không cần tăng thêm và đã được bù đắp hết nên lợi nhuận thu được từ đơn đặt hàng này cũng là 30.000.000đ. Vậy, công ty nên chấp nhận đơn đặt hàng này.

Ưu điểm của cách tính đảm phí:

- Cung cấp cho người định giá nhiều thông tin chi tiết hơn để cân nhắc trước khi quyết định giá.
- Phân tích được mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng - lợi nhuận ( CVP).
- Cung cấp thông tin theo một sườn linh hoạt hơn giúp cho việc định giá nhanh chóng.

Mẫu tổng quát về cách tính đảm phí để định giá như sau:

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	xx
Chi phí nhân công trực tiếp	xx
Biến phí sản xuất chung	xx

Biến phí bán hàng và quản lý	xx	} Phạm vi linh động
Tổng chi phí khả biến	<u>xxx (nền)</u>	
Số tiền tăng thêm	xx	
Giá bán sản phẩm:	<u>xxx (đỉnh)</u>	

Theo mẫu tổng quát về cách tính đảm phí để định giá sản phẩm này, ta thấy:

- 1, Giá bán sản phẩm có thể được xác định trong phạm vi từ nền đến đỉnh.
- 2, Giá bán tại đỉnh là giá bán mà nhà quản lý mong muốn đạt được và cần thiết phải đạt được đối với những sản phẩm bán về lâu dài.
- 3, Nhà quản lý có thể linh động trong việc xác định giá bán sản phẩm mà giới hạn thấp nhất là nền của các chi phí khả biến trong một số trường hợp sau:

- *Công ty có năng lực sản xuất nhàn rỗi:* Công ty đã đầu tư lớn cho sản xuất nhưng chưa khai thác hết để tăng doanh thu với giá bán chính thức. Việc nhận thêm đơn đặt hàng đặc biệt đối với sản phẩm mà công ty đang sản xuất cho những khách hàng đặc biệt hoặc nhận những đơn đặt hàng mà công ty chưa sản xuất bao giờ nhưng có thể tận dụng năng lực sản xuất đã có để thực hiện. Nếu giá nhận được từ những đơn đặt hàng này lớn hơn tổng chi phí khả biến thì đơn đặt hàng sẽ được chấp nhận.
- *Công ty hoạt động trong điều kiện khó khăn:* Khi thị trường trở nên bất lợi, nhu cầu tiêu thụ sản phẩm giảm và cạnh tranh gay gắt,...buộc các doanh nghiệp phải giảm giá bán. Trong điều kiện này, bất kỳ một khoản đảm phí nào thu được để bù đắp chi phí bất biến cũng đều tốt hơn là phải ngưng toàn bộ hoạt động.
- *Công ty hoạt động trong điều kiện cạnh tranh đấu thầu:* Để thắng thầu, công ty có thể linh hoạt hạ bớt giá trong các tình huống cạnh tranh. Về nguyên tắc, giá bỏ thầu nằm trong phạm vi linh động. Khi giá bỏ thầu nằm trong phạm vi linh động - là công ty đã có thể có một số dư đảm phí

khiêm tốn, cộng với sự quay vòng vốn nhanh vẫn có thể đem lại hiệu quả cao cho quá trình sinh lợi. Dù chi phí bất biến của công ty cao, số dư đảm phí không bù đắp được chi phí bất biến - công ty sẽ bị lỗ; nhưng việc nhận được hợp đồng vẫn thoả đáng hơn là ngừng hoạt động. Vì công ty đã đầu tư tài sản cố định cho sản xuất rồi, có hoạt động thì sẽ có điều kiện để hạn chế hao mòn vô hình của các khoản đầu tư; hơn nữa lại tạo được công ăn việc làm cho người lao động...

### **8.6. Tóm tắt chương**

Sau khi nghiên cứu chương này người học có thể thấy được việc quyết định giá bán sản phẩm của công ty là một trong những quyết định quan trọng nhất mà nhà quản lý phải thực hiện, vì nó ảnh hưởng đến kết quả cuối cùng của công ty.

Trên cơ sở nhận thức các nhân tố chủ yếu ảnh hưởng đến các quyết định về giá bán sản phẩm, người học cần nắm được các nội dung cơ bản sau đây:

- Cách thức xác định giá bán của các sản phẩm sản xuất hàng loạt.
- Phương pháp xác định giá bán sản phẩm theo thời gian lao động và nguyên vật liệu sử dụng ( xác định giá của các dịch vụ cung ứng cho khách hàng).
- Cách thức để định giá đối với sản phẩm mới.
- Cách thức để định giá sản phẩm đối với các đơn đặt hàng đặc biệt.

## Chương 9

# THÔNG TIN THÍCH HỢP CHO VIỆC RA QUYẾT ĐỊNH NGẮN HẠN

Để ra quyết định kinh doanh của doanh nghiệp, các nhà quản trị phải đứng trước sự lựa chọn từ nhiều phương án khác nhau - mỗi phương án là một tình huống, có số loại, số lượng khoản mục chi phí và thu nhập khác nhau. Chúng đều là thông tin của kế toán, trong đó, có các thông tin thích hợp và có các thông tin không thích hợp. Để ra quyết định nhanh chóng thì nhà quản trị cần phải loại bỏ các thông tin không thích hợp cho việc ra quyết định và nguyên tắc là phải dựa vào các thông tin về chi phí đầu tư để đạt được các lợi ích kinh tế cao nhất.

Mục tiêu của chương này là cung cấp một số công cụ và giới thiệu cách vận dụng chúng trong các tình huống khác nhau để ra quyết định ngắn hạn.

### **9.1. Khái niệm và tiêu chuẩn lựa chọn quyết định ngắn hạn**

#### ***9.1.1. Khái niệm quyết định ngắn hạn***

Ra quyết định là một trong những chức năng cơ bản nhất của người quản lý. Nhà quản lý luôn luôn phải đặt ra các câu hỏi và tự trả lời, đại loại như: Nên tiếp tục sản xuất những sản phẩm nào? Lựa chọn sản phẩm nào để tiêu thụ trên thị trường này? Giá bán bao nhiêu để có lãi... Tóm lại, ra quyết định là một nhiệm vụ khó khăn và phức tạp, đòi hỏi nhà quản lý phải tập hợp nhiều loại thông tin và biết cách lựa chọn các thông tin thích hợp cho việc ra quyết định.

Quyết định ngắn hạn là quyết định kinh doanh mà thời gian hiệu lực, thời gian ảnh hưởng và thực thi của nó thường dưới một năm hoặc ngắn hơn một chu kỳ kinh doanh thông thường của doanh nghiệp, như:

- Quyết định về sự tồn tại hay loại bỏ một bộ phận kinh doanh trong kỳ kế hoạch.



- Quyết định phương án tự sản xuất hay mua ngoài nguyên liệu, sản phẩm.

- Quyết định bán ra ngoài các bán thành phẩm hay tiếp tục chế biến thành thành phẩm rồi mới bán...

Quyết định ngắn hạn có các đặc điểm sau:

- Mọi tình huống trong quyết định ngắn hạn chủ yếu ảnh hưởng đến thu nhập trong thời gian ngắn của doanh nghiệp. Chính vì vậy, mọi phương án khi đem ra lựa chọn đều tính đến khoản lợi nhuận mà doanh nghiệp sẽ thu được trong vòng một năm, tất nhiên phương án nào cho lợi nhuận cao nhất sẽ được nhà quản lý lựa chọn để ra quyết định.

- Mọi tình huống của quyết định ngắn hạn chủ yếu là vấn đề sử dụng năng lực sản xuất hiện thời của doanh nghiệp – không cần thiết phải đầu tư, mua sắm thêm các loại tài sản cố định để tăng thêm năng lực hoạt động.

### ***9.1.2. Tiêu chuẩn lựa chọn quyết định ngắn hạn***

Trong quá trình kinh doanh, có nhiều phương án để nhà quản trị lựa chọn, nhưng chọn phương án nào là phải dựa vào 2 tiêu chuẩn sau đây:

- Hiệu quả về mặt kinh tế.
- Phù hợp với các điều kiện kinh doanh của doanh nghiệp.

Các quyết định quản lý đều có đặc điểm là chúng chi phối các hành động trong tương lai chứ không thể tác động ngược lại với những sự kiện đã diễn ra trong quá khứ. Mặt khác, tiêu chuẩn kinh tế để ra quyết định là lựa chọn phương án nào sẽ mang lại thu nhập cao nhất ( hoặc lỗ ít nhất ) cho doanh nghiệp.

Cần chú ý các vấn đề sau:

- Thông tin thích hợp cho việc ra quyết định là các khoản thu và chi ước tính theo từng phương án. Cụ thể là xem xét các khoản thu, chi chênh lệch hay còn gọi là các khoản thu nhập tăng thêm và chi phí tăng thêm.
- Các khoản thu, chi có sẵn trong các phương án, hay nói cách khác, các khoản đã thu và đã chi là những thông tin không thích hợp cho việc xem

xét, quyết định. Nó chỉ có ý nghĩa là căn cứ để dự đoán các khoản thu, chi cho tương lai.

## **9.2. Phân tích thông tin thích hợp cho việc ra quyết định ngắn hạn**

### **9.2.1. Phân tích thông tin thích hợp**

Thông tin thích hợp là những thông tin phải đạt hai tiêu chuẩn cơ bản sau đây:

- Thông tin đó phải liên quan đến tương lai của doanh nghiệp.
- Thông tin đó phải có sự khác biệt giữa các phương án đang xem xét và lựa chọn để ra quyết định ngắn hạn.

Quá trình phân tích các thông tin thích hợp đối với việc ra quyết định gồm 4 bước sau:

- *Bước 1:* Tập hợp tất cả các thông tin về các khoản thu và chi có liên quan đến từng phương án được xem xét.
- *Bước 2:* Loại bỏ các khoản chi phí chìm - là những khoản chi phí không thể tránh được ở mọi phương án đầu tư.
- *Bước 3:* Loại bỏ các khoản thu và các khoản chi giống nhau ở các phương án.
- *Bước 4:* Những thông tin còn lại sau khi loại bỏ ở bước 2, bước 3 là những thông tin thích hợp cho việc lựa chọn quyết định. Chúng sẽ được nghiên cứu, phân tích để lựa chọn phương án.

Tóm lại: Những khoản thu, chi khác biệt giữa các phương án là những thông tin thích hợp với việc lựa chọn để ra các quyết định ngắn hạn trong kinh doanh. Mặt khác, thông tin thích hợp trong trường hợp này, có thể, lại là thông tin không thích hợp trong các trường hợp khác. Và ngược lại.

### **9.2.2. Các thông tin không thích hợp với việc ra quyết định ngắn hạn**

**a, Chi phí chìm ( chi phí ẩn, chi phí lặn) không phải là thông tin thích hợp đối với việc ra quyết định ngắn hạn**

Chi phí chìm là loại chi phí đã chi ra trong quá khứ - không thể thay đổi được dù chọn phương án nào. Chúng không phải là chi phí thích hợp vì chúng không có tính chênh lệch.

Sau đây là một số ví dụ:

Ví dụ về chi phí chìm: Khi lựa chọn thay thế tài sản cố định cũ bằng tài sản cố định khác thì chi phí khấu hao tài sản cố định cũ là một khoản chi phí chìm, không thích hợp đối với quyết định này. Vì chi phí khấu hao tài sản cố định cũ là chi phí lịch sử, đã phát sinh trong sổ sách kế toán trong một số năm đã sử dụng tài sản cố định cũ này. Bây giờ, dù thay thế hay không thay thế tài sản cố định khác thì khoản tiền khấu hao lũy kế này cũng không thay đổi.

Ví dụ về phân tích thông tin thích hợp trong quá trình lựa chọn ra quyết định kinh doanh:

Công ty đang có phương án mua máy mới để thay thế máy cũ đang sử dụng. Các tài liệu có liên quan như sau: (Đơn vị 1.000.000đ)

Máy cũ đang sử dụng		Máy mới dự kiến mua	
- Nguyên giá	50	- Nguyên giá	60
- Giá trị còn lại	40	- Chi phí hoạt động hàng năm	28
- Giá bán hiện tại	20	- Doanh thu hàng năm	100
- Chi phí hoạt động hàng năm	40		
- Doanh thu hàng năm	100		

Giả sử, cả 2 máy này đều có thời hạn sử dụng 4 năm nữa và sau 4 năm không có giá trị tận dụng. Câu hỏi đặt ra là có nên đặt vấn đề mua máy mới không?

Phân tích sơ bộ ta thấy, nếu mua máy mới thì có cái lợi là máy mới hoạt động hiệu quả hơn, do chất lượng sản phẩm tốt hơn và tính kinh tế của máy trong quá trình sử dụng. Tuy nhiên, máy cũ đang sử dụng mà bán đi thì công ty sẽ bị thiệt 20.000.000đ. Nhưng chẳng lẽ, đã đầu tư máy cũ thì không còn cách nào khác là phải tiếp tục sử dụng?

Nếu sử dụng thông tin thích hợp trong ví dụ này thì quá trình phân tích đơn giản hơn. Vận dụng theo trình tự 4 bước của quá trình phân tích như sau:

*Bước 1:* Tập hợp tất cả các thông tin liên quan đến 2 phương án.

Đơn vị 1.000.000đ

Chỉ tiêu	PA giữ máy cũ	PA mua máy mới	Chênh lệch
Doanh thu 4 năm	400	400	0
Chi phí hoạt động 4 năm	160	112	- 48
Khấu hao 4 năm	40	40 + 60 = 100	+ 60
Giá bán máy cũ	0	20	20
Lãi thuần 4 năm	200	208	8

*Bước 2:* Loại bỏ chi phí chìm. Giá trị còn lại của máy cũ 40 triệu đồng là số tiền thuộc khoản đã đầu tư trước đây - nó là chi phí chìm, vì vậy là thông tin không thích hợp.

*Bước 3:* Loại bỏ các khoản thu và chi như nhau. Theo số liệu ở bảng trên thì:

- Doanh thu bằng nhau theo 2 phương án nên không cần xét đến.
- Chi phí hoạt động 28 triệu hàng năm như nhau giữa 2 phương án nên khoản này loại ra, chỉ xét phần chênh lệch về chi phí hoạt động 1 năm: 40 triệu - 28 triệu = 12 triệu, tính cho 4 năm thì khoản chênh lệch này là 48 triệu.

*Bước 4:* Các khoản thu, chi còn lại là những thông tin thích hợp, bao gồm:

- Thu do bán máy cũ: 20 triệu.
  - Chi phí mua máy mới: 60 triệu.
  - Chi phí hoạt động tiết kiệm do sử dụng máy mới: 48 triệu
- => Lợi nhuận thuần của phương án mua máy mới là 8 triệu đồng.

**b, Các khoản thu nhập và chi phí như nhau không phải là thông tin thích hợp đối với việc ra quyết định ngắn hạn**

Các khoản thu nhập và chi phí như nhau không tạo ra sự chênh lệch nên không cần quan tâm xem xét đến khi lựa chọn phương án. Chúng không được coi là thông tin thích hợp cho việc ra quyết định.

Hãy xem xét ví dụ sau:

Công ty ABC đang nghiên cứu mua một thiết bị sản xuất mới để thay thế thiết bị cũ đang sử dụng với mục tiêu là giảm được chi phí nhân công trực tiếp. Nguyên giá của thiết bị mới là 100.000.000đ. Các thông tin được tập hợp như bảng sau: (Đơn vị 1000đ)

Chỉ tiêu	Thiết bị cũ hiện tại	Thiết bị mới ước tính
1. Khối lượng sản phẩm ( cái)	10.000	10.000
2. Đơn giá bán sản phẩm	60	60
3. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp 1 SP	20	20
4. Chi phí nhân công trực tiếp 1 SP	15	10
5. Biến phí sản xuất chung 1 SP	5	5
6. Định phí hoạt động hàng năm	100.000	100.000
7. Chi phí khấu hao hàng năm	5.000	15.000

Yêu cầu: phân tích thông tin thích hợp để ra quyết định có nên đầu tư mua thiết bị mới thay thế cho thiết bị cũ hay không?

Quá trình phân tích theo 4 bước như sau:

*Bước 1:* Tập hợp tất cả các thông tin có liên quan đến 2 phương án ( đã thực hiện ở bảng trên).

*Bước 2:* Loại bỏ chi phí chìm ( trong ví dụ này không có).

*Bước 3:* Loại bỏ các khoản doanh thu và chi phí như nhau. Trong ví dụ này có các khoản sau bị coi là thông tin không thích hợp:

- Doanh thu tiêu thụ: 10.000 SP x 60.000đ
- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: 20.000đ / SP
- Biến phí sản xuất chung: 5.000đ/ SP
- Định phí hoạt động hàng năm: 100.000.000đ

*Bước 4:* Còn lại 2 khoản: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí khấu hao hàng năm là những thông tin thích hợp cho việc ra quyết định.

- Chi phí nhân công trực tiếp tiết kiệm được hàng năm do sử dụng thiết bị mới:  $10.000 \text{ SP} \times 5.000đ = 50.000.000đ$
- Chi phí khấu hao thiết bị mới tăng thêm:  $10.000.000đ$

=> Như vậy, chi phí tiết kiệm được hàng năm do sử dụng thiết bị mới là  $40.000.000đ$ .

Chú ý: cũng có thể phân tích theo kiểu lập Báo cáo thu nhập cũng có kết luận tương tự.

### ***9.2.3. Sự cần thiết phải nhận diện thông tin thích hợp trong việc ra quyết định ngắn hạn***

Việc loại bỏ những thông tin không thích hợp, chỉ để lại những thông tin thích hợp là rất cần thiết cho quá trình phân tích và ra quyết định. Bởi vì:

1, Những thông tin đã có thường rất thiếu để có thể lập một Báo cáo thu nhập hoàn chỉnh. Trong điều kiện hạn chế về thông tin như vậy thì việc phân tích các thông tin thích hợp là rất cần thiết để ra quyết định. *Ví dụ:* Nếu cần phải ra quyết định liên quan đến nhiều bộ phận sản xuất kinh doanh và liên quan đến nhiều loại sản phẩm hàng hoá - ngay một lúc, không thể có đủ các loại thông tin để lập ra Báo cáo thu nhập cho từng bộ phận và từng mặt hàng. Chính vì vậy, việc nhận diện thông tin thích hợp để ra quyết định sẽ đáp ứng được nhu cầu kịp thời.

2, Việc sử dụng lẫn lộn cả các thông tin thích hợp và không thích hợp sẽ làm rắc rối, phức tạp thêm vấn đề, làm giảm sự chú ý của các nhà quản trị vào các vấn đề chính cần giải quyết.

3, Sử dụng cả thông tin không thích hợp với chất lượng thông tin không cao sẽ dẫn đến việc ra các quyết định sai lầm.

### **9.3. Ứng dụng thông tin thích hợp trong việc ra quyết định ngắn hạn**

### 9.3.1. Lựa chọn quyết định nên loại bỏ hay nên tiếp tục kinh doanh một bộ phận

Quyết định trong trường hợp này được coi là loại quyết định phức tạp nhất mà nhà quản trị phải thực hiện. Bởi vì:

- Chịu tác động của nhiều nhân tố ảnh hưởng.
- Tác động đến các bộ phận còn lại.
- Có nhiều phương án mới để lựa chọn...

Tuy nhiên, quyết định cuối cùng phải dựa trên cơ sở đánh giá ảnh hưởng của các phương án đến lợi nhuận của doanh nghiệp.

*Ví dụ:* Một công ty thương mại kinh doanh 3 ngành hàng, có Báo cáo thu nhập trong kỳ của từng ngành hàng như sau: (Đơn vị 1.000.000đ)

Chỉ tiêu	Hàng may mặc	Hàng thiết bị	Hàng gia dụng	Tổng cộng
1. Doanh thu	180	160	60	400
2. Biến phí	100	72	40	212
3. Số dư đảm phí	80	88	20	188
4. Định phí	61	54	28	143
<i>Trong đó:</i> - ĐP trực tiếp	16	14	13	43
- ĐP gián tiếp	45	40	15	100
5. Lãi (lỗ)	19	34	(8)	45

Giải thích một số chỉ tiêu:

- Định phí trực tiếp ( hay còn gọi là định phí bộ phận) là những khoản định phí phát sinh trực tiếp tại các bộ phận sản xuất kinh doanh. Ví dụ: tiền lương nhân viên quản lý ở từng bộ phận, khấu hao tài sản cố định dùng riêng ở bộ phận, chi phí quảng cáo của bộ phận...
- Định phí gián tiếp ( hay còn gọi là định phí chung) là những khoản định phí phát sinh chung phục vụ cho hoạt động của toàn công ty. Định phí chung thường được phân bổ cho từng bộ phận theo tiêu thức phù hợp.

Định phí gián tiếp thường bao gồm: tiền lương nhân viên quản lý và hội đồng quản trị của công ty, khấu hao tài sản cố định dùng chung cho toàn công ty, quảng cáo chung cho toàn công ty... Theo ví dụ trên, khoản định phí chung 100.000.000đ đã được phân bổ cho từng ngành hàng theo doanh thu.

Phân tích theo ví dụ trên để ra quyết định loại bỏ hay không loại bỏ một bộ phận kinh doanh nào đó của công ty thương mại.

1, Trong 3 ngành hàng kinh doanh của công ty này, ngành hàng gia dụng bị lỗ 8.000.000đ => có nên ngừng kinh doanh đối với ngành hàng đồ da dụng hay không?

Ta thấy, nếu ngừng kinh doanh đồ da dụng thì:

- Công ty sẽ mất 20.000.000đ số dư đảm phí.
- Sẽ giảm bớt được 13.000.000đ định phí trực tiếp ( giả sử các định phí trực tiếp này có chi phí cơ hội bằng 0).

Như vậy, công ty bị thiệt hại  $7.000.000đ = 20.000.000đ - 13.000.000đ$ , là số lợi nhuận của ngành hàng này dùng để bù đắp cho định phí chung của công ty. Nếu ngừng kinh doanh ngành hàng đồ gia dụng thì phần định phí chung phân bổ cho ngành hàng này sẽ phải phân bổ cho các ngành hàng còn lại, tức là lợi nhuận của công ty sẽ giảm đúng bằng số định phí chung phân bổ cho nó ( 15.000.000đ).

*Tóm lại*, nếu tiếp tục kinh doanh như hiện nay thì công ty chỉ bị giảm 8.000.000đ lợi nhuận; còn nếu ngừng kinh doanh ngành hàng đồ gia dụng thì công ty sẽ thiệt hại nhiều hơn: lợi nhuận giảm 15.000.000đ.

2, Khi loại bỏ ngành hàng đồ gia dụng thì công ty có thể lựa chọn các phương án khác để thay thế. Ví dụ:

- Tận dụng tài sản của ngành hàng đồ gia dụng để cho thuê, như vậy sẽ có thêm một khoản thu.
- Chuyển sang kinh doanh mặt hàng khác thay thế.



Theo ví dụ trên, chẳng hạn công ty không tiếp tục kinh doanh đồ gia dụng nữa mà chuyển sang kinh doanh mặt hàng giấy dệp thay thế. Số liệu sơ bộ tính toán cho ngành hàng giấy dệp như sau: (Đơn vị 1.000.000đ)

Doanh thu		90
Biến phí		50
Số dư đảm phí		40
Định phí:	- Trực tiếp: 17	
	- Gián tiếp: 21	38
Lợi nhuận		02

So sánh việc kinh doanh ngành hàng đồ gia dụng với ngành hàng giấy dệp như bảng sau: (Đơn vị 1.000.000đ)

Chỉ tiêu	Hàng gia dụng	Hàng giấy dệp	Chênh lệch
1. Doanh thu	60	90	30
2. Biến phí	40	50	10
3. Số dư đảm phí	20	40	20
4. Định phí	28	38	10
<i>Trong đó:</i> - ĐP trực tiếp	13	17	04
- ĐP gián tiếp	15	21	06
5. Lãi ( lỗ)	(8)	02	10

Số dư đảm phí tăng 20.000.000đ mà chỉ cần bù đắp cho phần định phí tăng thêm 10.000.000đ, như vậy công ty sẽ có thêm 10.000.000đ lợi nhuận, bù cho khoản lỗ của ngành hàng đồ gia dụng 8.000.000đ thì công ty vẫn có thêm khoản lợi nhuận là 2.000.000đ.

*Tóm lại*, nếu so sánh việc kinh doanh của 2 ngành hàng đồ gia dụng và giấy dệp thì rõ ràng việc kinh doanh giấy dệp sẽ hiệu quả hơn. Vậy công ty nên loại bỏ việc kinh doanh ngành hàng đồ gia dụng để chuyển hướng kinh doanh giấy dệp.

3, Việc loại bỏ việc kinh doanh ngành hàng đồ gia dụng để chuyển hướng sang kinh doanh giấy dếp, thì mối quan hệ của ngành hàng mới này với các ngành hàng còn lại sẽ như thế nào? Ta xét theo số liệu ở bảng sau:

(Đơn vị 1.000.000đ)

Chỉ tiêu	Hàng may mặc	Hàng thiết bị	Hàng giấy dếp	Tổng cộng
1. Doanh thu	180	160	90	430
2. Biến phí	100	72	50	222
3. Số dư đảm phí	80	88	40	208
4. Định phí	61	54	38	153
<i>Trong đó:</i> - ĐP trực tiếp	16	14	17	47
- ĐP gián tiếp	45	40	21	106
5. Lãi (lỗ)	19	34	02	55

Như vậy, với 3 ngành hàng được lựa chọn kinh doanh trên đây thì ngành hàng nào cũng mang lại lợi nhuận cho công ty - tuy lợi nhuận của hàng giấy dếp mới đưa vào kinh doanh còn rất khiêm tốn ( chỉ có 2.000.000đ). Do không phải bù lỗ cho ngành hàng nào, nên thực chất lợi nhuận hàng năm của công ty đã tăng hơn trước 10.000.000đ.

### **9.3.2. Lựa chọn quyết định nên sản xuất hay nên mua ngoài**

Đối với các doanh nghiệp sản xuất, hầu hết các sản phẩm do doanh nghiệp sản xuất ra đều bao gồm nhiều bộ phận chi tiết, được sản xuất tách rời ở nhiều nơi ( phân xưởng, bộ phận) rồi đem lắp ráp lại làm ra thành phẩm. Những chi tiết rời này có thể được mua sẵn từ nguồn bên ngoài với giá mua thấp hơn chi phí để sản xuất ra nó. Nhà quản trị đứng trước quyết định: nên tiếp tục tự sản xuất hay nên mua ngoài? Phương án nào hiệu quả hơn?...

Quyết định nên mua hay nên tự sản xuất phải xem xét cả 2 vấn đề: chất lượng sản phẩm và số lượng chi phí chi ra. Giả sử, dù sản xuất hay mua ngoài thì chất lượng sản phẩm vẫn đảm bảo theo đúng các yêu cầu kỹ thuật, vậy chỉ

đi sâu nghiên cứu về số lượng chi phí giữa 2 phương án. Tất nhiên, để đi đến quyết định chính xác cần xem xét cả các cơ hội kinh doanh khác, nếu có.

Hãy xem xét và phân tích tình huống phát sinh sau đây:

Công ty Cửu Long đang sản xuất chi tiết X dùng để sản xuất sản phẩm chính của công ty, có tổng mức nhu cầu hàng năm là 10.000 chi tiết. Các chi phí liên quan đến quá trình sản xuất chi tiết X ở công ty Cửu Long như bảng sau: (Đơn vị 1000đ).

Khoản mục chi phí	Chi phí tính theo	
	1 chi tiết X	Tổng số 10.000 chi tiết
1. Nguyên vật liệu trực tiếp	12	120.000
2. Nhân công trực tiếp	11	110.000
3. Biến phí sản xuất chung	3	30.000
4. Lương nhân viên quản lý và phục vụ PX	7	70.000
5. Khấu hao tài sản cố định ở phân xưởng	6	60.000
6. Chi phí chung phân bổ	9	90.000
Tổng cộng	48	480.000

Đồng thời, có nguồn chào hàng bên ngoài đề nghị cung cấp phụ tùng X này - số lượng không hạn chế, chất lượng tương đương với sản phẩm của công ty chỉ với giá 42.000đ/ chiếc. Vậy công ty Cửu Long nên mua ngoài hay nên tiếp tục tự sản xuất?

Phân tích thông tin để ra quyết định:

- Vì số lượng thành phẩm tiêu thụ không thay đổi nên phụ tùng X dù mua ngoài hay tự sản xuất thì đều không ảnh hưởng đến doanh thu của công ty. Do đó, chỉ cần phân tích chi phí chi ra theo 2 phương án: mua và tự sản xuất, phương án nào có chi phí thấp hơn sẽ được lựa chọn.
- Các khoản chi phí khấu hao tài sản cố định của phân xưởng và chi phí chung phân bổ, tổng cộng là:  $60.000.000 + 90.000.000 = 150.000.000đ$ .

Số này sẽ không thay đổi dù chi tiết X được tiếp tục sản xuất hay mua ngoài - chúng là các khoản chi phí không tránh được, là những thông tin không thích hợp với quyết định này.

- Các khoản chi phí còn lại là những thông tin thích hợp nên được xem xét trong bảng sau: (Đơn vị 1000đ)

Khoản mục chi phí	Phương án	
	Sản xuất	Mua ngoài
1. Nguyên vật liệu trực tiếp	120.000	-
2. Nhân công trực tiếp	110.000	-
3. Biến phí sản xuất chung	30.000	-
4. Lương nhân viên quản lý và phục vụ PX	70.000	-
5. Chi phí mua ngoài chi tiết X	-	420.000
Tổng cộng	330.000	420.000

Kết luận: Công ty nên tự sản xuất chi tiết X, vì như vậy sẽ tiết kiệm được chi phí so với mua ngoài đến 90.000.000đ.

Tuy nhiên, để xem xét vấn đề một cách toàn diện, trước hết cần phải xem xét các nguồn lực dùng cho quy trình sản xuất chi tiết X có thể sử dụng vào phương án nào khác không? Nếu có, thì để đi đến quyết định tiếp tục tự sản xuất hay mua ngoài, còn phải xét đến chi phí cơ hội của phương án sử dụng nguồn lực đó (ví dụ cho đơn vị khác thuê). Nếu chi phí cơ hội này lớn hơn khoản chênh lệch chi phí 90.000.000đ ở trên, thì công ty Cửu Long lại nên mua ngoài hơn là tự sản xuất chi tiết X.

### **9.3.3. Lựa chọn quyết định nên bán ngay hay nên sản xuất tiếp tục**

Quyết định loại này thường gặp ở các doanh nghiệp sản xuất có quy trình sản xuất khởi đầu từ một loại nguyên liệu chung, qua các công đoạn chế biến khác nhau sẽ tạo ra nhiều loại bán thành phẩm khác nhau. Các bán thành phẩm này có thể được tiêu thụ ngay hoặc được tiếp tục sản xuất, chế biến tiếp để tạo thành những thành phẩm hoàn chỉnh hơn, rồi mới bán ra ngoài.

Ví dụ:

- Công ty khai thác dầu khí có thể bán ngay sản phẩm dầu thô hoặc tiếp tục chế biến thành xăng, dầu nhớt... rồi mới bán ra ngoài.
- Công ty súc sản có thể bán ngay thịt heo hoặc tiếp tục chế biến thành: thịt hộp, giò, nem... rồi mới tiêu thụ.

Nguyên tắc để lựa chọn quyết định nên bán ngay các bán thành phẩm hay nên sản xuất tiếp tục thành sản phẩm hoàn chỉnh rồi mới bán là: so sánh giữa chỉ tiêu Doanh thu tăng thêm với chỉ tiêu Chi phí tăng thêm.

- Nếu Doanh thu tăng thêm lớn hơn Chi phí tăng thêm thì nên tiếp tục sản xuất rồi mới tiêu thụ.
- Nếu Doanh thu tăng thêm nhỏ hơn Chi phí tăng thêm thì nên bán ngay, không nên tiếp tục chế biến nữa.

Ta xét ví dụ sau:

Công ty chế biến thực phẩm đã tập hợp được tài liệu về 3 loại thành phẩm từ nguyên liệu là thịt heo như bảng sau đây: ( Đơn vị 1.000.000đ)

Chỉ tiêu	Các loại sản phẩm		
	A	B	C
1. Giá trị tiêu thụ ở điểm phân chia	120	150	60
2. Giá trị tiêu thụ khi chế biến thêm	160	240	90
3. Chi phí chung phân bổ	80	100	40
4. Chi phí chế biến thêm	50	60	10
5. Doanh thu tăng thêm ( 2 - 1 )	40	90	30
6. Lãi ( lỗ) tại thời điểm phân chia ( 1 - 3 )	40	50	20
7. Lãi ( lỗ) do chế biến thêm ( 5 - 4)	(10)	30	20

Giải thích và phân tích:

- Chi phí chung phân bổ là các chi phí phát sinh trong quá trình sản xuất ban đầu và được phân bổ cho từng loại sản phẩm theo giá trị tiêu thụ ở điểm phân chia.

- Sản phẩm A: Nếu tiếp tục chế biến thì lợi nhuận sẽ giảm 10.000.000đ so với việc bán ngay tại điểm phân chia - vì doanh thu tăng thêm nhỏ hơn chi phí tăng thêm. Do đó, đối với sản phẩm A, công ty nên bán ngay tại điểm phân chia.
- Còn 2 loại sản phẩm B và C, công ty nên tiếp tục chế biến thêm rồi hãy bán.

#### ***9.3.4. Lựa chọn quyết định trong điều kiện năng lực sản xuất có giới hạn***

Các nhà quản trị doanh nghiệp thường đứng trước sự lựa chọn để ra quyết định sao cho đạt hiệu quả cao nhất trong điều kiện năng lực sản xuất của doanh nghiệp bị giới hạn ở một hay một vài yếu tố nào đó. *Ví dụ:* Trong điều kiện thiết bị sản xuất bị giới hạn về công suất sử dụng, vốn hoạt động có giới hạn... nhưng doanh nghiệp lại nhận được nhiều đơn đặt hàng với số lượng và chủng loại đa dạng. Vậy nhà quản lý phải lựa chọn quyết định như thế nào? Chúng ta hãy xét các trường hợp sau đây:

##### *a, Trường hợp chỉ có một điều kiện giới hạn*

Mục tiêu của doanh nghiệp là làm sao tận dụng hết năng lực sản xuất có giới hạn để đạt được tổng số lợi nhuận cao nhất. Trường hợp chỉ có một điều kiện giới hạn, thì doanh nghiệp cần phải tính số dư đảm phí đơn vị và đặt chúng trong mối quan hệ với điều kiện năng lực có giới hạn đó.

Ví dụ: Tại một công ty chỉ có 2.000 giờ máy hoạt động mỗi năm. Với nguồn lực này, công ty có thể sản xuất và tiêu thụ 2 loại sản phẩm A và B. Thông tin được tập hợp như sau:

Chỉ tiêu	Sản phẩm A	Sản phẩm B
1. Thời gian để sản xuất 1 sản phẩm ( h máy)	3	2
2. Đơn giá bán 1 sản phẩm ( nghìn đồng)	500	600
3. Biến phí đơn vị ( nghìn đồng)	200	360
4. Số dư đảm phí đơn vị ( nghìn đồng)	300	240
5. Tỷ lệ số dư đảm phí ( 4/ 2)	60%	40%
6. Số dư đảm phí tính cho 1 h máy ( 4/ 1)	100	120
7. Tổng số giờ máy ( h )	20.000	20.000
8. Tổng số dư đảm phí ( nghìn đồng) ( 6 x 7)	2.000.000	2.400.000

Nếu chỉ xem xét số dư đảm phí đơn vị và tỷ lệ số dư đảm phí thì sản phẩm A cao hơn sản phẩm B. Tuy nhiên, để sản xuất ra 1 sản phẩm A thì lại sử dụng số giờ máy cao gấp 1,5 lần (  $3/2$ ) so với sản phẩm B - trong khi đó, điều kiện năng lực sản xuất của doanh nghiệp bị giới hạn là 20.000 h máy/ năm. Trong khi đó, nhu cầu tiêu thụ của thị trường đối với sản phẩm A và B là như nhau và đều phải tận dụng hết công suất máy mới thoả mãn nhu cầu. Do đó, doanh nghiệp phải đặt số dư đảm phí trong quan hệ với số giờ máy có giới hạn để quyết định: nên chọn sản xuất sản phẩm B.

*b, Trường hợp có nhiều điều kiện giới hạn*

Trường hợp doanh nghiệp hoạt động với nhiều điều kiện giới hạn, như: số giờ máy hạn chế, số vốn hạn chế, mức tiêu thụ hạn chế... để đi đến quyết định lựa chọn cơ cấu sản phẩm hiệu quả nhất thì phải sử dụng phương pháp phương trình tuyến tính.

Quá trình thực hiện phương pháp này theo 4 bước sau:

- *Bước 1:* Xác định hàm mục tiêu và biểu diễn chúng dưới dạng phương trình đại số.
- *Bước 2:* Xác định các điều kiện giới hạn và biểu diễn chúng thành dạng phương trình đại số.

- *Bước 3:* Xác định vùng sản xuất tối ưu trên đồ thị, vùng này được giới hạn bởi các đường biểu diễn của các phương trình điều kiện hạn chế và các trục toạ độ.
- *Bước 4:* Căn cứ trên vùng sản xuất tối ưu với phương trình hàm mục tiêu để xác định phương trình sản xuất tối ưu.

Ví dụ: Một công ty hiện đang sản xuất 2 loại sản phẩm X và Y. Có các tài liệu liên quan:

- Mỗi kỳ sản xuất chỉ sử dụng được tối đa 36 đơn vị giờ máy và 24 đơn vị nguyên liệu.
- Mức tiêu thụ sản phẩm Y mỗi kỳ tối đa 3 đơn vị sản phẩm.
- Các chỉ tiêu khác như bảng sau:

Chỉ tiêu	Sản phẩm X	Sản phẩm Y
1. Số dư đảm phí đơn vị sản phẩm ( tr.đ)	8	10
2. Số giờ sản xuất cho 1 SP ( h máy)	6	9
3. Nguyên liệu sử dụng cho 1 SP ( đơn vị NL)	6	3

Trong những điều kiện ràng buộc nói trên, công ty phải sản xuất theo cơ cấu sản phẩm như thế nào để đạt lợi nhuận cao nhất. Để giải bài toán này, ta thực hiện phương pháp phương trình tuyến tính như sau:

*Bước 1:* Xác định hàm mục tiêu. Mục tiêu ở đây là lợi nhuận cao nhất. Theo số liệu cho: cứ mỗi sản phẩm X bán ra sẽ mang lại 8 triệu đ số dư đảm phí, con số này của sản phẩm Y là 10. Nếu Đặt Z là tổng số dư đảm phí mà cơ cấu sản phẩm sản xuất tối ưu mang lại, ta có phương trình hàm mục tiêu là:

$$Z = 8X + 10Y \Rightarrow \max$$

*Bước 2:* Xác định các điều kiện hạn chế và biểu diễn chúng dưới dạng bất phương trình.

Mỗi kỳ chỉ được sử dụng tối đa 36 đơn vị giờ máy, vậy:

$$6X + 9Y = 36 \quad (1)$$

Mỗi kỳ chỉ được sử dụng tối đa 24 đơn vị nguyên liệu, vậy:



$$6X + 3Y = 24 \quad (2)$$

Mỗi kỳ mức tiêu thụ sản phẩm Y tối đa chỉ là 3 đơn vị, vậy:

$$Y < 3 \quad (3)$$

*Bước 3:* Xác định vùng sản xuất tối ưu trên đồ thị:

1, Giải hệ phương trình:

$$6X + 9Y = 36 \quad (1)$$

$$6X + 3Y = 24 \quad (2)$$

---

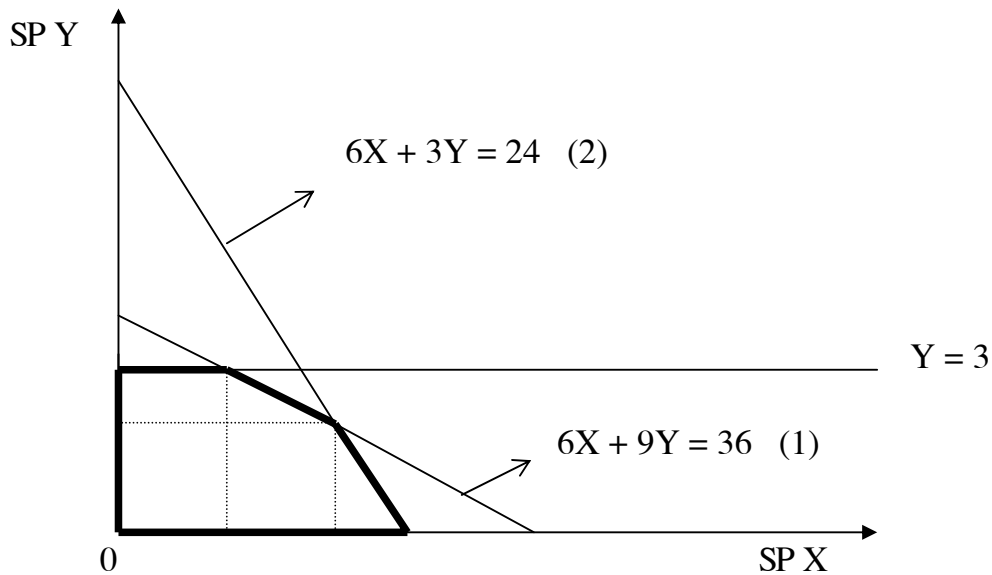
$$6Y = 12$$

$Y = 2$  thay vào phương trình (1) ta có:

$$6X + (9 \times 2) = 36 \Rightarrow 6X = 18 \Rightarrow X = 3$$

2, Nếu  $Y = 3$ , thay vào (1) ta có:  $6X + (9 \times 3) = 36 \Rightarrow 6X = 9 \Rightarrow X = 1,5$

3, Nếu  $Y = 0$ , thay vào (2) ta có:  $6X + (3 \times 0) = 24 \Rightarrow 6X = 24 \Rightarrow X = 4$



*Bước 4:* Căn cứ trên vùng sản xuất tối ưu với phương trình hàm mục tiêu để xác định phương trình sản xuất tối ưu.

Vùng sản xuất tối ưu trên đồ thị do các đường biểu diễn của 3 phương trình điều kiện hạn chế với 2 trục tọa độ tạo thành. Mỗi đường biểu diễn có chức

năng giới hạn về một phương diện nào đó đối với vùng sản xuất tối ưu. Công ty có thể chọn các phương án cơ cấu sản phẩm nằm trong vùng sản xuất tối ưu, nhưng chỉ có một điểm duy nhất ( tương ứng với một cơ cấu nhất định nào đó) của vùng này là thoả mãn yêu cầu lợi nhuận tối đa (  $Z \rightarrow \max$  ).

Theo ví dụ này, vùng sản xuất tối ưu là một hình ngũ giác 5 cạnh, có các góc đánh số từ 1 đến 5. Theo lý thuyết của quy hoạch tuyến tính, điểm tối ưu là điểm nằm trên góc của vùng sản xuất tối ưu.

Để tìm cơ cấu sản phẩm thoả mãn yêu cầu của hàm mục tiêu  $Z \Rightarrow \max$ , ta lần lượt thay thế giá trị các góc vào hàm mục tiêu, giá trị nào đem lại kết quả lớn nhất chính là cơ cấu sản phẩm cần tìm.

Góc	Số sản phẩm sản xuất		Hàm mục tiêu: $Z = 8X + 10Y$		
	SP X	SP Y	8X	10Y	Hàm Z
1	0	0	0	0	0
2	0	3	0	30	30
3	1,5	3	12	30	42
<b>4</b>	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>24</b>	<b>20</b>	<b>44</b>
5	4	0	32	0	32

Kết luận:

- Góc 4 cho  $Z$  max.
- Cơ cấu sản phẩm tối ưu là:  $X = 3$  và  $Y = 2$ .
- Với cơ cấu này lợi nhuận của công ty đạt được là lớn nhất, tương ứng với số tiền là 44.000.000đ.

#### 9.4. Tóm tắt chương

Ra quyết định là chức năng quan trọng và phải thực hiện thường xuyên của các nhà quản trị doanh nghiệp. Mục tiêu chính của kế toán quản trị là cung cấp đầy đủ thông tin phục vụ cho các nhà quản trị ra quyết định kinh doanh.

Quyết định của nhà quản trị được chia làm hai loại: quyết định ngắn hạn và quyết định dài hạn. Quyết định ngắn hạn là quyết định kinh doanh liên quan đến hoạt động của doanh nghiệp trong vòng một năm hoặc một chu kỳ kinh doanh.

Người học chương này cần phải nắm được các nội dung cơ bản sau đây:

- Khái niệm và tiêu chuẩn lựa chọn quyết định ngắn hạn.
- Các bước của quá trình phân tích thông tin thích hợp.
- Nhận diện được các thông tin thích hợp và thông tin không thích hợp trong việc ra quyết định ngắn hạn.
- Biết cách ứng dụng thông tin thích hợp để lựa chọn các quyết định kinh doanh - đặc biệt là phải biết cách sử dụng phương pháp phương trình tuyến tính để đi đến lựa chọn quyết định trong điều kiện năng lực sản xuất có nhiều giới hạn.

## Chương 10

### QUYẾT ĐỊNH VỀ ĐẦU TƯ DÀI HẠN

#### 10.1. Một số vấn đề có liên quan

##### 10.1.1. Khái niệm vốn đầu tư dài hạn

Quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp gắn liền với việc sử dụng hai loại tài sản là: tài sản ngắn hạn và tài sản dài hạn.

Tài sản ngắn hạn là loại tài sản có thời hạn sử dụng trong vòng một năm; phát huy tác dụng trong một chu kỳ sản xuất kinh doanh; được doanh nghiệp mua sắm từ các nguồn tài chính tạo ra trong một chu kỳ sản xuất kinh doanh và khoản vốn đầu tư này cũng được thu hồi trong vòng một năm tài chính.

Tài sản dài hạn là các loại tư liệu sản xuất phục vụ cho hoạt động của doanh nghiệp trong nhiều chu kỳ sản xuất kinh doanh và có thời hạn sử dụng dài hơn một năm. Để đầu tư tài sản dài hạn đòi hỏi phải có một lượng vốn lớn, thường vượt quá khả năng tài chính của doanh nghiệp thu được trong một chu kỳ kinh doanh. Quá trình thu hồi vốn đầu tư vào những tài sản này phải mất nhiều năm và chịu nhiều rủi ro khi môi trường kinh doanh thay đổi. Chính vì vậy, muốn đầu tư vào những tài sản này, doanh nghiệp phải huy động từ nhiều nguồn vốn khác nhau, phải cân nhắc kỹ lưỡng trong quá trình so sánh để lựa chọn các quyết định đầu tư.

Có thể định nghĩa: Đầu tư vốn vào những tài sản dài hạn gọi là đầu tư dài hạn. Nêu một cách đầy đủ hơn: Đầu tư dài hạn là việc dùng vốn trong hiện tại cho việc tạo ra những tài sản dài hạn, tạo điều kiện thuận lợi cho việc phát triển sản xuất kinh doanh, mở rộng nguồn lợi kinh tế cho doanh nghiệp trong tương lai.

Quyết định đầu tư dài hạn thường không có ảnh hưởng nhiều trong thời gian ngắn hạn nhưng sẽ tác động rất lớn đến vốn, đến quy mô hoạt động sản xuất kinh doanh sau này.

### ***10.1.2. Đặc điểm vốn đầu tư dài hạn***

Vốn đầu tư dài hạn có thể được huy động từ nhiều nguồn khác nhau, trong đó bao gồm hai nguồn vốn chính:

- Từ năng lực tài chính của doanh nghiệp, như: huy động vốn góp của cổ đông; sử dụng nguồn vốn kinh doanh; sử dụng các nguồn vốn chuyên dùng ( nguồn vốn xây dựng cơ bản, nguồn vốn khấu hao); hoặc huy động từ các quỹ của doanh nghiệp...
- Từ nguồn tài trợ bên ngoài thông qua các tổ chức tài chính, tín dụng trong và ngoài nước.

Vốn đầu tư dài hạn có hai đặc điểm chính sau đây:

*Thứ nhất*, Vốn đầu tư dài hạn thường gắn liền với những tài sản dài hạn hữu hình có tính hao mòn, như máy móc thiết bị, phương tiện vận tải... hoặc tài sản dài hạn không có tính hao mòn, như đất đai, lợi thế thương mại...

a, Đặc điểm quan trọng của tài sản dài hạn có tính hao mòn là vẫn giữ nguyên hình thái vật chất trong quá trình tham gia vào nhiều chu kỳ sản xuất kinh doanh; tình trạng của tài sản dài hạn thay đổi dần theo thời gian phục vụ và khi hết thời gian sử dụng thường còn rất ít hoặc không còn giá trị. Xác định tỷ lệ sinh lời của tài sản dài hạn hao mòn là rất phức tạp, bởi vì giá trị của những nguồn lợi kinh tế mà tài sản dài hạn mang lại cho doanh nghiệp không những phải bù đắp vốn đầu tư ban đầu cho nó mà còn phải thoả mãn một số nhu cầu khác như chi phí vốn, năng lực vốn...

Hãy xét một số trường hợp sau:

- Doanh nghiệp sản xuất mua một thiết bị chuyên dùng với tổng số vốn đầu tư ban đầu cho thiết bị này là 200.000.000đ. Doanh nghiệp đem thiết bị này cho thuê trong 10 năm với tổng giá trị hiện tại của các khoản thu theo hợp đồng là 300.000.000đ. Giả sử, sau 10 năm giá trị tận dụng của thiết bị này bằng 0. Như vậy, lợi nhuận của vốn đầu tư vào thiết bị này là 100.000.000đ.

- Nếu sau 10 năm cho thuê, giá trị tận dụng của thiết bị trên là 15.000.000đ thì lợi nhuận của vốn đầu tư ban đầu sẽ là:

$$(300.000.000đ + 15.000.000đ) - 200.000.000đ = 115.000.000đ$$

- Nếu doanh nghiệp trên sử dụng thiết bị này vào hoạt động sản xuất của doanh nghiệp thì lợi nhuận của vốn đầu tư ban đầu sẽ tính toán rất phức tạp, bởi vì nó liên quan đến việc xác định dòng thu nhập, dòng chi, vốn...

Như vậy có thể định nghĩa: Lợi nhuận thu được từ vốn đầu tư dài hạn là tất cả các khoản thu nhập từ việc tiêu dùng vốn - sau khi loại trừ phần giảm vốn.

b, Vốn đầu tư dài hạn gắn liền với tài sản dài hạn không có tính hao mòn thường không bị giảm sút mà còn gia tăng so với số vốn đầu tư ban đầu. Ví dụ, doanh nghiệp đầu tư mua một mảnh đất trị giá 1.000 triệu đồng và cho thuê 10 năm, mỗi năm thu được 120 triệu. Sau 10 năm, mảnh đất vẫn giữ nguyên giá trị. Trường hợp này, tỷ lệ sinh lời hàng năm của khoản đầu tư này dễ dàng xác định được là:  $120 / 1.000 = 12\%$

Như vậy, đối với vốn đầu tư dài hạn gắn với tài sản dài hạn không có tính hao mòn thì lợi nhuận là tổng giá trị thu nhập do khoản đầu tư mang lại.

*Thứ hai*, thời gian hoàn vốn đầu tư khá dài (thường trên một năm), gắn liền với nhiều rủi ro và đôi khi không thể thu hồi được. Dự án đầu tư tồn tại trong thời gian càng dài thì sự biến đổi của dòng tiền càng lớn. Do đó, trong các quyết định đầu tư vốn, để xác định lợi nhuận thật sự của doanh nghiệp thì cần thiết phải xét đến giá trị thời gian của tiền tệ. Những dự án đầu tư hứa hẹn thời gian hoàn vốn nhanh, chắc chắn sẽ được các nhà quản lý quan tâm hơn là các dự án có thời gian hoàn vốn dài hơn.

### ***10.1.3. Các loại quyết định vốn đầu tư dài hạn***

Quyết định vốn đầu tư dài hạn, gọi tắt là quyết định dài hạn - được định nghĩa là những quyết định có thời gian hiệu lực, thời gian ảnh hưởng và thời gian thực thi dài hơn một năm hoặc một chu kỳ kinh doanh của doanh nghiệp.

Trong doanh nghiệp các quyết định về đầu tư dài hạn thường gặp là:

- Quyết định về việc mua sắm máy móc thiết bị mới; thiết bị nào, máy nào đem lại hiệu quả kinh tế cao nhất?
- Quyết định thay thế, cải tạo máy cũ: có nên tiến hành ngay không?
- Quyết định nên mua hay nên đi thuê thiết bị?
- Quyết định đầu tư tài chính dài hạn.
- Quyết định mở rộng quy mô sản xuất để tăng sức cạnh tranh và tăng doanh thu.
- Quyết định lựa chọn các phương án kinh doanh mới...

Có thể phân loại các quyết định đầu tư vốn dài hạn nói trên thành hai loại quyết định là: Quyết định sàng lọc và quyết định ưu tiên.

a, Quyết định sàng lọc: là quyết định liên quan đến một dự án riêng biệt để lựa chọn sao cho phù hợp với những điều kiện, tiêu chuẩn đã định. Ví dụ, với một số lượng vốn nhất định nhà quản lý muốn thay thế máy cũ và quyết định mua máy mới nhằm thoả mãn những tiêu chuẩn kỹ thuật tiên tiến. Trường hợp này, khi lựa chọn các phương án mua sắm máy mới để thoả mãn những yêu cầu nói trên gọi là quyết định sàng lọc.

b, Quyết định ưu tiên: là những quyết định liên quan đến việc chọn lựa nhiều dự án khác nhau nhằm chọn một dự án tốt nhất trong điều kiện giới hạn về vốn đầu tư. Ví dụ: công ty muốn đầu tư một thiết bị hiện đại nhưng nguồn tài trợ có giới hạn. Nhà tư vấn đưa ra các phương án: vay để mua, mua trả góp hoặc đi thuê... Để lựa chọn một trong các phương án nói trên phù hợp với tình hình tài chính của công ty gọi là quyết định ưu tiên.

#### ***10.1.4. Khái niệm giá trị hiện tại và giá trị tương lai của tiền tệ***

Đây là vấn đề cơ bản cần phải nắm rõ khi nghiên cứu, lập dự toán ngân sách đầu tư dài hạn. Trong tất cả chúng ta ai cũng muốn nhận một lượng tiền nhất định ngày hôm nay hơn là việc cũng nhận lượng tiền đó vào năm sau. Bởi lẽ: khi có tiền trong tay người ta có thể thực hiện ngay việc chi tiêu và nếu chưa cần tiêu tiền ngay thì người ta cũng có thể gửi vào các tổ chức tín dụng để

được hưởng tiền lãi tương ứng với lãi suất nhất định nào đó. Điều này chứng tỏ một đồng tiền nhận được hôm nay có giá trị hơn một đồng tiền nhận được vào năm sau, giá trị đồng tiền tăng thêm bao nhiêu được quyết định bởi tỷ lệ sinh lời của đồng tiền. Như vậy chúng ta có thể hiểu: giá trị theo thời gian của tiền tệ chính là giá trị tăng thêm của đồng tiền theo lãi suất nhất định nào đó.

Giá trị tương lai của tiền tệ là giá trị gia tăng của tiền tệ sau một khoảng thời gian nếu nó được đem đầu tư hôm nay với một lãi suất nhất định.

Một đồng Đô - la nhận được sau một năm sẽ có giá trị hiện tại ít hơn \$1. Giá trị thấp hơn bao nhiêu phụ thuộc vào số tiền đó nếu đem đầu tư sẽ sinh ra thêm được bao nhiêu lợi nhuận?. Ví dụ, nếu tỷ lệ sinh lời hàng năm là 10%, thì \$1 dự kiến nhận được vào năm sau sẽ có giá trị hiện tại bằng \$0.9091. Hay nói cách khác, \$0.9091 đầu tư hôm nay với tỷ lệ % sinh lời hàng năm 10% thì sẽ tạo ra \$0.09091. Ta có :  $\$ 0.9091 + \$0.09091 = \$1.00001$

Với các ký hiệu PV: Giá trị hiện tại

FV: Giá trị tương lai

R: Lãi suất

Sau một năm, ta có:  $FV = PV + PV \times R = PV (1 + R)$

Sau hai năm, ta có:  $FV = PV (1+R) + | PV (1+ R) \times R |$   
 $= PV (1+R) (1+R) = PV (1+R) \dots\dots\dots$

$$\text{Từ đó ta có: } PV = \frac{FV}{(1+R)} \quad ; \text{ trong đó: } n \text{ là số kỳ tính lãi}$$

Các bảng giá trị hiện tại và giá trị tương lai được tính dựa vào các công thức nêu trên. Tuy nhiên khi tính không cần phải sử dụng công thức vì đã có bảng tính sẵn theo các mức lãi suất (R) khác nhau và số kỳ (n) khác nhau.

Giá trị tương lai của \$1 dòng đơn

Kỳ	4%	6%	8%	10%	12%	14%	20%
1	1.040	1.060	1.080	1.100	1.120	1.140	1.200
2	1.082	1.124	1.166	1.210	1.254	1.300	1440



3	1.125	1.191	1.260	1.331	1.405	1.482	1.728
4	1.170	1.263	1.361	1.464	1.574	1.689	2.074
5	1.217	1.338	1.469	1.611	1.762	1.925	2.488
6	1.265	1.419	1.587	1.772	1.974	2.195	2.986
7	1.316	1.504	1.714	1.949	2.211	2.502	3.583
8	1.369	1.594	1.851	2.144	2.476	2.853	4.300
9	1.423	1.690	1.999	2.359	2.773	3.252	5.160
10	1.480	1.791	2.159	2.594	3.106	3.707	6.192
11	1.540	1.898	2.332	2853	3.479	4.226	7.430
12	1.601	2.012	2.518	3.139	3.896	4.818	8.916
13	1.665	2.133	2720	3.452	4.364	5.492	10.669
14	1.732	2.261	2.937	3.798	4.887	6.261	12.839
15	1.801	2.397	3.172	4.177	5.474	7.138	15.407
20	2.191	3.207	4.661	6.728	9.694	13.743	38.338
30	3.243	5.744	10.063	17.450	29.960	50.950	237.380
40	4.801	10.286	21.725	45.260	93.051	188.880	1469.800

Giá trị tương lai của \$1 dòng kép

Kỳ	4%	6%	8%	10%	12%	14%	20%
1	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
2	2.040	2.060	2.080	2.100	2.120	2.140	2.220
3	3.122	3.184	3.246	3.310	3.374	3.440	3.640
4	4.247	4375	4.506	4.641	4.779	4.921	5.368
5	5.416	5.637	5.867	6.105	6.353	6.610	7.442
6	6.633	6.975	7.336	7.716	8.115	8.536	9.930
7	7.898	8.394	8.923	9.487	10.089	10.730	12.916
8	9.214	9.898	10.637	11.436	12.300	13.233	16.499
9	10.583	11.491	12.488	13.580	14.776	16.085	20.799
10	12.006	13.181	14.487	15.938	17.549	19.337	25.959
11	13.486	14.972	16.646	18.531	20.655	23.045	32.150
12	15.026	16.870	18.977	21.385	24.133	27.271	39580
13	16.627	18.882	21.495	24.523	28.029	32.089	48.497
14	18.292	21.015	24.215	27.976	32.393	37.581	59.196
15	20.024	23.276	27.152	31.773	37.280	43.842	72.035
20	29.778	36.778	45.762	57.276	75.052	91.025	186.690

30	56.085	79.058	113.283	164.496	241.330	356.790	1181.900
40	95.026	154.762	259.057	442.597	767.090	1342.000	7343.900

Giá trị hiện tại của \$1 nhận một lần trong tương lai với mức lãi suất kép

Kỳ tính	4,5%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	12%	14%	16%
1	0.9569	0.9524	0.9434	0.9346	0.9259	0.9174	0.9091	0.8929	0.8772	0.8621
2	0.9157	0.9070	0.8900	0.8734	0.8573	0.8417	0.8264	0.7972	0.7695	0.7432
3	0.8763	0.8638	0.8396	0.8163	0.7938	0.7722	0.7513	0.7118	0.6750	0.6407
4	0.8386	0.8227	0.7921	0.7629	0.7350	0.7084	0.6830	0.6355	0.5921	0.5523
5	0.8025	0.7835	0.7473	0.7130	0.6806	0.6499	0.6209	<u>0.5674</u>	0.5194	0.4761
6	0.7679	0.7462	0.7050	0.6663	0.6302	0.5963	0.5645	0.5066	0.4556	0.4104
7	0.7348	0.7107	0.6651	0.6228	0.5835	0.5470	0.5132	0.4524	0.3996	0.3538
8	0.7032	0.6768	0.6274	0.5820	0.5403	0.5019	0.4665	0.4039	0.3506	0.3050
9	0.6729	0.6446	0.5919	0.5439	0.5003	0.4604	0.4241	0.3606	0.3075	0.2630
10	0.6439	0.6139	0.5584	0.5084	0.4632	0.4224	0.3855	0.3220	0.2697	0.2267
11	0.6162	0.5847	0.5268	0.4751	0.4289	0.3875	0.3505	0.2875	0.2366	0.1954
12	0.5897	0.5568	0.4970	0.4440	0.3971	0.3555	0.3186	0.2567	0.2076	0.1685
13	0.5643	0.5303	0.4688	0.4150	0.3677	0.3262	0.2897	0.2292	0.1821	0.1452
14	0.5400	0.5051	0.4423	0.3878	0.3405	0.2993	0.2633	0.2046	0.1597	0.1252
15	0.5167	0.4810	0.4173	0.3625	0.3162	0.2745	0.2394	0.1827	0.1401	0.1079
16	0.4945	0.4581	0.3937	0.3387	0.2919	0.2519	0.2176	0.1631	0.1229	0.0930
17	0.4732	0.4363	0.3714	0.3166	0.2703	0.2311	0.1978	0.1456	0.1078	0.0802

18	0.4528	0.4155	0.3503	0.2959	0.2503	0.2120	0.1799	0.1300	0.0946	0.0691
19	0.4333	0.3957	0.3305	0.2765	0.2317	0.1945	0.1635	0.1161	0.0830	0.0596
20	0.4146	0.3769	0.3118	0.2584	0.2146	0.1784	0.1486	0.1037	0.0728	0.0514

Bảng này cho thấy \$1 nhận được sau một số năm nào đó với lãi suất nhất định nào đó sẽ có giá trị hiện tại là bao nhiêu? Ví dụ, ở dòng 5, cột 12%: con số 0.5674 cho biết: giá trị hiện tại của \$1 nhận được sau 5 năm, trong điều kiện lãi suất 12% / năm là \$0.5674. Hay nói cách khác: để có được \$1 nhận được sau 5 năm với lãi suất sinh lời là 12%/ năm thì phải đầu tư \$0.5674. Tuy nhiên, trong những trường hợp mà thu nhập định kỳ bằng nhau - thì có cách ngắn hơn để tính tổng các giá trị hiện tại của các khoản thu nhập này - đó là việc sử dụng bảng tính sau đây.

Giá trị hiện tại của \$1 nhận định kỳ trong một số kỳ

Kỳ tính	4,5%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	12%	14%	16%
1	0.9569	0.9524	0.9434	0.9346	0.9259	0.9174	0.9091	0.8929	0.8772	0.8621
2	1.8727	1.8594	1.8334	1.8080	1.7833	1.7591	1.7355	1.6901	1.6467	1.6052
3	2.7490	2.7232	2.6730	2.6243	2.5771	2.5313	2.4869	2.4018	2.3216	2.2459
4	3.5875	3.5460	3.4651	3.3872	3.3121	3.2397	3.1699	3.0374	2.9137	2.7982
5	4.3900	4.3295	4.2124	4.1002	3.9927	3.8897	3.7908	<u>3.6048</u>	3.4331	3.2743
6	5.1579	5.0757	4.9173	4.7665	4.6229	4.4859	4.3553	4.1114	3.8887	3.6847
7	5.8927	5.7864	5.5824	5.3893	5.2064	5.0330	4.8684	4.5638	4.2883	4.0386
8	6.5959	6.4632	6.2098	5.9713	5.7466	5.5348	5.3349	4.9676	4.6389	4.3436
9	7.2688	7.1078	6.8017	6.5152	6.2469	5.9953	5.7590	5.3283	4.9464	4.6065
10	7.9127	7.7217	7.3601	7.0236	6.7101	6.4177	6.1446	5.6502	5.2161	4.8382
11	8.5289	8.3064	7.8869	7.4987	7.1390	6.8052	6.4951	5.9377	5.4527	5.0286
12	9.1186	8.8633	8.3838	7.9427	7.5361	7.1607	6.8137	6.1944	5.6603	5.1971
13	9.6829	9.3936	8.8527	8.3577	7.9038	7.4869	7.1034	6.4236	5.8424	5.3423
14	10.2228	9.8986	9.2930	8.7455	8.2442	7.7862	7.3667	6.6282	6.0021	5.4675

15	10.7395	10.3797	9.7123	9.1079	8.5595	8.0607	7.6061	6.8109	6.1422	5.5755
16	11.2340	10.8378	10.1059	9.4467	8.8514	8.3126	7.8237	6.9740	6.2651	5.6685
17	11.7072	11.2741	10.4773	9.7632	9.1216	8.5436	8.0216	7.1196	6.3729	5.7487
18	12.1600	11.6896	10.8276	10.0591	9.3719	8.7566	8.2014	7.2497	6.4674	5.1879
19	12.5933	12.0853	11.1581	10.3356	9.6036	8.9501	8.3649	7.3658	6.5504	5.8775
20	13.0079	12.4622	11.4699	10.5940	9.8182	9.1286	8.5136	7.4694	6.6231	5.9288

Bảng này cho thấy: \$1 nhận định kỳ hàng năm, mỗi năm một lần, trong một số năm nào đó, với lãi suất nhất định nào đó, sẽ có giá trị hiện tại là bao nhiêu? Ví dụ, ở dòng 5, cột 12%: con số 3.6048 cho biết: giá trị hiện tại của \$1 nhận định kỳ hàng năm, mỗi năm một lần, trong 5 năm liên tục, trong điều kiện lãi suất 12% / năm là \$3.6048. Hay nói cách khác: để nhận được hàng năm, mỗi năm \$1 trong 5 năm liên tục với lãi suất sinh lời là 12%/ năm, thì phải đầu tư \$3.6048.

10.2. Phương pháp hiện giá thuần ( NPV) và ứng dụng trong việc ra quyết định đầu tư dài hạn

### ***10.2.1. Phương pháp hiện giá thuần***

Hiện giá thuần ( giá trị thuần tủy hiện tại) của một dự án sản xuất kinh doanh là kết quả so sánh giá trị hiện tại của tất cả các dòng tiền thu vào với giá trị hiện tại của tất cả các dòng tiền chi ra liên quan đến một dự án.

Hiện giá thuần của một dự án sản xuất kinh doanh còn được hiểu là chênh lệch giữa dòng tiền thu vào và dòng tiền chi ra liên quan đến một dự án - đã xét đến giá trị thời gian của tiền tệ. Chính số chênh lệch này là lợi tức do dự án mang lại sau khi đã trừ chi phí hoặc lợi tức gia tăng của khoản đầu tư dài hạn cho một dự án của doanh nghiệp.

Phương pháp hiện giá thuần là phương pháp rất thông dụng mà kế toán có thể sử dụng để phân tích một dự án sản xuất kinh doanh để đi đến quyết định: có nên đầu tư vào dự án hay không? Trình tự áp dụng phương pháp này như sau:

*Bước 1:* Lựa chọn kỳ phân tích phù hợp. Kỳ phân tích có thể là tháng, quý, năm. Tuy nhiên, ở Việt Nam kỳ kế toán và kỳ tính lãi thường là một năm do đó nên chọn kỳ phân tích theo năm tài chính.

*Bước 2:* Lựa chọn tỷ lệ chiết khấu dòng tiền. Căn cứ vào chi phí sử dụng vốn của doanh nghiệp để chọn tỷ lệ chiết khấu dòng tiền thích hợp. Thông thường, tỷ lệ chiết khấu dòng tiền được chọn thường trùng hợp với tỷ lệ về chi phí sử dụng vốn.

*Bước 3:* Nhận định và phân loại các dòng tiền liên quan đến dự án thành dòng tiền thu vào và dòng tiền chi ra. Các dòng tiền thu vào và chi ra của dự án rất đa dạng, tuy nhiên có thể chia thành hai nhóm như sau:

Dòng tiền chi ra:

- Vốn đầu tư ban đầu vào dự án.
- Vốn cho việc bảo hành, sửa chữa.
- Vốn lưu động đảm bảo cho dự án đi vào hoạt động...

Dòng tiền thu vào:

- Thu nhập tạo ra từ dự án, như: doanh thu bán sản phẩm, doanh thu cung cấp dịch vụ, doanh thu cho thuê...
- Số chi phí tiết kiệm được.
- Số vốn lưu động giảm so với trước.
- Giá trị tận dụng của tài sản dài hạn khi dự án kết thúc...

*Bước 4:* Lựa chọn công thức tính dòng tiền thích hợp => tra bảng, tổng hợp để xác định giá trị hiện tại của dòng tiền thu vào và giá trị hiện tại của dòng tiền chi ra theo từng dự án. Phải căn cứ vào đặc điểm của dòng tiền thu, dòng tiền chi để xác định tra dữ liệu ở bảng nào: Dòng tiền phát sinh đều hàng năm (dòng đơn hay dòng kép)? hoặc dòng tiền phát sinh không đều...?

*Bước 5:* Tính toán chênh lệch của dòng tiền thu vào với giá trị hiện tại của dòng tiền chi ra (hiện giá thuần) theo từng dự án.

Giá trị thuần tuý hiện tại = Giá trị hiện tại của dòng tiền thu vào - Giá trị hiện tại của dòng tiền chi ra.

Căn cứ vào số chênh lệch này để đi đến quyết định: chấp nhận hay không chấp nhận dự án - dựa trên nguyên tắc:

- Số chênh lệch  $> 0$ : Phương án này nên chọn, bởi vì nó thoả mãn được nhu cầu đầu tư và bù đắp được chi phí vốn với tỷ lệ lãi suất ( $r$ ) đã xác định và còn tạo thêm một nguồn lợi kinh tế.
- Số chênh lệch  $= 0$ : Phương án này cũng được chọn, nhưng nó chỉ thoả mãn tỷ suất lợi nhuận ngang bằng với tỷ suất chi phí sử dụng vốn như đã xác định.
- Số chênh lệch  $< 0$ : Phương án này không nên chọn, bởi vì nó không thoả mãn được tỷ suất ( $r$ ) lợi nhuận như đã dự tính.

*10.2.2. Ứng dụng phương pháp hiện giá thuần trong việc ra quyết định đầu tư dài hạn*

*a, Ứng dụng phương pháp hiện giá thuần để lựa chọn một phương án đầu tư*

**Một công ty cổ phần sản xuất và kinh doanh hàng tiêu dùng đang xem xét đầu tư một thiết bị sản xuất. Tài liệu thu thập có liên quan đến dự án này như sau:**

- **Vốn đầu tư ban đầu để mua thiết bị: 150.000.000đ**
- **Giá trị tận dụng của thiết bị này vào cuối năm thứ 5 là: 20.000.000đ**
- **Chi phí tiết kiệm cho công ty hàng năm do không phải đi thuê là 50.000.000đ**
- **Tỷ lệ sinh lời vốn cổ phần là 16%/ năm.**

**Nhà quản trị sẽ chấp nhận hay không chấp nhận phương án đầu tư này? Vận dụng phương pháp hiện giá thuần để xem xét dự án này như sau:**

*Bước 1:* Chọn kỳ phân tích là một năm.

*Bước 2:* Lựa chọn tỷ lệ chiết khấu dòng tiền phù hợp với tỷ lệ lãi phải trả cho vốn cổ phần là 16%/ năm.

*Bước 3:* Phân loại các dòng tiền liên quan đến dự án.

Dòng tiền chi ra:

- Vốn đầu tư ban đầu để mua thiết bị: 150.000.000đ

Dòng tiền thu vào:

- Số chi phí tiết kiệm được hàng năm do không phải đi thuê: 50.000.000đ.
- Giá trị tận dụng của thiết bị sau 5 năm: 20.000.000đ

*Bước 4:* Lựa chọn công thức tính dòng tiền thích hợp => tra bảng, tổng hợp để xác định giá trị hiện tại của dòng tiền thu vào và giá trị hiện tại của dòng tiền chi ra của dự án.

Dòng tiền phát sinh	Số năm	Lượng tiền	Hệ số 16%	Giá trị hiện tại
Dòng thu				
- Tiết kiệm chi phí thuê	1 - 5	50.000.000	3,2743	163.715.000
- Giá trị tận dụng	5	20.000.000	0,4761	9.522.000
Dòng chi				
- Vốn đầu tư mua thiết bị	Hiện nay	150.000.000	1,000	150.000.000

*Bước 5:* Tính toán chênh lệch giữa giá trị hiện tại của dòng tiền thu vào với giá trị hiện tại của dòng tiền chi ra ( hiện giá thuần) của dự án.

Giá trị thuần tụy hiện tại = Giá trị hiện tại của dòng tiền thu vào - Giá trị hiện tại của dòng tiền chi ra = ( 163.715.000 + 9.522.000) - 150.000.000 = 23.237.000đ

Hiện giá thuần của dự án trên là 23.237.000đ. Như vậy, công ty nên thực hiện dự án đầu tư trên vì nó đảm bảo thoả mãn tỷ lệ sinh lời mong muốn là 16%/ năm và còn có lãi.

***b, Ứng dụng phương pháp hiện giá thuần để lựa chọn nhiều phương án đầu tư***

Trong trường hợp công ty có nhiều phương án đầu tư đưa ra để lựa chọn một trong số đó thì phương pháp hiện giá thuần có thể ứng dụng theo 3 phương pháp nhỏ sau đây:

**a, Phương pháp so sánh hiện giá thuần của 2 phương án:**

Phương pháp này được sử dụng rất rộng rãi trong việc phân tích, lựa chọn hai ( hoặc nhiều) dự án đầu tư khác nhau. Theo phương pháp này, người ta xác định hiện giá thuần cho từng phương án, sau đó so sánh chúng với nhau: phương án nào có hiện giá thuần cao nhất sẽ được ưu tiên chọn lựa.

*Ví dụ:* Công ty kinh doanh đang cân nhắc phương án mua sắm một thiết bị mới để thay thế cho thiết bị cũ đang sử dụng kém hiệu quả. Tổng hợp các tài liệu có liên quan đến hai dự án này như sau:

**Phương án mua mới:**

Vốn đầu tư ban đầu	100.000.000đ
Giá bán thiết bị cũ hiện tại	20.000.000đ
Chi phí sửa chữa bảo dưỡng hàng năm	3.000.000đ
Doanh thu hàng năm	45.000.000đ
Chi phí hoạt động hàng năm	15.000.000đ
Giá trị tận dụng sau 6 năm sử dụng	10.000.000đ
Tỷ suất chiết khấu được chọn	12%

**Phương án cải tạo thiết bị cũ:**

Vốn đầu tư sửa chữa năm đầu	40.000.000đ
Chi phí sửa chữa bảo dưỡng hàng năm	4.000.000đ
Doanh thu hàng năm	30.000.000đ
Chi phí hoạt động hàng năm	16.000.000đ



**Giá trị tận dụng khi thanh lý (sau 6 năm sử dụng nửa) 5.000.000đ**

**Tỷ suất chiết khấu được chọn 12%**

**=> Vận dụng nguyên lý của phương pháp hiện giá thuần để phân tích như sau:**

**Khoảng thời gian thích hợp được lựa chọn là một năm. Năm hiện tại là năm bắt đầu đầu tư. Ta có bảng tính toán giá trị hiện tại cho 2 phương án như sau:**

Dòng tiền theo 2 phương án	Số năm	Lượng tiền	Hệ số 12%	Giá trị hiện tại
<b>Phương án mua mới:</b>				
<u>Dòng thu:</u>				
- Giá bán thiết bị cũ hiện tại	Hiện tại	<b>20.000.000đ</b>	1,0000	20.000.000
- Doanh thu hàng năm	1 - 6	<b>45.000.000đ</b>	4,1114	185.013.000
- Giá trị tận dụng	6	<b>10.000.000đ</b>	0,5066	5.066.000
<u>Dòng chi:</u>				
- Vốn đầu tư ban đầu	Hiện tại	<b>100.000.000đ</b>	1,0000	100.000.000
- Chi phí sửa chữa hàng năm	1 - 6	<b>3.000.000đ</b>	4,1114	12.334.200

- Chi phí hoạt động hàng năm	1 - 6	15.000.000đ	4,1114	61.671.000
<b><i>Hiển giá, thu</i></b>				<b><i>36.073.800</i></b>
<b>Phương án cải tạo thiết bị cũ:</b>				
<u>Dòng thu:</u>				
- Doanh thu hàng năm	1 - 6	30.000.000đ	4,1114	123.342.000
- Giá trị tận dụng	6	5.000.000đ	0,5066	2.533.000
<u>Dòng chi:</u>				
- Vốn đầu tư sửa chữa ban đầu	Hiện tại	40.000.000đ	1,0000	40.000.000
- Chi phí sửa chữa hàng năm	1 - 6	4.000.000đ	4,1114	16.445.600
- Chi phí hoạt động hàng năm	1 - 6	16.000.000đ	4,1114	65.782.400
<b><i>Hiện giá thuần</i></b>				<b><i>3.647.000</i></b>
Chênh lệch				<b>32.426.800</b>

Tính toán trên cho thấy: hiện giá thuần theo phương án mua thiết bị mới cao hơn khá nhiều so với phương án cải tạo, nâng cấp thiết bị cũ. Vậy nên lựa chọn phương án mới này.

**b, Phương pháp số chênh lệch:**

Sử dụng phương pháp này sẽ đơn giản hơn phương pháp nói trên. Theo phương pháp này, người ta so sánh giữa dòng tiền thu và dòng tiền chi của phương án mới đưa ra so với phương án cũ và tìm số chênh lệch. Sau đó tính toán hiện giá thuần của các khoản chênh lệch nói trên. Nếu hiện giá thuần là số dương thì nên lựa chọn phương án mới.

Cũng ví dụ trên, ta xác định số chênh lệch của từng khoản thu, chi giữa phương án mua thiết bị mới với phương án cải tạo thiết bị cũ. Sau đó xác định giá trị hiện tại của dòng tiền chênh lệch này như bảng sau:

Dòng tiền chênh lệch	Số năm	Lượng tiền	Hệ số 12%	Giá trị hiện tại
<b><u>Dòng thu:</u></b>				
- Giá bán thiết bị cũ hiện tại	Hiện tại	<b>20.000.000đ</b>	1,0000	20.000.000
- Chênh lệch doanh thu hàng năm	1 - 6	<b>15.000.000đ</b>	4,1114	61.671.000
- Giá trị tận dụng	6	<b>5.000.000đ</b>	0,5066	2.533.000
<b><u>Dòng chi:</u></b>				
- Vốn đầu tư ban đầu	Hiện tại	<b>60.000.000đ</b>	1,0000	60.000.000
- Chi phí sửa chữa hàng năm	1 - 6	<b>(1.000.000đ)</b>	4,1114	(4.111.400)
- Chi phí hoạt động hàng năm	1 - 6	<b>(1.000.000đ)</b>	4,1114	(4.111.400)
<b>Hiệu lợi, thuần</b>				<b>32.426.800</b>

**c. Phương pháp chi phí thấp nhất:**

Nếu các phương án đưa ra không liên quan đến doanh thu, hoặc tài liệu liên quan đến doanh thu giữa các phương án có chênh lệch không đáng kể thì phương án khả thi được chấp nhận là phương án có tổng chi phí thấp nhất.

*10.2.3. Hạn chế của phương pháp hiện giá thuần trong việc ra quyết định đầu tư dài hạn*

Hiện giá thuần là phương pháp cơ bản mà kế toán có thể sử dụng để góp ý kiến cho nhà quản trị đi đến quyết định: có nên đầu tư vào dự án hay không? Phương pháp này rất dễ sử dụng để quyết định chấp nhận hay không chấp nhận một dự án nào đó, hoặc lựa chọn một dự án hiệu quả nhất trong nhiều dự án được đưa ra xem xét... Tuy nhiên, phương án này cũng có một số hạn chế nhỏ sau đây:

- Tỷ suất về chi phí sử dụng vốn không phải lúc nào cũng có thể xác định được một cách chính xác.
- Phương pháp này không xác định được lợi tức vốn đầu tư và sự hoàn vốn đầu tư của từng thời kỳ.
- Phương pháp này chỉ đề cập đến một khía cạnh của quyết định đầu tư dài hạn, vì vậy khi tính toán kết quả cần phải kết hợp với nhiều chỉ tiêu và xem xét trên nhiều khía cạnh khác nhau mới có thể đưa ra những quyết định đầu tư chính xác.

Ví dụ cần tính thêm chỉ số sinh lời của từng dự án:

$$\text{Chỉ số sinh lời} = \frac{\text{Giá trị hiện tại của dòng tiền thu}}{\text{Giá trị hiện tại của dòng tiền chi}}$$

Chỉ số sinh lời phản ánh một đồng giá trị hiện tại của vốn đầu tư bỏ ra sẽ thu về bao nhiêu đồng giá trị hiện tại theo dự án, phương án nào có chỉ số sinh lời cao thì khả năng được chấp nhận càng cao.

### 10.3. Phương pháp tỷ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian ( IRR)

#### **10.3.1. Khái niệm và nội dung của phương pháp IRR**

Việc phân tích một dự án đầu tư để đi đến quyết định chấp nhận hay không chấp nhận dự án đó, nhà quản trị thường xem xét trên nhiều phương diện khác nhau. Phương pháp hiện giá thuần nghiên cứu các dự án trên cơ sở so sánh giá trị theo thời gian của các dòng tiền thu với giá trị theo thời gian của các dòng tiền chi có liên quan đến dự án. Phương pháp tỷ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian ( IRR) lại phân tích một dự án đầu tư trên cơ sở xem chúng có thoả mãn được tỷ suất lợi tức mà nhà quản trị mong muốn hay không? - trên cơ sở đó ra quyết định đầu tư.

Tỷ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian ( IRR) là một tỷ suất lợi tức nhằm thoả mãn số lợi tức nhất định trong thời gian có hiệu lực của tài sản đầu tư. Tỷ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian ( IRR) còn có thể hiểu là một tỷ lệ sinh lời

mà nhà quản trị sử dụng để chiết khấu các dòng tiền nhằm thoả mãn hiện giá thuần của dự án bằng 0.

Phương pháp tỷ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian là một phương pháp chọn tỷ suất lợi tức nhằm đạt mức lợi tức hứa hẹn trong thời gian có hiệu lực của dự án đầu tư.

Nội dung cơ bản của phương pháp này bao gồm các bước sau:

- Xác định số vốn ban đầu đầu tư vào dự án ( dòng tiền chi vào dự án).
- Xác định dòng tiền thu nhập thuần hàng năm từ dự án mang lại.

Dòng tiền thu nhập thuần hàng năm = Tổng dòng tiền thu - Tổng dòng tiền chi.

- So sánh tỷ lệ giữa vốn đầu tư với dòng tiền thu nhập thuần hàng năm để tìm ra giá trị chiết khấu dòng tiền hay còn gọi là hệ số của tỷ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian.

$$H = \text{Vốn đầu tư ban đầu} / \text{Dòng thu tiền thuần hàng năm}$$

Hệ số này còn gọi là phí tổn vốn đầu tư ban đầu cho một đồng thu nhập thuần sinh ra từ dự án ( dòng đơn hoặc dòng kép).

- Sử dụng hệ số này tra bảng tính giá trị hiện tại để xác định tỷ lệ sinh lời tương ứng. So sánh tỷ lệ sinh lời này với tỷ lệ sinh lời mong muốn, nếu lớn hơn hoặc bằng thì chấp nhận đầu tư.

Như vậy, khi sử dụng phương pháp IRR để ra quyết định đầu tư thì cần thiết phải xác định được 3 vấn đề: xác định được dòng vốn đầu tư ban đầu, xác định được dòng thu nhập thuần của dự án và xác định chính xác số năm có hiệu lực của dự án đầu tư.

### ***10.3.2. Sử dụng phương pháp IRR trong trường hợp dòng thu phát sinh đều đặn hàng năm***

Đối với trường hợp này, khi áp dụng phương pháp IRR vẫn phải tiến hành theo các bước nói trên. Tuy nhiên, do dòng thu phát sinh đều đặn hàng năm

nên cần lưu ý khi tra bảng ta sẽ chọn bảng tính giá trị hiện tại của một đồng thu nhập định kỳ ( dòng kép).

*Ví dụ 1:* Công ty A dự tính mua một thiết bị sản xuất, giá mua 54.075.000đ. Thu nhập thuần từ việc sử dụng thiết bị này hàng năm là 15.000.000đ. Thời gian sử dụng thiết bị là 5 năm. Công ty đặt ra yêu cầu là nếu tỷ suất lợi nhuận đạt được ít nhất phải là 12%/ năm thì sẽ chấp nhận đầu tư.

Ta tính như sau:

$$H = 54.075.000đ / 15.000.000đ = 3,605.$$

Tra bảng tính giá trị hiện tại của một đồng thu nhập định kỳ, dòng 5, ta xác định được tỷ suất sinh lời tương ứng là 12%/ năm. Vậy dự án mua thiết bị này đáp ứng được yêu cầu đặt ra => nên chấp nhận đầu tư.

*Ví dụ 2:* Công ty B dự định mua một chiếc xe ô tô vận tải dùng để vận chuyển hàng hoá. Giá mua chiếc xe tải này là 75.000. Thu nhập thuần từ việc sử dụng thiết bị này hàng năm là 20.000.000đ. Thời gian sử dụng thiết bị là 5 năm. Công ty đặt ra yêu cầu là nếu tỷ suất lợi nhuận đạt được ít nhất phải là 12%/ năm thì sẽ chấp nhận đầu tư.

Ta tính như sau:

$H = 75.000.000đ / 20.000.000đ = 3,750$ . Con số này phản ánh: theo dự án đầu tư này, để có 1 đồng thu nhập thuần hàng năm trong 5 năm liên tục thì phải đầu tư 3,75đ.

Tra bảng tính giá trị hiện tại của một đồng thu nhập định kỳ, dòng 5, ta sẽ không tìm thấy con số nào đúng bằng 3, 750. Chỉ có 2 con số cận kề với nó:

Cột 10% có con số 3,791. Con số này phản ánh: để có 1 đồng thu nhập thuần hàng năm trong 5 năm liên tục, trong điều kiện lãi suất sinh lời hàng năm là 10% thì phải đầu tư 3,791đ.

Cột 12% có con số 3,605, con số này phản ánh: để có 1 đồng thu nhập thuần hàng năm trong 5 năm liên tục, trong điều kiện lãi suất sinh lời hàng năm là 12% thì phải đầu tư 3,605đ.

Dự án của chúng ta tính ra  $H = 3,750 \Rightarrow 3,791 > 3,750 > 3,605$ , tức là:

10% < tỷ lệ sinh lời của dự án < 12%.

Như vậy dự án mua thiết bị này không đáp ứng được yêu cầu đặt ra: tỷ lệ sinh lời ít nhất phải bằng 12% ( hay H tính ra phải nhỏ hơn hoặc bằng 3,605) => không nên đầu tư.

Để biết chính xác dự án mua xe vận tải nói trên đạt được tỷ lệ sinh lời là bao nhiêu %/ năm, ta tính như sau:

$$R = 10\% + \frac{3,791 - 3,750}{3,791 - 3,650} \times (12\% - 10\%) = 10,44\%$$

Rõ ràng, tỷ lệ sinh lời này chưa đáp ứng được yêu cầu đặt ra cho dự án đầu tư.

### ***10.3.3. Sử dụng phương pháp IRR trong trường hợp dòng thu phát sinh hàng năm không đều***

Trường hợp này xảy ra trên thực tế nhiều hơn bởi vì dòng tiền thu nhập thuần của dự án trong thời gian có hiệu lực thường phát sinh không đều đặn hàng năm - do có nhiều nhân tố tác động đến. Đối với trường hợp này, căn cứ vào tỷ lệ sinh lời mong muốn ta tra bảng tính giá trị hiện tại của các khoản thu không đồng nhất của từng năm. Nếu tổng giá trị hiện tại của các khoản thu nhập thuần, lớn hơn hoặc bằng số vốn đầu tư ban đầu của dự án thì nên chấp nhận đầu tư.

*Ví dụ:* Công ty A dự định mua một máy chuyên dùng với giá 90.000.000đ, thời gian sử dụng chỉ có 2 năm. Dự tính thu nhập thuần: năm thứ nhất là 60.000.000đ, năm thứ 2 là 50.000.000đ. Tỷ suất lợi nhuận mong muốn của công ty là 12%/ năm. Nhà quản trị của công ty A nên quyết định thế nào?

Cách tiến hành như sau:

Sử dụng bảng tính giá trị hiện tại của \$1 nhận một lần trong tương lai với mức lãi suất kép:

Dòng 1 ( năm thứ nhất), cột 12%: có con số 0,8929:

$$60.000.000đ \times 0,8929 = 53.574.000đ$$

Dòng 2 ( năm thứ hai), cột 12%: có con số 0,7972:

$$50.000.000đ \times 0,7972 = 39.860.000đ$$

Tổng cộng: 93.434.000đ. Con số này phản ánh: Để có khoản thu nhập không đều trong 2 năm như dự án, trong điều kiện lãi suất 12%/ năm thì phải đầu tư: 93.434.000đ. Nhưng dự án của chúng ta chỉ cần đầu tư vốn mua sắm thiết bị ban đầu là 90.000.000đ, tức là cần số vốn ít hơn, cũng tức là tỷ lệ sinh lời của dự án cao hơn mức 12%/ năm. Vậy dự án đã thoả mãn trên mức yêu cầu đặt ra => nên chấp nhận đầu tư.

#### **10.4. Các phương pháp khác chọn quyết định đầu tư dài hạn**

Để đưa ra một quyết định đầu tư chính xác, nhà quản lý cần phải xem xét các dự án đầu tư một cách thận trọng và phải nghiên cứu trên nhiều khía cạnh khác nhau. Hai phương pháp NPV và IRR đã trình bày ở trên khá thuyết phục, tuy nhiên chúng cũng chưa đựng nhiều yếu tố phi thực tế như: việc dự đoán dòng tiền thu, thời gian hữu dụng của dự án, chi phí vốn trong quá trình thực hiện dự án... Đó là các nhân tố rất dễ dàng biến đổi – nhất là trong môi trường kinh doanh của các nước đang phát triển. Nền kinh tế Việt Nam đang trong thời kỳ cạnh tranh gay gắt và hội nhập với nền kinh tế thế giới, các yếu tố của môi trường kinh doanh - đặc biệt là yếu tố về luật pháp, chính sách... đang có sự thay đổi hàng ngày hàng giờ. Chính vì vậy, ngoài hai phương pháp cơ bản nêu trên, cần phải nghiên cứu thêm các phương pháp khác nữa để có thêm công cụ giúp các nhà đầu tư phân tích các dự án tốt hơn.

##### ***10.4.1. Phương pháp kỳ hoàn vốn***

Các nhà kinh doanh nói chung và các nhà đầu tư nói riêng đều có mong muốn thu hồi vốn càng nhanh càng tốt để tránh tác động rủi ro từ môi trường kinh doanh. Khi phân tích và lựa chọn dự án, các câu hỏi liên quan đến vốn luôn được đặt ra, như: cần bao nhiêu vốn đầu tư? huy động vốn từ những nguồn nào? chi phí vốn ra sao? thời gian thu hồi vốn của dự án là bao nhiêu?... Nội dung cơ bản của phương pháp kỳ hoàn vốn là ước tính dòng thu nhập thuần từ dự án mang lại sau bao nhiêu lâu sẽ đủ bù đắp được số vốn đầu tư ban



đầu? Tất nhiên, mỗi một dự án sẽ có dòng thu nhập khác nhau, có thể đều đặn hàng năm, có thể giảm dần hoặc bất thường... nhưng kỳ thu hồi vốn sẽ là căn cứ quan trọng để lựa chọn quyết định đầu tư – nhất là đối với các doanh nghiệp có khả năng vốn bị hạn chế.

*a, Kỳ hoàn vốn đối với dự án có dòng thu nhập ổn định qua các năm*

Với những dự án này, ta có thể ước tính kỳ hoàn vốn bằng công thức sau:

Kỳ hoàn vốn = Vốn đầu tư ban đầu/ Dòng thu nhập thuần hàng năm

Vốn đầu tư ban đầu của một dự án mới là tổng chi phí đầu tư ban đầu. Nếu là dự án thay thế tài sản dài hạn cũ bằng tài sản dài hạn mới thì Vốn đầu tư ban đầu sẽ bằng Tổng chi phí đầu tư trừ đi phần giá trị thu hồi tài sản cũ( nếu có).

Thu nhập thuần mỗi năm là chênh lệch giữa dòng tiền thu từ dự án sau khi loại trừ dòng tiền chi cho dự án. Cần chú ý cộng thêm vào thu nhập thuần những khoản phát sinh không phải là dòng tiền - mà trong khi tính toán người ta đã loại trừ ra khỏi thu nhập thuần, như: khấu hao tài sản cố định, các khoản dự phòng, các khoản trích trước vào chi phí...

Nếu kỳ hoàn vốn của dự án nhỏ hơn kỳ hoàn vốn mà nhà quản lý mong muốn thì dự án đầu tư sẽ được ưu tiên lựa chọn.

*Ví dụ:* Doanh nghiệp sản xuất X đang xem xét dự án thay thế toàn bộ dây chuyền công nghệ cũ bằng dây chuyền công nghệ mới.

Tổng số vốn đầu tư cho dự tính: 200.000.000đ

Thu nhập hàng năm ( lãi sau thuế): 30.000.000đ

Khấu hao thiết bị hàng năm: 20.000.000đ

Giá trị tận dụng của thiết bị mới: 50.000.000đ

Thời hạn thu hồi vốn đầu tư HDQT cho phép là 4 năm.

⇒ Vốn đầu tư ban đầu = 200.000.000 – 50.000.000 = 150.000.000đ

⇒ Thu nhập thuần hàng năm = 30.000.000 + 20.000.000 = 50.000.000đ

⇒ Kỳ hoàn vốn = 150.000.000 / 50.000.000 = 3 năm

Vậy dự án trên có thể chấp nhận được.

*b, Kỳ hoàn vốn đối với dự án có dòng thu nhập thay đổi*

Khi dòng thu nhập từ dự án mang lại phát sinh không đều hàng năm thì việc phân tích đánh giá kỳ hoàn vốn sẽ phức tạp hơn. Trong trường hợp này người ta phải xác định kỳ hoàn vốn bằng cách liệt kê thu nhập và loại trừ dần bằng cách dùng thu nhập bù đắp dần vốn đầu tư qua các năm.

Theo ví dụ trên, giả sử thu nhập hàng năm từ dự án mang lại là:

Năm thứ nhất: 40.000.000đ

Năm thứ hai: 30.000.000đ

Năm thứ ba: 20.000.000đ

Năm thứ tư: 10.000.000đ

Ta có bảng sau:

Phân tích kỳ hoàn vốn đối với dòng thu nhập không đều

Năm	Vốn đầu tư chưa bù đắp đầu kỳ	Thu nhập trong năm (Lãi sau thuế)	Khấu hao thiết bị hàng năm	Thu nhập thuần trong năm	Vốn đầu tư chưa bù đắp cuối kỳ
1	150.000.000	40.000.000	20.000.000	60.000.000	90.000.000
2	90.000.000	30.000.000	20.000.000	50.000.000	40.000.000
3	40.000.000	20.000.000	20.000.000	40.000.000	0

Bảng phân tích trên cho thấy: sau năm thứ 3 doanh nghiệp đã thu hồi hết số vốn đầu tư ban đầu. Vậy dự án đầu tư dây chuyền công nghệ mới này đã đáp ứng tốt yêu cầu về kỳ hoàn vốn, có thể xem xét thêm các khía cạnh khác để chấp nhận đầu tư.

Có thể đưa ra nhận xét chung về phương pháp kỳ hoàn vốn như sau:

- Ưu điểm thứ nhất của phương pháp này là việc tính toán các chỉ tiêu rất đơn giản.
- Phương pháp này cho phép nhà quản trị lựa chọn được các dự án đầu tư thoả mãn yêu cầu về thời hạn thu hồi vốn.

- Mục tiêu của phương pháp này là lựa chọn được các dự án có tốc độ luân chuyển vốn nhanh để sớm thu hồi vốn, đầu tư tiếp vào các dự án khác - đồng thời lại tránh được những rủi ro.
- Nhược điểm lớn nhất của phương pháp này là nó đã bỏ qua khả năng sinh lời của vốn đầu tư, bỏ qua giá trị theo thời gian của tiền tệ... Nếu chỉ quan tâm đến kỳ hạn thu hồi vốn thì rất có thể chúng ta sẽ bỏ qua các dự án có khả năng sinh lời cao.

#### ***10.4.2. Phương pháp tỷ suất sinh lời đơn giản***

Ngược lại với phương pháp kỳ hoàn vốn, phương pháp này lại xem xét so sánh tỷ suất sinh lời của dự án có thoả mãn tỷ suất sinh lời mong muốn của nhà quản trị, nhà đầu tư hay không? Nội dung cơ bản của phương pháp này là so sánh thu nhập thuần của dự án mang lại với vốn đầu tư ban đầu cho dự án để tính ra tỷ lệ sinh lời trên một đồng vốn. Gọi là tỷ lệ sinh lời đơn giản, bởi vì người ta không chú ý đến giá trị theo thời gian của các dòng tiền mặt mà chỉ chú ý đến thu nhập thuần tuý của kế toán.

Tỷ suất sinh lời đơn giản = Thu nhập thuần / Vốn đầu tư

Vốn đầu tư ban đầu là tổng chi phí đầu tư ban đầu cho dự án mới, trừ đi khoản thu hồi do bán tài sản dài hạn cũ.

Thu nhập thuần của dự án có thể được tính theo từng trường hợp như sau:

= Thu nhập tăng thêm – Chi phí tăng thêm ( gồm cả khấu hao), hoặc

= Số tiền tiết kiệm do giảm chi phí – khấu hao máy mới.

*Ví dụ:* Công ty B dự tính mua một thiết bị sản xuất mới, giá mua 54.075.000đ. Thiết bị mới này sẽ làm tăng thu nhập 35.000.000đ/ năm nhưng chi phí hoạt động cũng tăng thêm 20.000.000đ/ năm. Như vậy dòng thu tiền thuần hàng năm là 15.000.000đ. Thời gian sử dụng thiết bị là 7 năm. Khấu hao hàng năm của thiết bị 8.000.000đ. Hãy tính tỷ lệ sinh lời đơn giản và so sánh với tỷ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian của dự án đầu tư này.

Ta tính như sau:

Tỷ lệ sinh lời đơn giản =  $(35.000.000 - 20.000.000 - 8.000.000) / 54.075.000 = 7.000.000đ / 54.075.000đ = 12,9\%$ .

Theo phương pháp Tỷ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian, trước hết ta tính hệ số của tỷ lệ sinh lời =  $54.075.000đ / 15.000.000đ = 3,605$ . Tra bảng tính giá trị hiện tại của một đồng thu nhập định kỳ, dòng 7, ta xác định được tỷ suất sinh lời tương ứng là 20%/năm.

Như vậy tỷ lệ sinh lời đơn giản thấp hơn khá nhiều so với tỷ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian.

Qua nội dung phương pháp Tỷ lệ sinh lời đơn giản và qua ví dụ này ta có thể nhận xét như sau:

- Phương pháp này đã giúp nhà quản trị xác định được tỷ lệ sinh lời một cách đơn giản để so sánh với tỷ lệ sinh lời hiện tại, theo đó sẽ có thêm cơ sở để cân nhắc các dự án đầu tư.
- Phương pháp tỷ lệ sinh lời đơn giản đã không đề cập đến giá trị theo thời gian của tiền tệ, và vì vậy đã làm sai lệch tỷ lệ sinh lời thật sự của dự án. Đây chính là hạn chế của phương pháp này - nhất là trong môi trường có sự biến động lớn của đồng tiền.
- Phương pháp tỷ lệ sinh lời đơn giản đã tính đến khấu hao tài sản dài hạn trong việc xác định thu nhập thuần như của kế toán. Đây chính là ưu điểm của phương pháp này so với phương pháp Tỷ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian.

## 10.5. Tóm tắt chương

Trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh, doanh nghiệp thường gặp các quyết định liên quan đến việc đầu tư một số vốn lớn cho việc mua sắm máy móc thiết bị mới hoặc thay thế cải tạo máy móc thiết bị cũ; quyết định đầu tư liên doanh thành lập cơ sở kinh doanh mới được đồng kiểm soát... Các hoạt động đầu tư dài hạn trên thường cần một lượng vốn rất lớn, vượt quá khả năng tài chính của doanh nghiệp trong kỳ sản xuất kinh doanh, đồng thời thu hồi vốn chậm, kéo dài nhiều năm, chịu nhiều rủi ro... Chính vì vậy, để đi đến quyết định chính xác nhà quản trị phải cân nhắc, so sánh, lựa chọn dựa trên những cơ sở khoa học. Kế toán quản trị đã đưa ra các phương pháp khoa học nhằm hướng dẫn các nhà quản trị lựa chọn các quyết định đầu tư dài hạn chính xác và phù hợp với doanh nghiệp.

Người học chương này cần nắm được một số vấn đề sau:

- Khái niệm và đặc điểm của vốn đầu tư dài hạn.
- Phân loại quyết định vốn đầu tư dài hạn và các quyết định dài hạn thường gặp tại doanh nghiệp.
- Sử dụng phương pháp hiện giá thuần (NPV) trong việc lựa chọn quyết định đầu tư dài hạn.
- Sử dụng phương pháp tỷ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian ( IRR) để lựa chọn quyết định đầu tư dài hạn.
- Sử dụng một số phương pháp khác trong việc lựa chọn quyết định đầu tư dài hạn như: phương pháp kỳ hoàn vốn, phương pháp tỷ suất sinh lời đơn giản...

## DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Nguyễn Tấn Bình, *Kế toán quản trị ( Lý thuyết căn bản và nguyên tắc ứng dụng trong quyết định kinh doanh)*, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội năm 2005.
2. Nguyễn Tấn Bình, *Kế toán quản trị*, Nhà xuất bản Đại học Quốc gia TP Hồ Chí Minh năm 2003.
3. Nguyễn Tấn Bình, *Phân tích quản trị tài chính*, Nhà xuất bản Đại học Quốc gia TP Hồ Chí Minh năm 2002.
4. Bộ Tài chính, *Thông tư số 53/ 2006/ TT – BTC* ngày 12/ 6/ 2006 về việc hướng dẫn áp dụng Kế toán quản trị trong doanh nghiệp.
5. Bộ Giáo dục và đào tạo, Trường đại học Kinh tế TP. HCM, Tập thể tác giả Khoa Kế toán – Kiểm toán, *Kế toán quản trị*, Nhà xuất bản Thống kê, TP Hồ Chí Minh năm 2000.

6. TS. Phạm Văn Dực & Đặng Kim Cương, *Kế toán quản trị và phân tích kinh doanh*, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội năm 2000.
7. TS. Phạm Văn Dực & ThS. Đào Tất Thắng, *Bài tập kế toán quản trị*, Nhà xuất bản Thống kê, TP Hồ Chí Minh năm 2002.
8. ThS. Huỳnh Lợi, *Kế toán quản trị*, Nhà xuất bản Thống kê Hà Nội năm 2007.
9. ThS. Huỳnh Lợi – ThS. Nguyễn Khắc Tâm, *Kế toán quản trị*, Nhà xuất bản Thống kê Hà Nội năm 2001.
10. PGS. TS. Nguyễn Minh Phương ( Chủ biên), *Giáo trình Kế toán quản trị*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội năm 2004.
11. Trường Đại học Kinh tế TP HCM - Khoa Kế toán Kiểm toán, Bộ môn Kế toán quản trị và PTHĐKD, *Kế toán quản trị*, Nhà xuất bản Thống kê, TP Hồ Chí Minh năm 2004.
12. PGS. TS. Đào Văn Tài, TS. Võ Văn Nhị, Trần Anh Hoa ( ĐH Kinh tế TP HCM), *Kế toán*

*quản trị áp dụng cho các doanh nghiệp Việt Nam,*  
Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội năm 2003.

13. ThS. Bùi Văn Trường, *Kế toán quản trị*, Nhà xuất bản Lao động – Xã hội Hà Nội năm 2006.
14. <http://www.tapchiketoan.com>
15. <http://www.webketoan.com>



