

HỌC VIỆN CÔNG NGHỆ BƯU CHÍNH VIỄN THÔNG



KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

(Dùng cho sinh viên hệ đào tạo đại học từ xa)

Lưu hành nội bộ

HÀ NỘI - 2007

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

Biên soạn : Th.S. Đinh Xuân Dũng
Th.S. Nguyễn Văn Tấn
Th.S. Vũ Quang Kết

LỜI NÓI ĐẦU

Việt nam đang tiến hành cải cách toàn diện, triệt để hệ thống kế toán theo yêu cầu đổi mới cơ chế quản lý kinh tế. Yêu cầu quản lý kinh doanh trong cơ chế thị trường đòi hỏi những thông tin đa dạng, phục vụ cho các quyết định kinh tế, điều đó đã hình thành khái niệm về hệ thống kế toán tài chính, kế toán quản trị.

Kế toán quản trị - Một bộ phận cấu thành của hệ thống kế toán, được hình thành và phát triển. Thông tin do kế toán quản trị cung cấp phục vụ chủ yếu trong nội bộ doanh nghiệp, thoả mãn yêu cầu thông tin của chủ doanh nghiệp, các nhà quản lý để điều hành kinh doanh.

Để phục vụ công tác giảng dạy và học tập, Khoa Quản trị kinh doanh 1, Học viện Công nghệ Bưu chính viễn thông đã tổ chức biên soạn “ Tài liệu giảng dạy kế toán quản trị”. Cuốn sách được biên soạn trên cơ sở tham khảo tài liệu trong và ngoài nước do Th.S Đinh xuân Dũng, Trưởng bộ môn Tài chính kế toán - Khoa Quản trị kinh doanh 1, chủ biên với sự tham gia của nhiều giảng viên bộ môn Tài chính kế toán.

Tham gia biên soạn gồm:

1/ Th.S Đinh xuân Dũng - Chương I, III, IV và VI. $(15+51+21+49)=136$

2/ Th.S Nguyễn văn Tấn - Chương VII. (15)

3/ Cử nhân Vũ quang Kết - Chương II và V. $(38+19)=57$

Mặc dù rất cố gắng để hoàn thành tài liệu này với nội dung, kết cấu hợp lý và khoa học, đáp ứng nhu cầu đào tạo trong giai đoạn mới. Song do tài liệu được biên soạn lần đầu nên không tránh khỏi thiếu sót, chúng tôi rất mong nhận được nhiều ý kiến đóng góp của bạn đọc.

Xin chân thành cảm ơn.

Chủ biên

Th.S Đinh Xuân Dũng



HỌC VIỆN CÔNG NGHỆ BƯU CHÍNH VIỄN THÔNG

Km10 Đường Nguyễn Trãi, Hà Đông-Hà Tây
Tel: (04).5541221; Fax: (04).5540587
Website: <http://www.o-ptit.edu.vn>; E-mail: dhcx@o-ptit.edu.vn

CHƯƠNG I

NHỮNG VẤN ĐỀ CHUNG VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

1.1- KHÁI NIỆM BẢN CHẤT KẾ TOÁN QUẢN TRỊ.

Chức năng của kế toán là cung cấp thông tin về hoạt động của một đơn vị, một tổ chức. Trong các doanh nghiệp, thông tin kế toán không những cần thiết cho người ra quyết định quản lý ở bên trong doanh nghiệp mà còn cần thiết cho các đối tượng ở bên ngoài doanh nghiệp. Do có phạm vi cung cấp, phục vụ thông tin khác nhau nên kế toán doanh nghiệp được chia thành kế toán tài chính và kế toán quản trị.

Khác với các thông tin của kế toán tài chính chủ yếu phục vụ cho các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp, kế toán quản trị cung cấp thông tin thoả mãn nhu cầu của các nhà quản trị doanh nghiệp, là những người mà các quyết định và hành động của họ ảnh hưởng trực tiếp đến sự thành bại của doanh nghiệp đó. Kế toán quản trị không những cung cấp thông tin cho các nhà quản trị cấp cao để ra quyết định kinh doanh, quyết định đầu tư và sử dụng các nguồn lực mà còn cung cấp cả các thông tin về các mặt kỹ thuật để các nhà quản lý thừa hành sử dụng thực thi trách nhiệm của mình.

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

Như vậy, kế toán quản trị là một khoa học thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin về hoạt động sản xuất, kinh doanh một cách cụ thể, phục vụ cho các nhà quản lý trong việc lập kế hoạch, điều hành, tổ chức thực hiện kế hoạch và quản lý hoạt động kinh tế, tài chính trong nội bộ doanh nghiệp.

Từ đó rút ra bản chất của kế toán quản trị như sau:

- Kế toán quản trị không chỉ thu nhận, xử lý và cung cấp các thông tin về các nghiệp vụ kinh tế đã thực sự hoàn thành, đã ghi chép hệ thống hoá trong các sổ kế toán mà còn xử lý và cung cấp các thông tin phục vụ cho việc ra quyết định quản trị. Để có được các thông tin này, kế toán quản trị phải sử dụng các phương pháp khoa học để phân tích, xử lý chúng một cách cụ thể, phù hợp với nhu cầu thông tin của nhà quản trị. Hệ thống hoá các thông tin theo một trình tự dễ hiểu và giải trình quá trình phân tích theo các chỉ tiêu cụ thể, phục vụ cho công tác quản trị doanh nghiệp.

- Kế toán quản trị chỉ cung cấp những thông tin về hoạt động kinh tế tài chính trong phạm vi yêu cầu quản lý nội bộ của một doanh nghiệp. Những thông tin đó chỉ có ý nghĩa đối với những người, những bộ phận và những nhà điều hành, quản lý doanh nghiệp, không có ý nghĩa đối với

các đối tượng bên ngoài. Vì vậy người ta nói kế toán quản trị là loại kế toán dành cho những người làm công tác quản trị, trong khi đó kế toán tài chính không phục vụ trực tiếp mục đích này.

- Kế toán quản trị là một bộ phận của công tác kế toán nói chung và là một công cụ quan trọng không thể thiếu được đối với công tác quản lý nội bộ doanh nghiệp.

1.2- MỤC TIÊU KẾ TOÁN QUẢN TRỊ.

Mục đích và yêu cầu của kế toán quản trị là phải tính toán được chi phí sản xuất từng loại sản phẩm, từng ngành hoạt động, từng công tác dịch vụ....., phân tích được kết quả tiêu thụ từng loại sản phẩm, kết quả cung cấp từng công trình, dịch vụ để từ đó, tập hợp được các dữ kiện cần thiết để dự kiến phương hướng phát triển trong tương lai của doanh nghiệp. Ngoài ra, kế toán quản trị còn phải biết theo dõi thị trường để ổn định một chương trình sản xuất và tiêu thụ hợp lý, một mặt đáp ứng các nhu cầu do thị trường đòi hỏi, mặt khác tìm các biện pháp cạnh tranh để tiêu thụ hàng hoá, nghiên cứu các chính sách giá cả, tính toán được các bước phát triển, mở rộng doanh nghiệp trong từng thời kỳ, từng giai đoạn theo chiều hướng có lợi.

Như vậy, kế toán quản trị là một phương pháp xử lý các dữ kiện để đạt được các mục tiêu sau đây:

- Biết được từng thành phần chi phí, tính toán và tổng hợp chi phí sản xuất, giá thành cho từng loại sản phẩm, từng loại công trình dịch vụ.
- Xây dựng được các khoản dự toán ngân sách cho các mục tiêu hoạt động.
- Kiểm soát thực hiện và giải trình các nguyên nhân chênh lệch giữa chi phí theo dự toán và thực tế.
- Cung cấp các thông tin cần thiết để có các quyết định kinh doanh hợp lý.

1.3- NỘI DUNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

Kế toán quản trị có nội dung rất rộng, sau đây là những nội dung cơ bản:

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

- + Kế toán quản trị các yếu tố sản xuất kinh doanh (bao gồm: Hàng tồn kho, tài sản cố định, lao động và tiền lương).
- + Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm.
- + Kế toán quản trị doanh thu và kết quả kinh doanh.
- + Kế toán quản trị về các hoạt động đầu tư tài chính.
- + Kế toán quản trị các hoạt động khác của doanh nghiệp.

Trong các nội dung nói trên, trọng tâm của kế toán quản trị là lĩnh vực chi phí. Vì vậy, một số tác giả cho rằng kế toán quản trị là kế toán chi phí.

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

- + Chính thức hoá các mục tiêu của doanh nghiệp thành các chỉ tiêu kinh tế.

- + Lập dự toán chung và các dự toán chi tiết.
- + Thu thập, cung cấp thông tin về kết quả thực hiện các mục tiêu.
- + Soạn thảo báo cáo kế toán quản trị.

Như vậy, thông tin của kế toán quản trị không chỉ là thông tin quá khứ, thông tin thực hiện mà còn bao gồm các thông tin về tương lai (kế hoạch, dự toán...). Mặt khác, thông tin kế toán quản trị không chỉ là các thông tin về giá trị còn bao gồm các thông tin khác (hiện vật, thời gian lao động...).

1.4- ĐỐI TƯỢNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ.

Kế toán quản trị không những được áp dụng cho các doanh nghiệp mà còn được áp dụng cả cho những tổ chức nhà nước, các đoàn thể... Dưới đây chỉ đề cập đến đối tượng của kế toán quản trị trong doanh nghiệp - các tổ chức vì mục tiêu lợi nhuận.

1.4.1- Kế toán quản trị phản ánh đối tượng của kế toán nói chung dưới dạng chi tiết theo yêu cầu quản trị doanh nghiệp.

Là một bộ phận của kế toán doanh nghiệp, tất nhiên đối tượng của kế toán quản trị cũng là đối tượng của kế toán nói chung. Tuy nhiên, nếu kế toán tài chính phản ánh sản nghiệp và kết quả của doanh nghiệp dưới dạng tổng quát thì kế toán quản trị phản ánh chi tiết của sự tổng quát đó:

- Kế toán quản trị phản ánh sản nghiệp của doanh nghiệp một cách chi tiết. Sản nghiệp của một pháp nhân (hay thể nhân) là hiệu số giữa tổng số tài sản của họ với các khoản nợ phải trả:

$$\text{Sản nghiệp} = \text{Tài sản} - \text{Nợ phải trả} \quad (1.1)$$

Kế toán quản trị phản ánh, tính toán giá phí của từng loại tài sản cố định, tài sản lưu động, phản ánh chi tiết từng khoản nợ phải trả đối với các chủ nợ, từ đó có thể tính toán chi tiết được sản nghiệp (hay nguồn vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp) dưới dạng chi tiết nhất.

- Kế toán quản trị phản ánh doanh thu, chi phí và kết quả của doanh nghiệp dưới dạng chi tiết.

$$\text{Kết quả (lãi, lỗ)} = \text{Doanh thu} - \text{Chi phí} \quad (1.2)$$

Kế toán quản trị tính toán xác định doanh thu, chi phí của từng loại sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ, xác định chi phí theo từng địa điểm phát sinh chi phí (từng trung tâm chi phí), cũng như theo từng đối tượng gánh chịu chi phí (từng loại sản phẩm, hàng hoá, lao vụ, dịch vụ...). Từ đó nhà quản trị có thể xác định được kết quả hoạt động kinh doanh một cách chi tiết nhất theo yêu cầu quản lý.

1.4.2- Kế toán quản trị phản ánh hoạt động của doanh nghiệp.

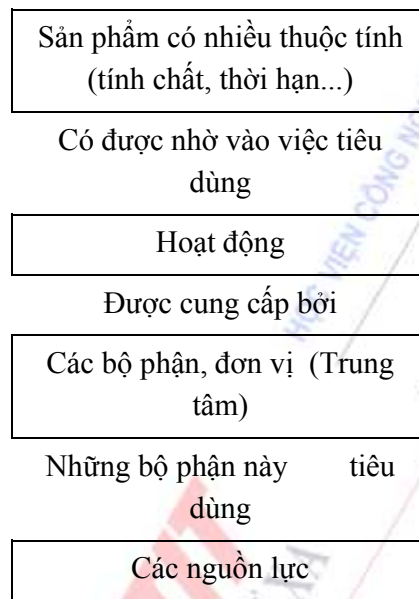
Kế toán quản trị dựa trên cách thức huy động và tiêu dùng (sử dụng) các nguồn lực. Như vậy, kế toán quản trị gắn liền với tổ chức và công nghệ của doanh nghiệp.

Mô hình tổ chức của doanh nghiệp trong quản trị cổ điển, các chi phí được phân bổ cho các bộ phận của doanh nghiệp. Các bộ phận này (phân xưởng, bộ phận hành chính, bộ phận kinh doanh...) được gọi chung là trung tâm chi phí sẽ tiêu dùng (sử dụng) các chi phí. Sau đó chi phí của từng trung tâm được phân bổ cho các sản phẩm, công việc, lao vụ và dịch vụ liên quan.

Trong mô hình này, khái niệm "hoạt động" không xuất hiện, vì mô hình này được xây dựng trong thời kỳ sản xuất theo kiểu Taylor - công nghiệp cơ khí. Mỗi phân xưởng, bộ phận sản xuất được tổ chức để thực hiện một hoạt động duy nhất, hay nói cách khác, đã có sự trùng lặp giữa khái niệm "hoạt động" với khái niệm "bộ phận".

Từ cuối năm 1980, mô hình tổ chức doanh nghiệp trở lên chung hơn. Người ta có xu hướng biểu diễn doanh nghiệp bằng những "qui trình" hoặc là những "hoạt động" hơn là thông qua sơ đồ tổ chức của doanh nghiệp. Do đó, các "hoạt động" của các bộ phận được đưa vào trọng tâm của sơ đồ kế toán quản trị. Mô hình này được gọi là mô hình ABC - xác định giá phí trên cơ sở hoạt động (xem bảng số 1.1)

Bảng số 1.1



Theo mô hình này, các bộ phận huy động các nguồn lực (việc này tạo ra nhu cầu tài trợ), sau đó sẽ tiêu dùng những nguồn lực này (việc này làm phát sinh chi phí). Để bù vào, các bộ phận này sản sinh ra các hoạt động. Những hoạt động này cấu thành nên những quy trình cho ra sản phẩm.

Dưới đây sẽ đề cập đến các yếu tố của mô hình ABC - mô hình bao trùm tất cả các mô hình kế toán quản trị:

A- Các bộ phận tiêu dùng nguồn lực.

Có thể phân biệt thành hai loại hình bộ phận:

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

b- Trung tâm thực hiện: Là các trung tâm mà tại đó tiến hành thực hiện những nhiệm vụ cụ thể. Các trung tâm thực hiện không có quyền tự chủ như các trung tâm trách nhiệm. Điều đó không có nghĩa là người ta không quy trách nhiệm cho các trung tâm này. Ở các trung tâm thực hiện, vẫn được kiểm soát và vẫn có thể đánh giá hiệu năng của chúng thông qua việc so sánh mức doanh thu (hoặc chi phí) dự kiến (định mức, kế hoạch) với doanh thu (hoặc chi phí) thực tế của trung tâm đó.

Một trung tâm trách nhiệm bao gồm một số trung tâm thực hiện, nhưng không có điều ngược lại.

Như vậy, khái niệm chi phí kiểm soát được chỉ gắn với một trung tâm trách nhiệm nào đó, không gắn với một trung tâm thực hiện.

B- Các bộ phận cung cấp hoạt động.

Một hoạt động là một chuỗi những công việc phải làm, tương ứng với một mục tiêu đã định (ví dụ: Lập hoá đơn, kiểm tra tài khoản nhà cung cấp, thanh toán, sản xuất...).

Toàn bộ các hoạt động bổ sung cho nhau hình thành nên một quy trình (VD: Phát triển một loại sản phẩm mới, hiệu chỉnh mẫu mã một loại sản phẩm...).

Như vậy, hoạt động ngày càng trở nên phức tạp, khi người ta chuyển từ quan sát một trung tâm thực hiện sang quan sát một trung tâm trách nhiệm.

Cần chú ý là một hoạt động cụ thể không nhất thiết phải tương ứng với phạm vi của một trung tâm thực hiện hay trung tâm trách nhiệm. Việc phân tích những hoạt động cho thấy mối liên hệ nhân quả theo chiều ngang (đối với hoạt động 1) nhưng có thể xuất hiện mối quan hệ nhân quả của hoạt động 2 và hoạt động 3 trong trường hợp hoạt động này kéo theo việc thực hiện một hoạt động kia hoặc khi mà hiệu quả hoạt động này tác động đến hiệu quả của hoạt động khác.

C- Sản phẩm của việc tiêu dùng các nguồn lực.

Sản phẩm là kết quả của quá trình liên kết một số tác nghiệp cần thiết trong việc thiết kế, sản xuất và bán sản phẩm này. Như vậy, sản phẩm là sự kết tinh một nhóm các hoạt động.

Khái niệm này dẫn đến hai hệ quả:

- Để biết được giá phí, giá thành của một loại sản phẩm, cần phải tập hợp giá phí của các hoạt động cần thiết để sản xuất ra sản phẩm này.

- Để tác động lên giá phí của sản phẩm, cần phải tác động lên chính giá phí của các hoạt động tạo nên sản phẩm.

Như vậy, hoạt động có hai chức năng:

- Cho phép thực hiện phân bổ chi phí vào sản phẩm;
- Hoạt động là đối tượng nội tại của công tác quản lý.

1.4.3- Kế toán quản trị phản ánh quá trình chi phí trong hoạt động của doanh nghiệp.

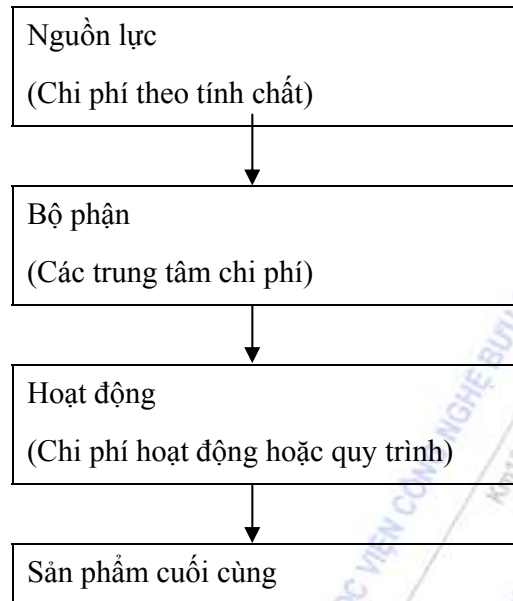
1.4.3.1- Mạng lưới phân tích các luồng chi phí.

Thực chất, đối tượng của kế toán quản trị là quá trình chi phí của doanh nghiệp. Việc mô tả doanh nghiệp theo cách thức nói trên dẫn đến xuất hiện một mạng lưới chu chuyển các luồng chi phí, hay còn được gọi là mạng lưới phân tích thể hiện qua bốn giai đoạn (Bảng 1.2).

- Nguồn lực (chi phí được phân loại theo tính chất kinh tế).
- Bộ phận (Trung tâm phân tích và trung tâm thực hiện).
- Hoạt động.
- Sản phẩm

Mạng lưới phân tích các luồng chi phí.

Bảng 1.2



1.4.3.2- Xây dựng các mô hình trong mạng lưới phân tích các luồng chi phí.

a- Phân bổ nguồn lực đã tiêu dùng (chi phí) cho các bộ phận và các hoạt động:

Phần lớn chi phí thường có thể quy nạp trực tiếp cho các trung tâm chi phí hoặc các hoạt động liên quan. Tuy vậy, một số chi phí liên quan đến nhiều bộ phận, nhiều hoạt động.

Kế toán quản trị đứng trước 3 lựa chọn:

- Không phân bổ các chi phí chung cho các bộ phận hoặc các hoạt động, nghĩa là không phân bổ các chi phí này cho sản phẩm. Điều này không cho nhà quản trị biết được giá thành đầy đủ của sản phẩm. Vấn đề là ở chỗ tính mục đích và lợi ích của các thông tin này. Cần lưu ý là không phân bổ các chi phí chung không có nghĩa là không quản lý các chi phí này.

- Sử dụng một cơ sở phân chia (tiêu chuẩn phân bổ) để phân bổ các chi phí chung cho các đối tượng liên quan. Cách này chỉ có thể được chấp nhận nếu tiêu chuẩn phân bổ này phản ánh được quy luật kinh tế của các chi phí đang xem xét.

- Đầu tư hoặc tổ chức lại để có thể quy nạp trực tiếp các chi phí cho các đối tượng sử dụng chi phí. Cách làm này đặt ra vấn đề là phải xem xét khả năng sinh lời và chi phí cơ hội của hoạt động đầu tư hoặc tổ chức lại các bộ phận trong doanh nghiệp.

Khi thực hiện sự lựa chọn này, cần phân biệt rõ ràng hai mục tiêu khác nhau (thậm chí có thể mâu thuẫn nhau) là:

- Mục tiêu kỹ thuật: Xác định được giá phí, giá thành của một loại sản phẩm, công việc hoặc lao vụ nhất định.

- Mục tiêu kiểm soát chi phí: Tác động lên chi phí bằng cách sử dụng các nhân tố nguồn phát sinh chi phí cho phép kiểm soát và quản lý được các chi phí này.

Việc sử dụng các tiêu chuẩn phân bổ chi phí gián tiếp có thể cho phép đạt được mục tiêu thứ nhất, nhưng khó có thể cho phép đạt được mục tiêu thứ hai.

b- Các tiêu chuẩn phân bổ chi phí và yếu tố phát sinh nguồn chi phí:

Việc phân bổ chi phí có thể xảy ra bốn trường hợp sau đây: (Bảng 1.3)

Bảng 1.3

	Bộ phận chỉ xử lý một loại sản phẩm	Bộ phận xử lý nhiều loại sản phẩm
Bộ phận chỉ thực hiện một hoạt động	Trường hợp 1	Trường hợp 2
Bộ phận đóng góp vào việc thực hiện nhiều hoạt động	Trường hợp 3	Trường hợp 4

Việc phân bổ chi phí phát sinh tại một bộ phận cho những hoạt động và sản phẩm của bộ phận này rất đơn giản trong trường hợp mỗi bộ phận chỉ thực hiện một hoạt động và hoạt động này chỉ liên quan đến một loại sản phẩm duy nhất (trường hợp 1). Trong trường hợp này, toàn bộ chi phí của bộ phận được tính hết cho sản phẩm đang xem xét mà không phải qua các bước tính toán, phân bổ trung tâm.

Nếu bộ phận chỉ thực hiện một loại hoạt động và hoạt động này phục vụ cho việc sản xuất nhiều loại sản phẩm (trường hợp 2) thì cần phải lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ thích hợp để phân bổ chi phí của bộ phận và hoạt động đó cho các sản phẩm liên quan. Đại lượng của tiêu chuẩn phân bổ được lựa chọn gọi là đơn vị công.

Nếu một bộ phận thực hiện nhiều loại hoạt động nhưng chỉ để sản xuất một loại sản phẩm duy nhất (trường hợp 3) thì việc tập hợp chi phí cho sản phẩm rất đơn giản. Tuy nhiên, nhà quản trị vẫn mong muốn biết được chi phí của từng hoạt động mà bộ phận đó thực hiện. Khi đó cần phân biệt hai trường hợp:

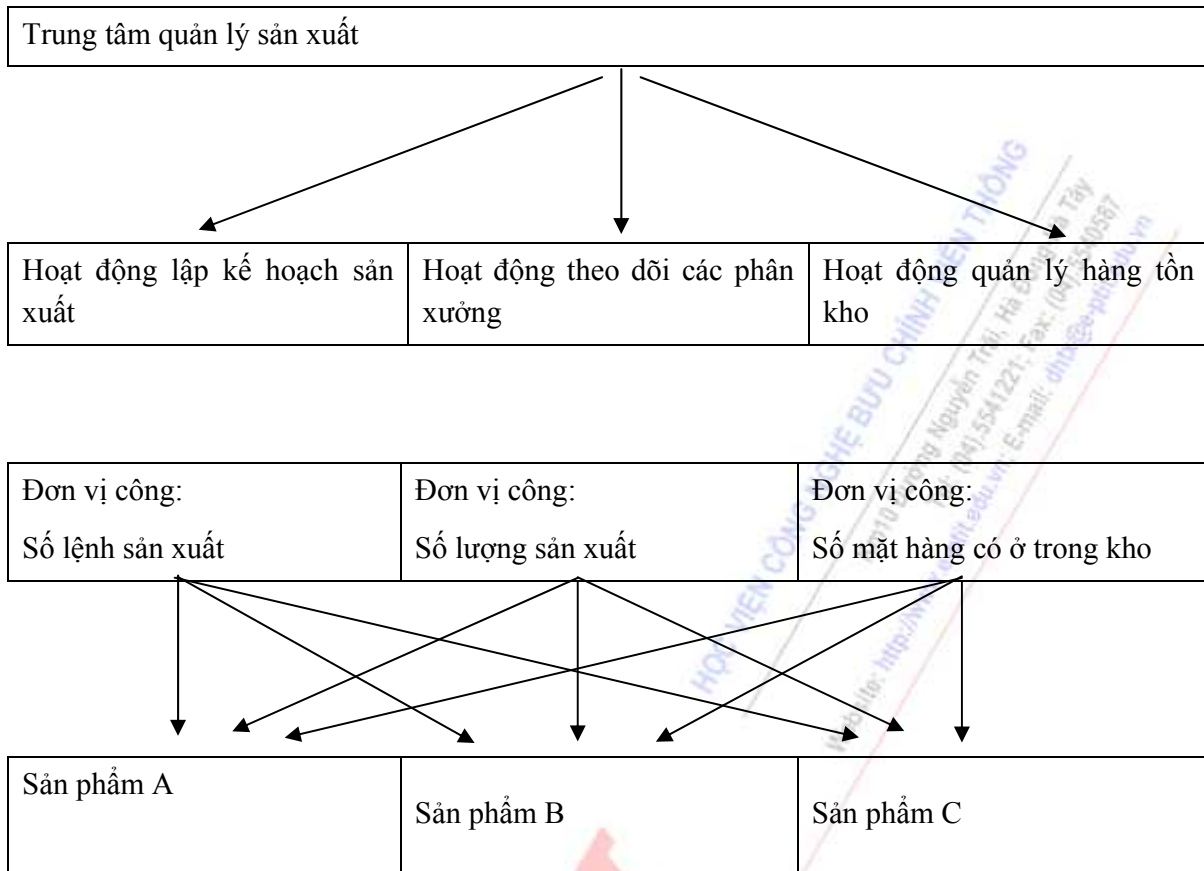
- Các nguồn lực (phương tiện) được sử dụng riêng rẽ cho từng hoạt động: Các chi phí cho từng loại hoạt động được tập hợp một cách trực tiếp.

- Các nguồn lực (phương tiện) đầu vào có liên quan đến nhiều hoạt động của bộ phận: Trường hợp này cũng phải lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ các chi phí cho từng loại hoạt động.

Trường hợp một bộ phận tiến hành nhiều hoạt động và các hoạt động này lại liên quan đến nhiều loại sản phẩm khác nhau (trường hợp 4) thì cần phải phân bổ chi phí của mỗi loại hoạt động cho từng loại sản phẩm.

Cách thức phân bổ chi phí như sau (Thông qua 1 ví dụ cụ thể). (Bảng 1.4)

Bảng 1.4



Cần nhấn mạnh là đại lượng của tiêu chuẩn phân bổ (đơn vị công) là một biến số mô tả biến động của chi phí trong mạng lưới phân tích chi phí nhưng không phải là nguyên nhân làm phát sinh chi phí. Một đơn vị công không nhất thiết là một yếu tố nguồn gốc phát sinh chi phí và ngược lại. Đơn vị công là một biến số có tương quan đến những biến động về chi phí, điều đó không dẫn đến việc đơn vị công này có tác động lên chi phí. Chẳng hạn, nếu chi phí lập kế hoạch sản xuất có mối liên hệ tương quan với số lượng lệnh sản xuất phải thực hiện, thì nhà quản trị cũng cần phải biết tại sao doanh nghiệp phải thực hiện một số lượng lệnh sản xuất như vậy. Câu trả lời chính là yếu tố phát sinh nguồn chi phí của chi phí lập kế hoạch sản xuất.

c- Phương pháp bộ phận đồng nhất - lựa chọn một tiêu chuẩn phân bổ cho nhiều loại chi phí:

Khi một bộ phận (trung tâm thực hiện, trung tâm trách nhiệm) có nhiều loại chi phí khác nhau, về nguyên tắc mỗi loại chi phí được phân bổ cho các hoạt động và sản phẩm theo một tiêu chuẩn phân bổ nhất định. Tuy nhiên, nếu như vậy thì khối lượng công việc tính toán phân bổ sẽ rất lớn, các mạng lưới phân tích chi phí sẽ rất phức tạp. Vấn đề đặt ra là nên và có thể lựa chọn một tiêu chuẩn phân bổ cho cùng nhiều loại chi phí hay không và điều kiện nào thì thực hiện được điều đó.

Ví dụ: Chi phí sản xuất chung của một phân xưởng bao gồm nhiều loại chi phí khác nhau (chi phí nhân viên phân xưởng, chi phí vật liệu, công cụ, dụng cụ, chi phí khấu hao, chi phí dịch vụ mua ngoài, chi phí bằng tiền khác...). Về nguyên tắc, mỗi loại chi phí này cần phải được phân

bổ cho từng loại hoạt động và sản phẩm của phân xưởng theo từng tiêu chuẩn phân bổ khác nhau. Điều này sẽ đảm bảo kết quả tính toán chính xác hơn nhưng cũng phức tạp và nặng nề hơn là phân bổ toàn bộ chi phí sản xuất chung cho các đối tượng liên quan theo một tiêu chuẩn phân bổ duy nhất. Điều này được gọi là phương pháp bộ phận đồng nhất. Phương pháp này gán đơn vị công cho từng bộ phận của tổ chức.

Lợi ích của phương pháp này là rất rõ ràng. Tuy nhiên để thực hiện được, phải làm sao cho tất cả các loại chi phí được tập hợp phải có cùng ảnh hưởng đối với một sản phẩm làm phát sinh các hoạt động và tiêu dùng các chi phí đang cần phải phân bổ. Phương pháp này chỉ áp dụng thích hợp khi các hoạt động - trung gian phân bổ chi phí cho các sản phẩm - phải đồng nhất và chỉ có thể bao gồm một chuỗi rất hạn chế các tác nghiệp. Trong trường hợp khác, nếu áp dụng phương pháp này (xử lý chi phí theo khối) sẽ có thể gặp các rủi ro về thông tin.

1.5- PHƯƠNG PHÁP CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ.

1.5.1- Đặc điểm vận dụng các phương pháp kế toán trong kế toán quản trị.

Là một bộ phận của kế toán doanh nghiệp, kế toán quản trị tất nhiên cũng áp dụng các phương pháp của kế toán nói chung là phương pháp chứng từ kế toán, phương pháp tài khoản kế toán, phương pháp tính giá và phương pháp tổng hợp cân đối. Tuy nhiên, việc vận dụng các phương pháp này có đặc điểm khác so với kế toán tài chính.

1.5.1.1- Phương pháp chứng từ kế toán.

Ngoài việc sử dụng những thông tin về các nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh và thực sự đã hoàn thành trên các chứng từ bắt buộc, mang tính pháp lý cao, kế toán còn sử dụng rộng rãi hệ thống chứng từ hướng dẫn phản ánh các nghiệp vụ kinh tế "nội sinh" trong nội bộ doanh nghiệp. Các chứng từ này do doanh nghiệp quy định trên cơ sở hướng dẫn của Nhà nước hoặc doanh nghiệp tự lập ra theo các yêu cầu quản lý cụ thể ở doanh nghiệp. Việc thu thập, kiểm tra, xử lý và luân chuyển chứng từ cũng được xác lập theo cách riêng, nhằm đảm bảo cung cấp các thông tin cụ thể, nhanh chóng và thích hợp cho việc ra các quyết định quản lý.

Ngoài ra, các thông tin kế toán quản trị còn dựa vào các thông tin khác, không được thể hiện trong các chứng từ bắt buộc cũng như chứng từ hướng dẫn. Điều này đã tạo nên sự khác biệt giữa thông tin của kế toán quản trị với thông tin của kế toán tài chính như đã đề cập ở phần trên.

1.5.1.2- Phương pháp tài khoản kế toán.

Để có số liệu một cách chi tiết, tỷ mỉ phục vụ quản trị doanh nghiệp, kế toán quản trị phải sử dụng những tài khoản chi tiết đáp ứng yêu cầu quản lý từng chi tiêu cụ thể. Trong thực tế kế toán quản trị mở thêm các khoản cấp 2 mà Nhà nước không quy định, các tài khoản cấp 3, cấp 4... và chi tiết các tài khoản theo từng địa điểm phát sinh chi phí, từng loại sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ... các doanh nghiệp căn cứ vào hệ thống tài khoản kế toán Nhà nước ban hành cho kế toán tài chính để mở các tài khoản chi tiết và tổ chức mã hoá hệ thống tài khoản phục vụ cho kế toán quản trị.

Ngoài ra, ở một số nước trên thế giới, mô hình kế toán quản trị được thiết lập có tính độc lập tương đối với kế toán tài chính. Trong những trường hợp này, kế toán quản trị còn sử dụng cả các tài khoản tổng hợp (cấp 1) để cung cấp thông tin cho nhu cầu quản trị doanh nghiệp. Chẳng

hạn các tài khoản loại 9 - Tài khoản phản chiếu trong hệ thống tài khoản kế toán của Cộng hòa Pháp (1982) được dành riêng cho kế toán quản trị. Ở Tiệp Khắc (cũ), hệ thống tài khoản 1989 cũng dành riêng 1 số loại tài khoản cho kế toán quản trị (gọi là kế toán nội bộ doanh nghiệp).

1.5.1.3- Phương pháp tính giá.

Trong kế toán tài chính, phương pháp tính giá được vận dụng theo các nguyên tắc, chuẩn mực quy định thống nhất của mỗi quốc gia để trình bày các thông tin trên báo cáo tài chính một cách thống nhất.

Đối với kế toán quản trị, việc tính giá các loại tài sản mang tính linh hoạt cao hơn và gắn với mục đích sử dụng các thông tin về giá theo yêu cầu quản trị doanh nghiệp. Các dữ liệu để tính giá không chỉ căn cứ vào các chi phí thực tế đã phát sinh mà còn dựa vào sự phân loại các chi phí thích hợp cho từng quyết định cá biệt, đặc biệt là các quyết định mang tính ngắn hạn. Như vậy, phạm vi, nội dung của chi phí trong giá phí của kế toán quản trị không giống, thậm chí có nhiều khác biệt so với kế toán tài chính.

1.5.1.4- Phương pháp tổng hợp cân đối.

Các báo cáo kế toán - hình thức biểu hiện của phương pháp tổng hợp cân đối trong kế toán quản trị là các bảng cân đối bộ phận (cho từng bộ phận, trung tâm chi phí, loại tài sản...). Các báo cáo này còn được gọi là Báo cáo kế toán nội bộ, được lập theo kỳ hạn ngắn hơn các báo cáo tài chính. Ngoài các chỉ tiêu về tiền tệ, các bảng cân đối bộ phận còn sử dụng rộng rãi các thước đo về hiện vật và thời gian lao động. Đồng thời, ngoài các tổng hợp cân đối về các chỉ tiêu quá khứ, chỉ tiêu đã thực hiện, kế toán còn thiết lập các cân đối trong dự toán, trong kế hoạch giữa nhu cầu tài chính và nguồn tại trợ, giữa yêu cầu sản xuất - kinh doanh và các nguồn lực được huy động...

1.5.2- Các phương pháp kỹ thuật nghiệp vụ sử dụng trong kế toán quản trị.

Như phần trên đã nói, thông tin kế toán quản trị chủ yếu nhằm phục vụ quá trình ra quyết định của các nhà quản trị. Thông tin này thường không có sẵn, do đó kế toán quản trị phải vận dụng một số phương pháp nghiệp vụ để xử lý chúng thành dạng phù hợp với nhu cầu của các nhà quản trị. Các phương pháp thường được vận dụng là:

1.5.2.1- Thiết kế thông tin thành dạng so sánh được.

Thông tin sẽ vô dụng nếu thiếu các tiêu chuẩn để so sánh với nó. Từ các số liệu thu thập được, kế toán quản trị sẽ phân tích và thiết kế chúng thành dạng có thể so sánh được. Chẳng hạn, kế toán quản trị phải chung cấp các thông tin thực hiện để có thể so sánh với kế hoạch, định mức hoặc dự toán chi phí, các giá phí, giá thành, mức lợi nhuận của các phương án đang lựa chọn... Quá trình quyết định của nhà quản trị phải dựa trên sự phân tích, so sánh này để đánh giá và ra các quyết định.

1.5.2.2- Phân loại chi phí.

Nghiên cứu, phân loại chi phí theo nhiều tiêu thức khác nhau nhằm tạo lập các thông tin thích hợp cho việc ra các quyết định là một đặc thù của kế toán quản trị. Ngoài cách phân loại chi phí theo tính chất, nội dung kinh tế của chi phí và phân loại chi phí theo công dụng của chi phí của kế toán tài chính, kế toán còn sử dụng nhiều cách phân loại chi phí khác như:

- Phân loại chi phí theo mối quan hệ của chi phí với khối lượng hoạt động: phân biệt chi phí bất biến, chi phí khả biến, chi phí hỗn hợp.

- Phân loại chi phí theo thẩm quyền ra quyết định: phân biệt chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được.

- Phân loại chi phí khác cho việc ra quyết định: chi phí cơ hội, chi phí chìm, chi phí chênh lệch...

Các cách phân loại chi phí này sẽ được đề cập cụ thể ở chương 3. Các cách phân loại chi phí nói trên giúp kế toán quản trị thu thập được các thông tin chi phí thích hợp cho từng loại quyết định; là căn cứ để phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận - một trong những nội dung quan trọng khi xem xét các quyết định kinh doanh.

1.5.2.3- Trình bày mối quan hệ giữa các thông tin kế toán theo dạng phương trình.

Dạng phương trình rất tiện dụng cho việc tính và dự đoán một số quá trình chưa xảy ra căn cứ vào các dữ kiện đã có và mối quan hệ ràng buộc giữa các biến số trong phương trình. Phương pháp trình bày thông tin theo dạng phương trình là căn cứ để tính toán lập kế hoạch và phân tích dự báo trong kế toán quản trị.

1.5.2.4- Trình bày các thông tin dưới dạng đồ thị.

Phương pháp này cũng được kế toán quản trị sử dụng khá thông dụng. Đồ thị là cách thể hiện dễ thấy và rõ ràng nhất mối quan hệ và xu hướng biến thiên mang tính quy luật của các thông tin do kế toán quản trị cung cấp và xử lý.

1.6- PHÂN BIỆT KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VỚI KẾ TOÁN TÀI CHÍNH.

Kế toán tài chính và kế toán quản trị là hai bộ phận của kế toán doanh nghiệp, chúng có mối quan hệ chặt chẽ, đồng thời cũng có nhiều điểm khác biệt nhau.

1.6.1- Sự khác nhau giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính.

Do có đối tượng sử dụng thông tin khác nhau, mục đích sử dụng thông tin khác nhau nên giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính có nhiều khác biệt về cơ bản:

a- Về đối tượng sử dụng thông tin:

Đối tượng sử dụng thông tin của kế toán quản trị là các thành viên bên trong doanh nghiệp: Các chủ sở hữu, Ban giám đốc, quản lý viên, giám sát viên, các quản đốc... Trong khi đó, thông tin của kế toán tài chính chủ yếu lại cung cấp cho các đối tượng ở bên ngoài doanh nghiệp như các cổ đông, người cho vay, khách hàng, nhà cung cấp và chính phủ (cơ quan thuế, cơ quan quản lý tài chính...).

b- Về nguyên tắc trình bày và cung cấp thông tin:

Thông tin kế toán tài chính phải tuân thủ các nguyên tắc, chuẩn mực và chế độ hiện hành về kế toán của từng quốc gia, kể cả các nguyên tắc, chuẩn mực quốc tế về kế toán được các quốc gia công nhận. Trái lại, trong nền kinh tế thị trường, do yêu cầu phải nhạy bén và nắm bắt nhanh các cơ hội kinh doanh đa dạng nên thông tin kế toán quản trị cần linh hoạt, nhanh chóng và thích hợp với từng quyết định cụ thể của người quản lý, không buộc phải tuân thủ các nguyên tắc,

chuẩn mực kế toán chung. Các quy định của Nhà nước về kế toán quản trị (nếu có) cũng chỉ mang tính chất hướng dẫn.

c- Về tính pháp lý của kế toán:

Kế toán tài chính có tính pháp lệnh, nghĩa là hệ thống sổ, ghi chép, trình bày và cung cấp thông tin của kế toán tài chính đều phải tuân theo các quy định thống nhất nếu muốn được thừa nhận. Ngược lại, tổ chức công tác quản trị lại mang tính nội bộ, thuộc thẩm quyền của từng doanh nghiệp phù hợp với đặc thù quản lý, yêu cầu quản lý, điều kiện và khả năng quản lý cụ thể của từng doanh nghiệp.

d- Về đặc điểm của thông tin.

- Thông tin của kế toán tài chính chủ yếu dưới hình thức giá trị. Còn thông tin của kế toán quản trị được biểu hiện cả hình thái hiện vật và hình thái giá trị.

- Thông tin của kế toán tài chính là thông tin thực hiện về những nghiệp vụ đã phát sinh, đã xảy ra. Trong khi đó, thông tin của kế toán quản trị chủ yếu đặt trọng tâm cho tương lai vì phần lớn nhiệm vụ của nhà quản trị là lựa chọn phương án, đề án cho một sự kiện hoặc một quá trình chưa xảy ra.

- Thông tin kế toán tài chính chủ yếu là các thông tin kế toán thuần túy, được thu thập từ các chứng từ ban đầu về kế toán. Trong kế toán - quản trị, thông tin được thu thập nhằm phục vụ cho chức năng ra quyết định của nhà quản lý và thường không có sẵn, nên ngoài việc dựa vào hệ thống ghi chép ban đầu của kế toán, kế toán quản trị còn phải kết hợp với nhiều ngành khoa học khác như thống kê, hoạch toán nghiệp vụ, kinh tế học, quản lý để tổng hợp, phân tích và xử lý thông tin thành dạng có thể sử dụng được.

e- Về hình thức báo cáo sử dụng:

- Báo cáo được sử dụng trong kế toán tài chính là các báo cáo kế toán tổng hợp (gọi là các Báo cáo tài chính) phản ánh tổng quát về sản nghiệp, kết quả hoạt động của doanh nghiệp trong một thời kỳ (gồm Bảng cân đối kế toán; Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh; Báo cáo lưu chuyển tiền tệ; Thuyết minh báo cáo tài chính).

- Báo cáo của kế toán quản trị đi sâu vào từng bộ phận, từng khâu công việc của doanh nghiệp (như báo cáo chi phí sản xuất và giá thành, báo cáo nợ phải trả, báo cáo nhập xuất và tồn kho của hàng tồn kho...).

g- Về kỳ báo cáo:

Kỳ báo cáo của kế toán quản trị thường xuyên hơn và ngắn hơn kỳ báo cáo của kế toán tài chính. Báo cáo của kế toán tài chính được soạn thảo theo định kỳ, thường là hàng năm, còn báo cáo của kế toán quản trị được soạn thảo thường xuyên theo yêu cầu quản trị doanh nghiệp.

1.6.2- Điểm giống nhau giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính.

Kế toán tài chính và kế toán quản trị có nhiều điểm giống nhau và là hai bộ phận không thể tách rời của kế toán doanh nghiệp. Những điểm giống nhau cơ bản là:

- Kế toán quản trị và kế toán tài chính đều đề cập đến các sự kiện kinh tế trong doanh nghiệp và đều quan tâm đến tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn sở hữu, doanh thu, chi phí và kết quả

hoạt động và quá trình lưu chuyển tiền tệ của doanh nghiệp. Một bên phản ánh tổng quát và một bên phản ánh chi tiết, tỉ mỉ của các vấn đề đó.

- Kế toán quản trị và kế toán tài chính đều dựa trên hệ thống ghi chép ban đầu của kế toán. Hệ thống ghi chép ban đầu là cơ sở để kế toán tài chính soạn thảo các báo cáo tài chính định kỳ, cung cấp cho các đối tượng ở bên ngoài. Đối với kế toán quản trị, hệ thống đó cũng là cơ sở để vận dụng, xử lý nhằm tạo ra các thông tin thích hợp cho việc ra quyết định của các nhà quản trị. Kế toán quản trị sử dụng rộng rãi các ghi chép hàng ngày của kế toán tài chính, mặc dù có triển khai và tăng thêm số liệu cũng như nội dung của các thông tin đó.

- Kế toán quản trị và kế toán tài chính đều biểu hiện trách nhiệm của người quản lý. Kế toán tài chính biểu hiện trách nhiệm của người quản lý cao cấp, còn kế toán quản trị biểu hiện trách nhiệm của các nhà quản lý các cấp trên trong doanh nghiệp. Nói cách khác, kế toán tài chính hay kế toán quản trị đều là công cụ quản lý doanh nghiệp.



HỌC VIỆN CÔNG NGHỆ BƯU ĐIỆN VÀ THÔNG TIN VÀ MẠNG
Km10 Đường Nguyễn Trãi, Hà Nội
Tel: (04) 5541 1111
Website: <http://www.e-ptit.edu.vn> E-mail: info@e-ptit.edu.vn

CHƯƠNG II

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CÁC YẾU TỐ SẢN XUẤT KINH DOANH

Để tiến hành hoạt động sản xuất kinh doanh cần thiết phải có các yếu tố cơ bản, đó là tư liệu lao động, đối tượng lao động và sức lao động. Trong hoạt động sản xuất của doanh nghiệp, nguyên vật liệu là đối tượng lao động, tài sản cố định và các công cụ dụng cụ khác không đủ tiêu chuẩn tài sản cố định chính là tư liệu lao động, còn lao động của con người là yếu tố sức lao động. Nếu ở khâu sản xuất nguyên vật liệu được coi là yếu tố cơ bản thì ở khâu lưu thông (bán hàng), hàng hoá được coi là yếu tố trung tâm. Kế toán quản trị các yếu tố SXKD trong DN là kế toán quản trị nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ khác (vật tư), hàng hoá; kế toán quản trị tài sản cố định và kế toán quản trị lao động tiền lương (tiền công).

2.1. KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VẬT TƯ, HÀNG HOÁ.

2.1.1. Phân loại vật tư, hàng hoá

Do tính chất đặc thù trong sản xuất kinh doanh nên mỗi doanh nghiệp sử dụng những loại vật tư khác nhau. Phân loại vật tư là việc nghiên cứu, sắp xếp các loại vật tư theo từng nội dung, công dụng, tính chất thương phẩm của chúng nhằm phục vụ cho yêu cầu quản trị của doanh nghiệp. Căn cứ vào nội dung và yêu cầu quản trị doanh nghiệp, các loại vật tư được chia thành nguyên vật liệu công cụ, dụng cụ.

a. Nguyên vật liệu

Nguyên vật liệu bao gồm nguyên vật liệu chính và vật liệu phụ.

+ Nguyên vật liệu chính: trong những doanh nghiệp khác nhau thì nguyên vật liệu chính cũng gồm các loại khác nhau như sắt, thép, xi măng, gạch... trong xây dựng cơ bản, vải trong doanh nghiệp may, đó là những đối tượng lao động cấu thành nên thực thể sản phẩm. Nguyên vật liệu chính dùng vào sản xuất hình thành nên chi phí vật liệu trực tiếp (trong ngành bưu điện không có nguyên vật liệu chính)

+ Vật liệu phụ là các loại vật liệu được sử dụng để làm tăng chất lượng sản phẩm, hoàn chỉnh sản phẩm hoặc phục vụ cho công việc quản lý sản xuất,

+ Nhiên liệu được sử dụng phục vụ cho công nghệ sản xuất sản phẩm, cho phương tiện vận tải, máy móc, thiết bị hoạt động trong quá trình sản xuất kinh doanh như xăng, dầu, than, củi, khí gas...

+ Phụ tùng thay thế, gồm các loại phụ tùng, chi tiết được sử dụng để thay thế, sửa chữa những máy móc, thiết bị sản xuất, phương tiện vận tải...

+ Thiết bị xây dựng cơ bản, bao gồm các loại thiết bị cần lắp và thiết bị không cần lắp, công cụ, khí cụ, vật kết cấu... dùng cho công tác xây lắp, xây dựng cơ bản.

+ Vật liệu khác là các loại vật liệu không được xếp vào các loại kể trên, các loại vật liệu này do quá trình sản xuất loại ra, phế liệu thu hồi từ việc thanh lý tài sản cố định...

Căn cứ vào nguồn gốc nguyên vật liệu thì toàn bộ nguyên vật liệu của doanh nghiệp được chia thành nguyên vật liệu mua ngoài và nguyên vật liệu tự chế biến, gia công.

Căn cứ vào mục đích và nơi sử dụng nguyên vật liệu thì toàn bộ nguyên vật liệu của doanh nghiệp được chia thành nguyên vật liệu trực tiếp dùng vào sản xuất kinh doanh và nguyên vật liệu dùng cho các nhu cầu khác như quản lý phân xưởng, quản lý doanh nghiệp, tiêu thụ sản phẩm....

b. Công cụ, dụng cụ

Đặc điểm cơ bản của công cụ, dụng cụ là những tư liệu lao động tham gia vào nhiều chu kỳ sản xuất kinh doanh, nó cũng bị hao mòn dần về mặt giá trị song do thời gian sử dụng ngắn hoặc giá trị thấp chưa đủ điều kiện của quy định về TSCĐ.

Những tư liệu lao động không đủ tiêu chuẩn là TSCĐ được xếp vào công cụ, dụng cụ.

Công cụ, dụng cụ cũng có nhiều tiêu chuẩn phân loại khác nhau:

- Theo cách phân bổ vào chi phí thì công cụ, dụng cụ bao gồm:

+ Loại phân bổ 100% (1 lần).

+ Loại phân bổ nhiều lần.

Loại phân bổ 100% (1 lần) là những công cụ, dụng cụ có thời gian sử dụng ngắn và có giá trị nhỏ. Loại phân bổ nhiều lần thường là những công cụ, dụng cụ có giá trị lớn hơn hoặc thời gian sử dụng dài hơn. Loại này được chia thành loại phân bổ 2 lần và loại trừ dần.

- Theo nội dung công cụ, dụng cụ bao gồm:

+ Lán trại tạm thời, đà giáo, cốp pha dùng trong XD CB, dụng cụ gá lắp chuyên dùng cho sản xuất.

+ Bao bì tính giá riêng dùng để đóng gói hàng hoá trong quá trình bảo quản hàng hoá hoặc vận chuyển hàng hoá đi bán...

+ Dụng cụ đồ dùng bằng thuỷ tinh, sành sứ.

+ Quần áo bảo hộ lao động.

+ Công cụ, dụng cụ khác.

- Theo yêu cầu quản lý và yêu cầu ghi chép kế toán công cụ, dụng cụ bao gồm:

+ Công cụ, dụng cụ.

+ Bao bì luân chuyển.

+ Đồ dùng cho thuê.

- Theo mục đích và nơi sử dụng, công cụ dụng cụ bao gồm:

+ Công cụ, dụng cụ dùng cho SXKD.

+ Công cụ, dụng cụ dùng cho quản lý.

+ Công cụ, dụng cụ dùng cho các nhu cầu khác.

Mỗi cách phân loại có yêu cầu, mục đích riêng, phục vụ cho công tác quản lý vật tư của doanh nghiệp theo những yêu cầu cụ thể.

2.1.2. Tính giá vật tư hàng hoá.

a. Nguyên tắc tính giá vật tư, hàng hoá

Vật tư, hàng hoá hiện có ở các doanh nghiệp được phản ánh trong sổ kế toán và báo cáo kế toán theo trị giá vốn thực tế, tức là toàn bộ số tiền doanh nghiệp bỏ ra để có được số vật tư, hàng hoá đó.

Quá trình vận động của vật tư, hàng hoá ở doanh nghiệp chính là quá trình vận động của vốn kinh doanh. Vì vậy, kế toán phải sử dụng nhiều tài khoản kế toán để phản ánh quá trình hình thành trị giá vốn của vật tư, hàng hoá.

Sự hình thành trị giá vốn của vật tư, hàng hoá được phân biệt ở các giai đoạn khác nhau trong quá trình sản xuất, kinh doanh như:

+ Trị giá vốn của vật tư hàng hoá tại thời điểm mua hàng là số tiền thực phải trả cho người bán (còn gọi là trị giá mua thực tế).

Ở doanh nghiệp áp dụng phương pháp khấu trừ thuế GTGT thì trị giá mua thực tế là số tiền ghi trên hoá đơn không kể thuế GTGT trừ đi các khoản chiết khấu, giảm giá, hàng trả lại (nếu có).

Ở các doanh nghiệp áp dụng phương pháp tính thuế GTGT trực tiếp trên giá trị gia tăng thì trị giá mua thực tế là trị giá thanh toán (gồm cả thuế GTGT) trừ đi các khoản giảm giá, chiết khấu và hàng trả lại.

+ Trị giá vốn của hàng mua nhập kho là trị giá mua thực tế của hàng mua nhập kho cộng với các khoản chi phí phát sinh trong quá trình mua hàng như chi phí vận chuyển, các chi phí về kiểm nhận nhập kho và thuế nhập khẩu (nếu có).

+ Trị giá vốn của hàng xuất kho là trị giá vốn thực tế của hàng tại thời điểm nhập kho.

+ Trị giá vốn của hàng tiêu thụ, bao gồm trị giá vốn thực tế của hàng xuất kho cộng với chi phí bảo quản, phân loại, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp phân bổ cho số hàng đã tiêu thụ.

b. Các cách tính giá vật tư, hàng hoá

b1- Tính giá vật tư hàng hoá theo giá vốn thực tế:

Hàng ngày, kế toán ghi chép sự biến động của vật tư, hàng hoá theo giá vốn thực tế.

Giá vốn thực tế của vật tư, hàng hoá nhập kho là các khoản chi cần thiết để cấu thành trị giá của vật tư, hàng hoá được đưa vào nơi sẵn sàng cho sử dụng hay bán.

Giá vốn thực tế của vật tư, hàng hoá xuất kho, tồn kho, có thể sử dụng một trong các phương pháp sau:

- Phương pháp nhập trước, xuất trước (FIFO- FIRST IN FIRST OUT)

Theo phương pháp này, giả thiết số hàng nào nhập kho trước thì xuất kho trước và lấy trị giá mua thực tế của lần nhập đó để tính trị giá hàng xuất kho. Trị giá hàng tồn kho cuối kỳ được tính theo số lượng hàng tồn kho và đơn giá của những lô hàng nhập sau cùng.

- Phương pháp đơn giá thực tế bình quân:

Theo phương pháp này, sau mỗi lần nhập kho, giá vốn thực tế bình quân của đơn vị vật tư hàng hoá (Đơn giá thực tế bình quân) được xác định theo công thức:

$$\text{Đơn giá thực tế bình quân} = \frac{\text{Giá vốn thực tế hàng tồn kho đầu kỳ} + \text{Giá vốn thực tế hàng nhập kho trong kỳ}}{\text{Số lượng hàng tồn kho đầu kỳ} + \text{Số lượng hàng nhập trong kỳ}}$$

Trị giá vốn thực tế của hàng xuất kho theo từng lần xuất được tính:

$$\text{Giá vốn thực tế hàng xuất kho} = \text{Đơn giá thực tế bình quân} \times \text{Số lượng hàng xuất kho}$$

Đơn giá thực tế bình quân được sử dụng để xác định trị giá vốn thực tế hàng xuất kho cho đến khi nhập lô hàng khác cần tính toán lại đơn giá thực tế bình quân để tính giá vốn thực tế của hàng xuất kho tiếp theo (Đơn giá thực tế bình quân liên hoàn).

Tuy nhiên, nếu doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ thì việc tính đơn giá thực tế bình quân phải tính vào cuối kỳ.

$$\text{Đơn giá thực tế bình quân} = \frac{\text{Giá vốn thực tế hàng hiện còn đầu kỳ} + \text{Giá vốn thực tế hàng nhập kho trong cả kỳ}}{\text{Số lượng hàng hiện còn đầu kỳ} + \text{Số lượng hàng nhập trong cả kỳ}}$$

$$\text{Giá vốn thực tế của hàng hiện còn cuối kỳ} = \text{Số lượng hàng hiện còn cuối kỳ} \times \text{Đơn giá thực tế bình quân}$$

$$\text{Giá vốn thực tế của hàng xuất kho trong kỳ} = \text{Giá vốn thực tế của hàng hiện còn đầu kỳ} + \text{Số lượng hàng nhập trong cả kỳ} - \text{Giá vốn thực tế của hàng hiện còn cuối kỳ}$$

- Phương pháp đích danh:

Theo phương pháp này, hàng xuất kho thuộc lô hàng nào thì lấy đúng đơn giá nhập kho của chính lô hàng đó để tính giá vốn thực tế của hàng xuất kho. Giá vốn thực tế của hàng hiện còn trong kho được tính bằng số lượng từng lô hàng hiện còn nhân với đơn giá nhập kho của chính lô hàng đó, rồi tổng hợp lại.

- Tính theo phương pháp nhập sau, xuất trước (LIFO- LAST IN FIRST OUT)

Theo phương pháp này, người ta giả thiết số hàng nào nhập kho sau thì xuất kho trước. Hàng xuất thuộc lô hàng nào thì lấy đơn giá mua thực tế của lô hàng đó để tính. Trị giá của hàng tồn kho cuối kỳ được tính theo số lượng hàng tồn kho và đơn giá của những lô hàng nhập cũ và đơn giá của những lô hàng nhập sau khi xuất lần cuối tính đến thời điểm xác định số tồn kho.

b.2. Tính giá vật tư, hàng hoá theo giá hạch toán.

Đối với các doanh nghiệp mua vật tư hàng hoá thường xuyên có sự biến động về giá cả, khối lượng và chủng loại vật tư hàng hoá nhập, xuất kho nhiều thì có thể sử dụng giá hạch toán để

tính trị giá vốn thực tế của hàng xuất kho. Giá hạch toán là loại giá ổn định do doanh nghiệp tự xây dựng, giá này không có tác dụng giao dịch với bên ngoài. Việc nhập, xuất kho hàng ngày được thực hiện theo giá hạch toán. Cuối kỳ kế toán phải tính ra giá thực tế để ghi sổ kế toán tổng hợp. Để tính được trị giá thực tế của hàng xuất kho, trước hết phải tính hệ số giữa giá thực tế và giá hạch toán của hàng luân chuyển trong kỳ (H).

$$H = \frac{\text{Trị giá thực tế của hàng còn đầu kỳ} + \text{Trị giá thực tế của hàng nhập trong kỳ}}{\text{Trị giá hạch toán của hàng còn đầu kỳ} + \text{Trị giá hạch toán của hàng nhập trong kỳ}}$$

Hệ số giá của vật tư hàng hóa có thể tính theo từng loại hàng, nhóm hàng hay từng mặt hàng tùy theo yêu cầu quản lý của doanh nghiệp.

Sau đó tính trị giá thực tế của hàng xuất trong kỳ và hiện còn cuối kỳ:

$$\text{Trị giá thực tế của hàng xuất trong kỳ} = \text{Trị giá hạch toán của hàng xuất trong kỳ} \times H$$

$$\text{Trị giá thực tế của hàng hiện còn cuối kỳ} = \text{Trị giá hạch toán của hàng còn cuối kỳ} \times H$$

Mỗi phương pháp tính giá vốn thực tế hàng xuất kho và tồn kho cho kết quả khác nhau. Vì thế các nhà quản trị cần lưu ý ảnh hưởng của phương pháp tính giá hàng tồn kho được kế toán sử dụng.

2.1.3. Lập danh điểm vật tư, hàng hoá.

Vật tư, hàng hoá trong doanh nghiệp thường đa dạng về chủng loại, qui cách, kích cỡ. Bởi vậy trên cơ sở phân loại vật tư, hàng hoá doanh nghiệp cần lập danh điểm vật tư, hàng hoá, đặc biệt trong điều kiện sử dụng tin học vào công tác kế toán.

Lập danh điểm vật tư, hàng hoá là qui định cho mỗi thứ vật tư, hàng hoá một ký hiệu riêng (mã số) bằng hệ thống các chữ số (có thể kết hợp với các chữ cái) để thay thế tên gọi, qui cách, kích cỡ của chúng. Danh điểm vật tư, hàng hoá phải được sử dụng thống nhất giữa các bộ phận quản lý liên quan trong doanh nghiệp, nhằm thống nhất trong quản lý đối với từng thứ vật tư, hàng hoá. Mỗi doanh nghiệp có thể lập danh điểm vật tư, hàng hoá theo cách riêng, song cần đảm bảo yêu cầu dễ ghi nhớ và hợp lý, tránh nhầm lẫn hay trùng lặp. Chẳng hạn, trong kế toán tài chính đã qui định các tài khoản cấp 1 của loại 1 nhóm 5 - hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp để phản ánh nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ, hàng hoá, thành phẩm... Cụ thể là TK 152 nguyên liệu, vật liệu; TK 153-Công cụ, dụng cụ; TK 155-Thành phẩm; TK 156 -Hàng hoá...

Vì vậy, kế toán quản trị có thể dựa vào ký hiệu TK cấp 1 và dựa vào việc phân loại vật tư, hàng hoá theo các cấp độ từ loại, nhóm, thứ, để lập danh điểm vật tư, hàng hoá.

Đối với nguyên vật liệu (NVL) bao gồm các loại NVL chính, vật liệu phụ, nhiên liệu... Mỗi loại NVL lại gồm nhiều nhóm, ví dụ vật liệu chính trong doanh nghiệp xây lắp gồm các nhóm : xi măng, sắt, gạch, ngói...

Mỗi nhóm vật liệu lại gồm nhiều thứ, ví dụ nhóm xi măng gồm : xi măng trắng, xi măng P500, xi măng P400... vì vậy có thể lập danh điểm NVL của doanh nghiệp như sau:

TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu (TK cấp 1)

TK 1521- Nguyên liệu, vật liệu chính;

TK 1522- Vật liệu phụ... (ký hiệu cho loại NVL bằng TK cấp 2)

15211, 15212, 15213,... hoặc 152101, 152102, 152103,... là ký hiệu của từng nhóm trong loại vật liệu chính.

Tùy thuộc vào số lượng nhóm vật liệu trong loại mà ký hiệu của từng nhóm vật liệu có thể 6 số (152101) hay 5 số (15211). Cụ thể, nếu $2 \leq$ số lượng nhóm vật liệu trong một loại ≤ 9 thì ký hiệu nhóm là 5 số, nếu $99 \geq$ số lượng nhóm vật liệu trong một loại ≥ 10 thì ký hiệu nhóm vật liệu là 6 số.

152111, 152112, 152113,... hoặc 1521101, 1521102, hoặc 1521011, 1521012,... là ký hiệu của thứ VL 1, 2, 3,... hoặc ký hiệu của thứ VL 01, 02,... thuộc nhóm 1 loại VL chính (loại 1).

Như vậy ký hiệu của từng thứ VL (danh điểm vật liệu) có thể là 6 số, 7 số, hay 8 số,... tùy thuộc vào số lượng thứ vật liệu trong từng nhóm, số lượng nhóm vật liệu trong từng loại NVL.

Doanh nghiệp cũng có thể kết hợp sử dụng hệ thống chữ cái để đặt ký hiệu cho thứ vật liệu. Ví dụ 15211A là số danh điểm của thứ vật liệu A trong nhóm 1, loại 1.

Nếu cùng một thứ VL được bảo quản ở các kho khác nhau thì có thể gắn chữ cái đầu của tên thủ kho hay số thứ tự kho theo số La mã vào danh điểm vật liệu. Ví dụ: 152111T là số danh điểm của thứ VL 1 trong nhóm 1, loại 1 ở kho ông Thành hoặc 152111 là số danh điểm của thứ VL 1 trong nhóm 1, loại 1 ở kho thứ I,...

Đối với CC, DC cũng có thể đặt mã số cho từng thứ tương tự như NVL. Song, do chủng loại CC, DC trong doanh nghiệp thường không nhiều, nên số chữ số trong danh điểm CC, DC thường ít hơn. Ví dụ 153112 là số danh điểm của thứ DC xẻng xúc đất thuộc nhóm 1 (nhóm dụng cụ cầm tay) trong loại 1 (loại CC, DC sản xuất).

Đối với hàng hoá cũng được chia theo loại, nhóm, thứ (mặt hàng) và có thể được bảo quản ở các kho khác nhau, vì vậy kế toán cũng lập danh điểm cho hàng hoá tương tự như vật liệu và CC, DC. Ví dụ: 15610111 là số danh điểm của mặt hàng 1 thuộc nhóm hàng 01 loại hàng điện tử (loại 1) ở kho số I.

Việc lựa chọn cách lập danh điểm vật tư, hàng hoá không đòi hỏi sự nhất quán giữa các doanh nghiệp, nhưng đòi hỏi sự nhất quán giữa các bộ phận liên quan trong nội bộ doanh nghiệp nhằm thống nhất quản lý vật tư, hàng hoá trong từng doanh nghiệp.

2.1.4. Lập kế hoạch mua hàng

Đối với doanh nghiệp sản xuất thì cần lập kế hoạch mua nguyên vật liệu còn đối với doanh nghiệp thương mại thì cần lập kế hoạch mua hàng hoá. việc lập kế hoạch mua hàng sát

với tình hình thực tế nhu cầu sản xuất kinh doanh có ý nghĩa rất lớn, quan trọng trong hệ thống dự toán sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

Lập kế hoạch mua hàng là việc dự tính từng số lượng mặt hàng cần phải mua vào trong kỳ để đáp ứng nhu cầu sản xuất kinh doanh và dự toán giá trị hàng cần mua vào trong kỳ của doanh nghiệp.

* Căn cứ để lập kế hoạch mua hàng là:

- Dự toán khối lượng nguyên vật liệu tiêu hao trong kỳ kế hoạch (đối với đơn vị sản xuất kinh doanh); dự toán khối lượng hàng hoá tiêu thụ (đối với đơn vị thương mại).

- Dự toán hàng tồn kho cuối kỳ.

- Định mức đơn giá hàng mua vào trong kỳ kế hoạch.

* Phương pháp lập kế hoạch mua hàng.

Lập kế hoạch mua hàng cho từng mặt hàng có nhu cầu cho sản xuất kinh doanh trong kỳ kế hoạch cả về số lượng và giá trị tiền. Tổng hợp giá trị tiền hàng mua vào trong kỳ kế hoạch thành dự toán hàng mua vào.

$$\begin{array}{r} \text{Lượng} \\ \text{hàng cần mua} \\ \text{vào trong kỳ kế} \\ \text{hoạch} \end{array} = \begin{array}{r} \text{Lượng hàng cần cho} \\ \text{nhu cầu sản xuất} \\ \text{(bán ra) trong kỳ kế} \\ \text{hoạch} \end{array} + \begin{array}{r} \text{Lượng hàng} \\ \text{cần cho tồn} \\ \text{kho cuối kì} \\ \text{kế hoạch} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Lượng hàng tồn} \\ \text{kho đầu kỳ kế} \\ \text{hoạch} \end{array}$$

$$\begin{array}{r} \text{Dự toán giá trị hàng mua} \\ \text{vào trong kỳ kế hoạch} \end{array} = \begin{array}{r} \text{Tổng lượng hàng cần mua} \\ \text{vào trong kỳ kế hoạch} \end{array} \times \begin{array}{r} \text{Định mức đơn giá} \\ \text{hàng mua vào} \end{array}$$

2.1.5. Hạch toán chi tiết vật tư hàng hoá

Để đảm bảo cung cấp thông tin nhanh và thông tin định kỳ về tình hình nhập, xuất, tồn kho vật tư, hàng hoá cả chỉ tiêu hiện vật và chỉ tiêu thành tiền theo từng thứ (mặt hàng), từng nhóm, từng loại ở từng nơi bảo quản, sử dụng vật tư, hàng hoá hạch toán chi tiết vật tư, hàng hoá phải đảm bảo các yêu cầu sau:

1. Tổ chức hạch toán chi tiết vật tư, hàng hoá ở từng kho và ở bộ phận kế toán của doanh nghiệp.

2. Theo dõi hàng ngày tình hình nhập, xuất, tồn kho của từng loại, nhóm, thứ (mặt hàng) của vật tư, hàng hoá cả chỉ tiêu hiện vật và chỉ tiêu giá trị.

3. Đảm bảo khớp đúng về nội dung các chỉ tiêu tương ứng giữa số liệu kế toán chi tiết với số liệu hạch toán chi tiết ở kho; giữa số liệu kế toán chi tiết với số liệu kế toán tổng hợp vật tư, hàng hoá.

4. Cung cấp kịp thời các thông tin cần thiết hàng ngày, tuần kỳ theo yêu cầu quản trị vật tư, hàng hoá.

Trách nhiệm quản lý vật tư, hàng hoá trong doanh nghiệp liên quan đến nhiều bộ phận, nhưng việc quản lý trực tiếp nhập, xuất, tồn kho vật tư, hàng hoá do thủ kho và bộ phận kế toán hàng tồn kho đảm nhận. Vì vậy giữa thủ kho và kế toán phải có sự liên hệ, phối hợp trong việc sử dụng các chứng từ nhập, xuất kho để hạch toán chi tiết vật tư, hàng hoá.

Hạch toán chi tiết vật tư, hàng hoá cơ bản vẫn sử dụng các chứng từ về hàng tồn kho trong hệ thống chứng từ kế toán do Bộ Tài chính ban hành. Tuy vậy, để đảm bảo phản ánh các nội dung chi tiết làm cơ sở cho ghi sổ chi tiết hàng tồn kho, kế toán quản trị sử dụng các chứng từ hướng dẫn một cách linh hoạt.

Doanh nghiệp có thể hạch toán chi tiết vật tư, hàng hoá theo một trong các phương pháp sau:

a. Phương pháp ghi thẻ song song

* Nội dung:

+ Ở kho: Thủ kho sử dụng thẻ kho để ghi chép hàng ngày tình hình nhập, xuất, tồn kho của từng danh điểm vật tư, hàng hoá, ở từng kho theo chỉ tiêu số lượng. Thẻ kho do kế toán lập rồi ghi vào sổ đăng ký thẻ kho trước khi giao cho thủ kho ghi chép. Thẻ kho được bảo quản trong hòm thẻ hay tủ nhiều ngăn, trong đó các thẻ kho được sắp xếp theo loại, nhóm, thứ (mặt hàng) của vật tư, hàng hoá đảm bảo dễ tìm kiếm khi sử dụng. Hàng ngày khi có nghiệp vụ nhập, xuất vật tư, hàng hoá thực tế phát sinh, thủ kho thực hiện việc thu phát vật tư, hàng hoá và ghi số lượng thực tế nhập, xuất vào chứng từ nhập, xuất. Căn cứ vào các chứng từ nhập, xuất kho thủ kho ghi số lượng nhập, xuất vật tư, hàng hoá vào thẻ kho của thứ vật tư, hàng hoá có liên quan. Mỗi chứng từ được ghi một dòng trên thẻ kho, cuối ngày thẻ kho tính ra số lượng hàng tồn kho để ghi vào cột "tồn" của thẻ kho. Sau khi được sử dụng để ghi thẻ kho, các chứng từ nhập, xuất kho được sắp xếp lại một cách hợp lý để giao cho kế toán.

+ Ở phòng kế toán : Hàng ngày hay định kỳ 3-5 ngày, nhân viên kế toán xuống kho kiểm tra việc ghi chép của thủ kho, sau đó ký xác nhận vào thẻ kho và nhận chứng từ nhập, xuất kho về phòng kế toán. Tại phòng kế toán, nhân viên kế toán hàng tồn kho thực hiện việc kiểm tra chứng từ và hoàn chỉnh chứng từ rồi căn cứ vào các chứng từ nhập, xuất kho để ghi vào thẻ (sổ) chi tiết vật tư, hàng hoá, mỗi chứng từ được ghi vào một dòng. Thẻ (sổ) chi tiết được mở cho từng danh điểm vật tư, hàng hoá tương tự thẻ kho để ghi chép hàng ngày tình hình nhập, xuất, tồn kho theo chỉ tiêu số lượng và chỉ tiêu thành tiền. Số liệu trên thẻ (sổ) chi tiết được sử dụng để lập báo cáo nhanh về vật tư, hàng hoá theo yêu cầu quản trị vật tư, hàng hoá.

Cuối tháng hay tại các thời điểm nào đó trong tháng có thể đối chiếu số liệu trên thẻ (sổ) chi tiết với số liệu trên thẻ kho tương ứng, nhằm đảm bảo tính chính xác của số liệu trước khi lập báo cáo nhanh (tuần kỳ) vật tư, hàng hoá. Cũng vào cuối tháng, kế toán cộng số liệu trên các thẻ (sổ) chi tiết, sau đó căn cứ vào số liệu dòng cộng ở thẻ (sổ) chi tiết để ghi vào bảng kê nhập, xuất, tồn kho theo thứ, nhóm, loại vật tư, hàng hoá. Bảng kê này có thể được sử dụng như một báo cáo vật tư, hàng hoá cuối tháng.

Ở bảng kê nhập, xuất, tồn kho của hàng hoá thì kế toán ghi danh điểm hàng hoá và tên hàng hoá vào cột "danh điểm" và cột "tên hàng".

Trường hợp doanh nghiệp sử dụng giá hạch toán chi tiết hàng tồn kho thì thêm cột "đơn giá hạch toán" vào sau cột "đơn vị tính" của bảng này.

* Ưu, nhược điểm và điều kiện áp dụng của phương pháp ghi thẻ song song.

+ Ưu điểm: Đơn giản, dễ làm, dễ kiểm tra đối chiếu số liệu, đảm bảo độ tin cậy cao của thông tin và có khả năng cung cấp thông tin nhanh cho quản trị hàng tồn kho.

+ Nhược điểm: Khối lượng ghi chép lớn (đặc biệt trường hợp doanh nghiệp có nhiều chủng loại vật tư, hàng hoá), ghi chép trùng lặp chỉ tiêu số lượng giữa kế toán và thủ kho.

+ Điều kiện áp dụng: Thích hợp trong các doanh nghiệp có ít chủng loại vật tư, hàng hoá, khối lượng các nghiệp vụ nhập, xuất ít, phát sinh không thường xuyên, trình độ của nhân viên kế toán chưa cao.

Mẫu thẻ kho và bảng kê như sau:

Bảng 2.1

THẺ KHO

Thẻ số: 10

Ngày lập thẻ:

Kho :

Tờ số :

Tên hàng:

Mã số:

Đơn vị tính:

Chứng từ		Diễn giải	Ngày nhập xuất	Số lượng			Chữ ký của XN KT
SH	Ngày			Nhập	Xuất	Tồn	
		Tồn đầu kỳ					
		Cộng số phát sinh					
		Tồn cuối tháng					

BẢNG KÊ NHẬP XUẤT TỒN KHO VẬT TƯ (SẢN PHẨM, HÀNG HOÁ)

Tháng.....

Bảng 2.2

Danh điểm	Tên hàng	Đơn vị tính	Định mức dự trữ		Tồn đầu kỳ		Nhập trong kỳ		Xuất trong kỳ		Tồn cuối kỳ	
			Tối thiểu	Tối đa	SL	S.Tiền	SL	S.Tiền	SL	S.Tiền	SL	S.Tiền
151101	Vật liệu A											
151102	Vật liệu B											
....											
Cộng	nhóm 1											
152201	Vật liệu C											
152202	Vật liệu D											
.....											
Cộng	nhóm 2											
.....											
Tổng cộng												

b. Phương pháp ghi sổ đối chiếu luân chuyển.

* Nội dung:

+ Ở kho: Thủ kho sử dụng thẻ kho để ghi chép giống như phương pháp ghi thẻ song song.

+ Ở phòng kế toán : Định kỳ, sau khi nhận được các chứng từ nhập, xuất kho từ thủ kho, kế toán thực hiện kiểm tra và hoàn chỉnh chứng từ. Sau đó, thực hiện tập hợp các chứng từ nhập, xuất theo từng thứ vật tư, hàng hoá (có thể lập bảng kê nhập, bảng kê xuất vật tư, hàng hoá để thuận lợi cho việc theo dõi và ghi sổ đối chiếu luân chuyển cuối tháng). Sổ đối chiếu luân chuyển được kế toán mở cho cả năm và được ghi vào cuối mỗi tháng. Sổ được dùng để ghi chép tình hình nhập, xuất, tồn kho của từng thứ vật tư, hàng hoá thuộc từng kho. Sổ theo dõi cả chỉ tiêu số lượng và chỉ tiêu thành tiền trong cả tháng của hàng nhập, xuất, tồn kho. Mỗi thứ vật tư, hàng hoá được ghi một dòng trên sổ. Sau khi hoàn thành việc ghi sổ đối chiếu luân chuyển, kế toán thực hiện đối chiếu số liệu trên sổ này với số liệu trên thẻ kho và số liệu trên sổ kế toán tài chính liên quan (nếu cần).

Mẫu sổ đối chiếu luân chuyển như sau:

Bảng 2.3

Sổ đối chiếu luân chuyển

Năm

Danh điểm vật tư hàng hoá	Tên hàng	Đ VT	Dư đầu tháng 1		Luân chuyển trong tháng 1				Dư đầu tháng 2		Luân chuyển trong tháng 2				Dư 31/2	
					Nhập		Xuất				Nhập		Xuất		...	SL	ST
			SL	ST	SL	ST	SL	ST	SL	ST	SL	ST	SL	ST	...		

* Ưu nhược điểm của phương pháp ghi sổ đối chiếu luân chuyển:

+ Ưu điểm : Với phương pháp này khối lượng ghi chép có giảm bớt so với phương pháp ghi thẻ song song.

+ Nhược điểm: Vẫn trùng lặp chỉ tiêu số lượng giữa ghi chép của thủ kho và kế toán.

- Nếu không lập bảng kê nhập, bảng kê xuất vật tư, hàng hoá thì việc sắp xếp chứng từ nhập, xuất trong cả tháng để ghi sổ đối chiếu luân chuyển dễ phát sinh nhầm lẫn sai sót. Nếu lập bảng kê nhập, bảng kê xuất thì khối lượng ghi chép vẫn lớn.

- Việc kiểm tra, đối chiếu số liệu giữa kho và phòng kế toán chỉ được tiến hành vào cuối tháng, vì vậy hạn chế chức năng kiểm tra của kế toán .

- Theo phương pháp này, để lập báo cáo nhanh hàng tồn kho cần phải dựa vào số liệu trên thẻ kho.

Theo yêu cầu cung cấp thông tin nhanh phục vụ quản trị hàng tồn kho thì các doanh nghiệp không nên sử dụng phương pháp này.

c. Phương pháp mức dư (ghi sổ số dư)

* Nội dung:

+ Ở kho: Ngoài việc sử dụng thẻ kho để ghi chép tương tự hai phương pháp trên, thủ kho còn sử dụng sổ số dư để ghi chép số tồn kho cuối tháng của từng thứ vật tư, hàng hoá theo chỉ tiêu số lượng (SL).

Sổ số dư do kế toán lập cho từng kho, mở theo năm. Cuối mỗi tháng sổ số dư được chuyển cho thủ kho để ghi số lượng hàng tồn kho trên cơ sở số liệu từ các thẻ kho. Trên sổ số dư vật tư, hàng hoá được sắp xếp theo thứ, nhóm, loại. Mỗi nhóm có dòng cộng nhóm, mỗi loại có dòng cộng loại.

+ Ở phòng kế toán: Định kỳ nhân viên kế toán xuống kho để kiểm tra việc ghi chép trên thẻ kho của thủ kho và trực tiếp nhận chứng từ nhập, xuất kho. Sau khi kiểm tra, kế toán ký xác nhận vào từng thẻ kho và ký vào phiếu giao nhận chứng từ rồi mang chứng từ về phòng kế toán.

Tại phòng kế toán, nhân viên kế toán kiểm tra lại chứng từ và hoàn chỉnh chứng từ sau đó tổng hợp giá trị (giá hạch toán) của vật tư, hàng hoá theo từng nhóm, loại hàng nhập, xuất để ghi vào cột "Thành tiền" của phiếu giao nhận chứng từ. Số liệu thành tiền trên phiếu giao nhận chứng từ nhập (xuất) vật tư, hàng hoá theo từng nhóm, loại hàng được ghi vào bảng kê lũy kế nhập và bảng kê lũy kế xuất vật tư, hàng hoá.

Các bảng này mở theo từng kho hoặc nhiều kho (nếu các kho được chuyên môn hoá). Cuối tháng, cộng số liệu trên bảng lũy kế nhập, bảng lũy kế xuất vật tư, hàng hoá để ghi vào các phần nhập, xuất trên bảng kê tổng hợp nhập, xuất, tồn kho rồi tính ra số tồn kho cuối tháng của từng nhóm, loại hàng tồn kho và ghi vào cột "Tồn kho cuối tháng" của bảng kê này. Đồng thời, vào cuối tháng sau khi nhận được sổ số dư từ thủ kho chuyển lên, kế toán tính giá hạch toán của hàng tồn kho để ghi vào sổ số dư cột "Thành tiền" (TT). Sau đó cộng theo nhóm, loại vật tư, hàng hoá trên sổ số dư, số liệu này phải khớp với số liệu cột "tồn kho cuối tháng" của nhóm, loại vật tư, hàng hoá tương ứng trên bảng kê tổng hợp nhập, xuất, tồn kho cùng kỳ.

Số liệu trên bảng kê tổng hợp nhập, xuất, tồn kho còn được sử dụng để đối chiếu với số liệu trên sổ kế toán tài chính liên quan (nếu cần).

* Ưu, nhược điểm và điều kiện áp dụng phương pháp mức dư (ghi sổ số dư).

+ Ưu điểm:

- Giảm bớt được khối lượng ghi chép do kế toán chỉ ghi chỉ tiêu thành tiền của vật tư, hàng hoá theo nhóm và theo loại.

- Kế toán thực hiện được việc kiểm tra thường xuyên đối với ghi chép của thủ kho trên thẻ kho và kiểm tra thường xuyên việc bảo quản hàng trong kho của thủ kho.

- Công việc dàn đều trong tháng, nên đảm bảo cung cấp kịp thời các số liệu cần thiết phục vụ cho quản trị vật tư, hàng hoá.

+ Nhược điểm :

- Do ở phòng kế toán chỉ ghi chi tiêu thành tiền của nhóm và loại vật tư, hàng hoá vậy để có thông tin về tình hình nhập, xuất, hiện còn của thứ hàng nào đó phải căn cứ vào số liệu trên thẻ kho.

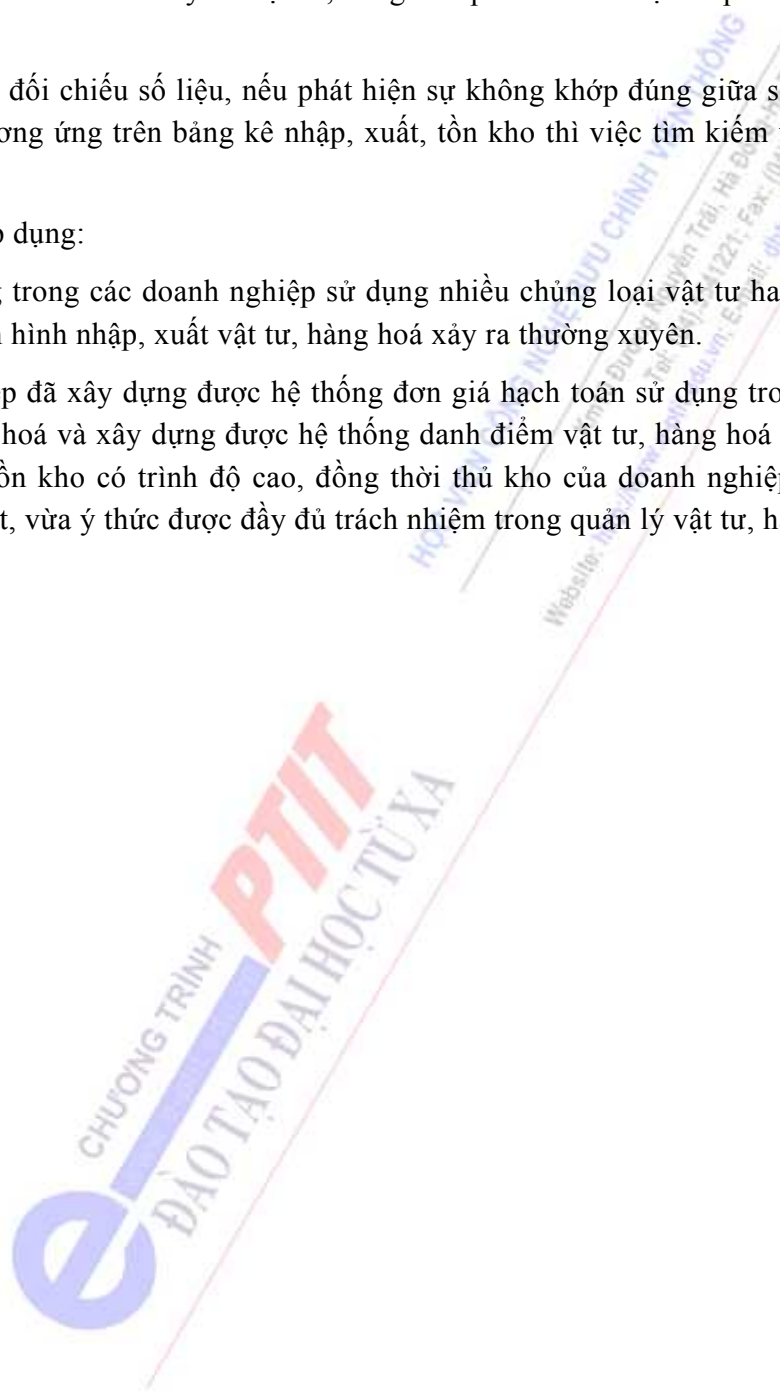
- Khi cân lập báo cáo tuần kỳ về vật tư, hàng hoá phải căn cứ trực tiếp vào số liệu trên các thẻ kho.

- Khi kiểm tra đối chiếu số liệu, nếu phát hiện sự không khớp đúng giữa số liệu trên sổ dư với số liệu tương ứng trên bảng kê nhập, xuất, tồn kho thì việc tìm kiếm tra cứu sẽ rất phức tạp.

+ Điều kiện áp dụng:

- Nên áp dụng trong các doanh nghiệp sử dụng nhiều chủng loại vật tư hay kinh doanh nhiều mặt hàng, tình hình nhập, xuất vật tư, hàng hoá xảy ra thường xuyên.

- Doanh nghiệp đã xây dựng được hệ thống đơn giá hạch toán sử dụng trong hạch toán chi tiết vật tư, hàng hoá và xây dựng được hệ thống danh điểm vật tư, hàng hoá hợp lý. Nhân viên kế toán hàng tồn kho có trình độ cao, đồng thời thủ kho của doanh nghiệp vừa có khả năng chuyên môn tốt, vừa ý thức được đầy đủ trách nhiệm trong quản lý vật tư, hàng hoá.



Bảng 2.4**SỐ SỔ DƯ VẬT TƯ**

Kho:.....

Năm:.....

Danh điểm	Tên hàng	Đơn vị tính	Giá hạch toán	Định mức dự trữ		Số dư đầu năm		Số dư cuối tháng 1		Số dư cuối tháng 2			Số dư cuối tháng 12	
				Tối thiểu	Tối đa	SL	S.Tiền	SL	S.Tiền	SL	S.Tiền	SL	S.Tiền	SL	S.Tiền
151101	Vật liệu A														
151102	Vật liệu B														
....													
Cộng	nhóm 1														
152201	Vật liệu C														
152202	Vật liệu D														
.....													
Cộng	nhóm 2														
.....													
Tổng cộng															

2.2. KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TÀI SẢN CỐ ĐỊNH

2.2.1. Phân loại tài sản cố định.

Do TSCĐ trong doanh nghiệp có nhiều loại, với nhiều hình thái biểu hiện, tính chất đầu tư, công dụng và tình hình sử dụng khác nhau... nên để thuận lợi cho quản lý và hạch toán TSCĐ, cần sắp xếp TSCĐ vào từng nhóm theo những đặc trưng nhất định như phân theo hình thái biểu hiện, theo quyền sở hữu, theo đặc trưng kỹ thuật, ... Mỗi cách phân loại có các tác dụng khác nhau đối với công tác hạch toán và quản lý.

a. Phân loại TSCĐ theo hình thái biểu hiện.

Theo cách phân loại này, TSCĐ trong doanh nghiệp bao gồm TSCĐ hữu hình và TSCĐ vô hình.

TSCĐ hữu hình: Là những TSCĐ có hình thái hiện vật cụ thể như nhà xưởng, máy móc thiết bị, phương tiện vận tải, vật kiến trúc...

TSCĐ vô hình: Là những TSCĐ không có thực thể hữu hình nhưng đại diện cho một quyền hợp pháp nào đó và người chủ sở hữu được hưởng quyền lợi kinh tế.

Các ví dụ về TSCĐ vô hình là: Chi phí thành lập doanh nghiệp, chi phí nghiên cứu và phát triển, bằng sáng chế, phát minh...

Phân loại TSCĐ theo hình thái biểu hiện giúp cho người quản lý có một cách nhìn tổng thể về cơ cấu đầu tư của doanh nghiệp. Đây là một căn cứ quan trọng để xây dựng các quyết định đầu tư hoặc điều chỉnh phương hướng đầu tư phù hợp với tình hình thực tế. Ngoài ra, các phân loại này còn giúp doanh nghiệp có các biện pháp quản lý tài sản, tính toán khấu hao khoa học và hợp lý đối với từng loại tài sản.

b. Phân loại tài sản cố định theo quyền sở hữu.

Căn cứ quyền sở hữu, TSCĐ của doanh nghiệp được chia thành hai loại: TSCĐ tự có và TSCĐ thuê ngoài.

- TSCĐ tự có là các TSCĐ được xây dựng, mua sắm và hình thành từ nguồn vốn ngân sách cấp hoặc cấp trên cấp, nguồn vốn vay, nguồn vốn liên doanh, các quỹ của doanh nghiệp và các TSCĐ được biếu, tặng.. Đây là những TSCĐ thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp và được phản ánh trên Bảng cân đối kế toán của doanh nghiệp.

- TSCĐ thuê ngoài là TSCĐ đi thuê để sử dụng trong một thời gian nhất định theo hợp đồng thuê tài sản. Tùy theo điều khoản của hợp đồng thuê mà TSCĐ đi thuê được chia thành TSCĐ thuê tài chính và TSCĐ thuê hoạt động.

- TSCĐ thuê tài chính: Là các TSCĐ đi thuê nhưng doanh nghiệp có quyền kiểm soát và sử dụng lâu dài theo các điều khoản của hợp đồng thuê nhà. Theo thông lệ Quốc tế, các TSCĐ được gọi là thuê tài chính nếu thỏa mãn một trong các điều kiện sau đây:

+ Quyền sở hữu TSCĐ thuê được chuyển cho bên kia thuê khi hết hạn hợp đồng.

+ Hợp đồng cho phép bên đi thuê được lựa chọn mua TSCĐ thuê với giá thấp hơn giá trị thực tế của TSCĐ thuê tại thời điểm mua lại.

+ Thời hạn thuê theo hợp đồng ít nhất phải bằng 3/4 (75%) thời gian hữu dụng của TSCĐ thuê.

+ Giá trị hiện tại của khoản chi theo hoạt động ít nhất phải bằng 90% giá trị của TSCĐ thuê.

TSCĐ thuê tài chính cũng được coi như TSCĐ của doanh nghiệp, được phản ánh trên Bảng cân đối kế toán và doanh nghiệp có trách nhiệm quản lý, sử dụng và trích khấu hao như các TSCĐ tự có của doanh nghiệp.

+ TSCĐ thuê hoạt động: là TSCĐ thuê không thỏa mãn bất cứ điều khoản nào của hợp đồng thuê tài chính. Bên đi thuê chỉ được quản lý, sử dụng trong thời hạn hợp đồng và phải hoàn trả cho bên cho thuê khi kết thúc hợp đồng.

Phân loại TSCĐ theo quyền sử hữu giúp cho việc quản lý và tổ chức hạch toán phù hợp theo từng loại TSCĐ, góp phần sử dụng hợp lý và có hiệu quả TSCĐ ở doanh nghiệp.

c. Phân loại TSCĐ theo đặc trưng kỹ thuật.

Theo đặc trưng kỹ thuật, từng loại TSCĐ hữu hình và TSCĐ vô hình được phân loại, sắp xếp một cách chi tiết, cụ thể hơn.

- Đối với TSCĐ hữu hình gồm:

+ Nhà cửa, vật kiến trúc: Gồm nhà làm việc, nhà ở, nhà kho, xưởng sản xuất, cửa hàng, gara để xe, chuồng trại chăn nuôi, giếng khoan, bể chứa, sân phơi, cầu cống, đường sá, hàng rào...

+ Máy móc, thiết bị: Gồm các máy móc thiết bị động lực, máy móc thiết bị công tác và các loại máy móc thiết bị khác dùng trong sản xuất kinh doanh.

+ Phương tiện vận tải, truyền dẫn: ô tô, máy kéo, tàu thuyền ca nô dùng trong vận chuyển; hệ thống đường ống dẫn nước, dẫn hơi, ôxy, khí nén, hệ thống đường dây dẫn điện, hệ thống truyền thanh... thuộc TSCĐ của doanh nghiệp.

+ Thiết bị dụng cụ quản lý: Gồm các thiết bị sử dụng trong quản lý kinh doanh, quản lý hành chính, dụng cụ đo lường, thí nghiệm.

+ Cây lâu năm, gia súc cơ bản.

+ TSCĐ khác: Gồm các loại TSCĐ chưa được xếp vào các loại TSCĐ nói trên (tác phẩm nghệ thuật, sách báo chuyên môn kỹ thuật...).

- Đối với TSCĐ vô hình, gồm:

+ Quyền sử dụng đất: Là giá trị đất, mặt nước, mặt biển hình thành do phải chi phí để mua, đền bù, san lấp, cải tạo nhằm mục đích có được mặt bằng SXKD.

+ Chi phí thành lập doanh nghiệp: Là các chi phí phát sinh để thành lập doanh nghiệp như chi phí thăm dò, lập dự án đầu tư, chi phí huy động vốn ban đầu, chi phí hội họp... nếu những người tham gia thành lập doanh nghiệp xem xét, đồng ý coi như một phần vốn góp của mỗi bên và được ghi trong vốn điều lệ của doanh nghiệp.

+ Bằng phát minh sáng chế: Giá trị bằng phát minh sáng chế là các chi phí doanh nghiệp phải trả cho các công trình nghiên cứu, sản xuất thử được Nhà nước cấp bằng phát minh, sáng chế hoặc số tiền doanh nghiệp mua lại bản quyền bằng sáng chế, phát minh.

+ Chi phí nghiên cứu, phát triển: Là các chi phí doanh nghiệp tự thực hiện hoặc thuê ngoài thực hiện các công trình có quy mô lớn về nghiên cứu, lập các đề án, kế hoạch, dự án đầu tư phát triển nhằm đem lại lợi ích lâu dài cho doanh nghiệp.

+ TSCĐ vô hình khác: Gồm quyền đặc nhượng, quyền thuê ngoài, bản quyền tác giả (tác quyền), quyền sử dụng hợp đồng, độc quyền nhãn hiệu và tên hiệu... Quyền đặc nhượng là các chi phí mà doanh nghiệp phải bỏ ra để có được đặc quyền thực hiện khai thác các nghiệp vụ quan trọng hoặc độc quyền về thị trường, độc quyền sản xuất một loại sản phẩm theo các hoạt động đặc nhượng ký kết với Nhà nước hoặc một đơn vị nhượng quyền.

Quyền thuê nhà là các chi phí sang nhượng, chuyển quyền mà doanh nghiệp nhận cho tác giả độc quyền phát hành và bán các tác phẩm của mình.

Độc quyền về nhãn hiệu và tên hiệu là chi phí phải trả cho việc mua lại nhãn hiệu hàng hoá hoặc tên hiệu doanh nghiệp nào đó.

Phân loại TSCĐ theo đặc trưng kỹ thuật giúp cho việc quản lý và hạch toán chi tiết, cụ thể theo từng loại, nhóm TSCĐ và phương pháp khấu hao thích hợp đối với từng loại, nhóm TSCĐ.

Ngoài các cách phân loại nói trên, trong kế toán quản trị còn có các cách phân loại TSCĐ khác nhằm đáp ứng các yêu cầu quản trị cụ thể của doanh nghiệp như phân loại TSCĐ theo công dụng kinh tế, phân loại TSCĐ theo tình hình sử dụng...

2.2.2. Đánh giá tài sản cố định

Xuất phát từ đặc điểm và yêu cầu quản lý TSCĐ trong quá trình sử dụng TSCĐ được đánh giá theo nguyên giá và giá trị còn lại.

a. Nguyên giá TSCĐ.

Nguyên giá TSCĐ (còn gọi là giá trị ghi sổ ban đầu) là toàn bộ các chi phí bình thường và hợp lý mà doanh nghiệp phải bỏ ra để có tài sản đó và đưa TSCĐ đó vào vị trí sẵn sàng sử dụng.

Như vậy, nguyên giá TSCĐ được đánh giá theo nguyên tắc giá phí (mua hoặc tự sản xuất), bao gồm toàn bộ các chi phí liên quan đến mua hoặc xây dựng, chế tạo, kể cả các chi phí vận chuyển lắp đặt, chạy thử và các chi phí hợp lý, cần thiết khác trước khi sử dụng, cụ thể là:

* Giá phí mua = Giá mua thuần thương mại (đã khấu trừ các khoản chiết khấu, giảm giá).

Cộng (+) thuế nhập khẩu.

Cộng (+) các loại thuế không thể thu hồi (thuế giá trị gia tăng không được khấu trừ, thuế tài sản...).

Cộng (+) chi phí vận chuyển.

Cộng (+) chi phí đưa vào sử dụng được phân bổ vào nguyên giá.

Theo chuẩn mực kế toán quốc tế số 16 (IAS 16). Các chi phí đưa TSCĐ vào sử dụng được phân bổ vào giá phí (nguyên giá TSCĐ) gồm:

- Chi phí chuẩn bị mặt bằng.
- Chi phí lắp đặt.
- Chi phí thù lao cho môi giới.

Các chi phí sau đây thường không được tính vào nguyên giá TSCĐ (trừ chi phí có liên quan trực tiếp đến việc đưa TSCĐ vào sử dụng):

- Chi phí khởi công.
- Chi phí chung và chi phí hành chính.

Trong trường hợp mua TSCĐ thanh toán chậm, có phát sinh lãi về tín dụng (như trường hợp thuê mua TSCĐ...), nguyên tắc xác định nguyên giá TSCĐ là giá trị hiện tại hoá còn phần chênh lệch (tiền lãi tín dụng) được hạch toán vào chi phí trả trước trong suốt thời hạn tín dụng. Tuy vậy, chuẩn mực kế toán Quốc tế 23 (IAS 23) cho phép vốn hoá lãi tín dụng vào giá phí TSCĐ.

* Trường hợp TSCĐ do doanh nghiệp tự xây dựng, chế tạo để sử dụng.

Nguyên giá TSCĐ cũng được xác định theo những nguyên tắc giống như trong trường hợp xác định nguyên giá TSCĐ được mua sắm bao gồm toàn bộ các chi phí liên quan đến sản xuất, xây dựng hay chế tạo tài sản đó. Tiền lãi trên các khoản vay dùng vào đầu tư TSCĐ cũng có thể được tính vào nguyên giá TSCĐ (chuẩn mực 23 - IAS 23).

* Các trường hợp đặc biệt khác:

- Nguyên giá TSCĐ nhận của đơn vị khác góp vốn liên quan là trị giá thỏa thuận của các bên liên doanh, cộng các chi phí trước khi sử dụng (nếu có).

- Nguyên giá TSCĐ được cấp là giá ghi trong “Biên bản bàn giao TSCĐ” của đơn vị cấp và các chi phí lắp đặt, chạy thử ... (nếu có).

- Nguyên giá TSCĐ được tặng, biếu là giá tính toán trên cơ sở giá thị trường của các TSCĐ tương đương.

Việc ghi sổ TSCĐ theo nguyên giá cho phép đánh giá tổng quát năng lực sản xuất, trình độ trang bị cơ sở vật chất, kỹ thuật và quy mô doanh nghiệp. Chỉ tiêu nguyên giá TSCĐ còn là cơ sở để tính toán khấu hao, theo dõi tình hình thu hồi vốn đầu tư ban đầu và xác định hiệu suất sử dụng TSCĐ.

Kế toán TSCĐ phải triệt để tôn trọng nguyên tắc ghi theo nguyên giá. Nguyên giá của từng đối tượng TSCĐ trên sổ và báo cáo kế toán chỉ được xác định một lần khi tăng TSCĐ và không thay đổi trong suốt thời gian tồn tại của TSCĐ ở doanh nghiệp, trừ các trường hợp sau:

- + Đánh giá lại TSCĐ.
- + Xây dựng, trang bị thêm TSCĐ.
- + Cải tạo, nâng cấp làm tăng năng lực hoạt động và kéo dài tuổi thọ của TSCĐ.
- + Tháo dỡ bớt các bộ phận làm giảm nguyên giá TSCĐ.

b. Giá trị còn lại của TSCĐ.

Giá trị còn lại (còn gọi là giá trị kế toán) của TSCĐ là hiệu số giữa nguyên giá TSCĐ và số khấu hao lũy kế.

Giá trị còn lại = Nguyên giá - Khấu hao lũy kế.

Trường hợp nguyên giá TSCĐ được đánh giá lại thì giá trị còn lại của TSCĐ cũng được xác định lại.

Thông thường, giá trị còn lại của TSCĐ sau khi đánh giá lại được điều chỉnh theo công thức:

$$\text{Giá trị còn lại của TSCĐ sau khi đánh giá lại} = \text{Giá trị còn lại của TSCĐ đánh giá lại} \times \frac{\text{Giá trị đánh giá lại của TSCĐ}}{\text{Nguyên giá của TSCĐ}}$$

Ngoài phương pháp chuẩn nói trên, ở chuẩn mực 16 (IAS 16) còn quy định phương pháp thay thế được chấp nhận:

$$\text{Giá trị còn lại} = \text{Giá trị đánh giá lại} - \text{Khấu hao lũy kế.}$$

2.2.3. Đối tượng ghi tài sản cố định.

Để phục vụ cho yêu cầu quản trị TSCĐ trong doanh nghiệp, TSCĐ cần được ghi sổ theo từng đối tượng ghi TSCĐ (đối tượng TSCĐ).

Đối tượng ghi TSCĐ hữu hình là từng vật kết cấu hoàn chỉnh với tất cả các vật gá lắp và phụ tùng kèm theo; hoặc là những vật thể riêng biệt về mặt kết cấu dùng để thực hiện những chức năng độc lập nhất định; hoặc là một hệ thống gồm nhiều bộ phận tài sản liên kết với nhau để cùng thực hiện một hay một số chức năng nhất định mà thiếu bất kỳ một bộ phận nào trong đó thì cả hệ thống không thể hoạt động được.

Đối tượng ghi TSCĐ vô hình là từng TSCĐ vô hình gắn với một nội dung chi và một mục đích riêng như khoản chi về thành lập doanh nghiệp, chi về bằng phát minh sáng chế hay khoản chi về lợi thế thương mại...

Để tiện cho việc theo dõi, quản lý đối với từng đối tượng TSCĐ hữu hình, cần phải đánh số TSCĐ. Đánh số TSCĐ là qui định cho mỗi đối tượng ghi TSCĐ hữu hình một số hiệu riêng theo nguyên tắc nhất định, đảm bảo sử dụng thống nhất trong phạm vi doanh nghiệp.

Từng đối tượng ghi TSCĐ, kể cả đang sử dụng và đang dự trữ đều phải có số hiệu riêng. Số hiệu của từng đối tượng ghi TSCĐ không thay đổi trong suốt thời gian bảo quản, sử dụng TSCĐ tại doanh nghiệp. Kế toán không được sử dụng số hiệu của những TSCĐ đã thanh lý, nhượng bán, biếu tặng, đưa đi liên doanh, mất (TSCĐ đã giảm) cho những TSCĐ mới tăng thêm.

Mỗi doanh nghiệp có cách đánh số TSCĐ riêng phù hợp với điều kiện cụ thể của doanh nghiệp, song cần đảm bảo yêu cầu: số hiệu TSCĐ phải thể hiện được loại, nhóm và đối tượng ghi từng TSCĐ riêng biệt.

Ví dụ: Trong hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp qui định ký hiệu 211- TSCĐ hữu hình. Do TSCĐ hữu hình trong doanh nghiệp được chia thành các loại: nhà cửa, vật kiến trúc; máy móc thiết bị; phương tiện vận tải, truyền dẫn; dụng cụ quản lý... Trong từng loại TSCĐ có thể gồm nhiều nhóm, như loại nhà cửa, vật kiến trúc có nhóm nhà cửa, nhóm vật kiến trúc. Trong nhóm TSCĐ là nhà cửa gồm nhiều toà nhà, căn nhà, vì vậy có thể đánh số cho các TSCĐ trong nhóm nhà cửa như sau: 211111 Số hiệu nhà số 1 trong nhóm 1 (nhóm nhà cửa) thuộc loại 1 (loại nhà cửa, vật kiến trúc).

211112 Số hiệu nhà số 2 trong nhóm 1 (nhóm nhà cửa) thuộc loại 1 (loại nhà cửa, vật kiến trúc).

211121 Số hiệu vật kiến trúc số 1 trong nhóm 2 (nhóm vật kiến trúc) thuộc loại 1 (loại nhà cửa, vật kiến trúc)...

Hoặc dùng tập hợp số được sắp xếp theo thứ tự nhất định để chỉ loại, nhóm rồi dùng các chữ cái để chỉ đối tượng ghi TSCĐ trong nhóm. Ví dụ 21111A Số hiệu nhà A trong nhóm 1 (nhóm nhà cửa) thuộc loại 1 (loại nhà cửa, vật kiến trúc); 21111B Số hiệu nhà B trong nhóm 1 (nhóm nhà cửa) thuộc loại 1 (loại nhà cửa, vật kiến trúc);... 21112C Số hiệu vật kiến trúc C trong nhóm 2 (nhóm vật kiến trúc) thuộc loại 1 (loại nhà cửa, vật kiến trúc); 21112D Số hiệu vật kiến trúc D trong nhóm 2 (nhóm vật kiến trúc) thuộc loại 1 (loại nhà cửa, vật kiến trúc)...

Số lượng chữ số trong số hiệu TSCĐ cũng tùy thuộc vào số lượng đối tượng ghi TSCĐ trong nhóm và số lượng nhóm TSCĐ trong loại. Tuy nhiên, số lượng đối tượng ghi trong một nhóm TSCĐ và số lượng nhóm trong một loại TSCĐ thường ít hơn đối với hàng tồn kho, nên số hiệu TSCĐ thường ít chữ số hơn.

Số hiệu TSCĐ hữu hình có thể được gắn trực tiếp cho từng TSCĐ để tiện việc quản lý theo dõi. Việc gắn số hiệu vào từng TSCĐ có thể thực hiện sử dụng biển số bằng gỗ hay bằng kim loại.

2.2.4. Kế toán chi tiết tài sản cố định.

Trong quá trình sử dụng TSCĐ vào sản xuất kinh doanh, giá trị của TSCĐ bị hao mòn dần và chuyển dịch từng phần vào chi phí sản xuất kinh doanh. Nhưng TSCĐ hữu hình vẫn giữ nguyên hình thái vật chất ban đầu cho đến khi hư hỏng. Mặt khác, TSCĐ được sử dụng và bảo quản ở các bộ phận khác nhau trong doanh nghiệp. Bởi vậy, kế toán chi tiết TSCĐ phải phản ánh và kiểm tra tình hình tăng, giảm, hao mòn TSCĐ của toàn doanh nghiệp và của từng nơi bảo quản, sử dụng theo từng đối tượng ghi TSCĐ. Ngoài các chỉ tiêu phản ánh nguồn gốc, thời gian hình thành TSCĐ, công suất thiết kế, số hiệu TSCĐ, kế toán phải phản ánh nguyên giá, giá trị hao mòn, giá trị còn lại của từng đối tượng ghi TSCĐ tại từng nơi sử dụng, bảo quản TSCĐ.

a. Kế toán chi tiết TSCĐ tại các nơi sử dụng, bảo quản TSCĐ

Việc theo dõi TSCĐ theo nơi sử dụng nhằm gắn trách nhiệm bảo quản, sử dụng tài sản với từng bộ phận, từ đó nâng trách nhiệm và hiệu quả trong bảo quản sử dụng TSCĐ của doanh nghiệp.

Tại các nơi sử dụng TSCĐ (phòng, ban, đội sản xuất, phân xưởng sản xuất...) sử dụng "Sổ TSCĐ theo đơn vị sử dụng" để theo dõi tình hình tăng, giảm TSCĐ do từng đơn vị quản lý, sử dụng. Mỗi đơn vị sử dụng phải mở một sổ riêng, trong đó ghi TSCĐ tăng, giảm của đơn vị mình theo từng chứng từ tăng, giảm TSCĐ, theo thứ tự thời gian phát sinh nghiệp vụ tăng, giảm TSCĐ (doanh nghiệp có thể sử dụng mẫu sổ này trong hệ thống kế toán doanh nghiệp - xem mẫu sổ phần sau).

b. Kế toán chi tiết ở bộ phận kế toán doanh nghiệp.

Tại bộ phận kế toán doanh nghiệp, kế toán chi tiết TSCĐ sử dụng thẻ TSCĐ, sổ đăng ký thẻ TSCĐ, sổ TSCĐ toàn doanh nghiệp để theo dõi tình hình tăng, giảm, hao mòn TSCĐ.

Thẻ TSCĐ do kế toán TSCĐ lập cho từng đối tượng ghi TSCĐ của doanh nghiệp. Thẻ gồm bốn phần:

Phần đầu: Ghi các chỉ tiêu chung về TSCĐ như tên, ký, mã hiệu, qui cách (cấp hàng), số liệu TSCĐ, nước sản xuất...

Phần 2: Ghi các chỉ tiêu nguyên giá từ khi bắt đầu hình thành TSCĐ và nguyên giá thay đổi theo các thời kỳ do đánh giá lại, xây dựng, trang bị thêm hoặc tháo bớt bộ phận... và giá trị hao mòn đã trích qua các năm.

Phần 3: Ghi số phụ tùng, dụng cụ, đồ nghề kèm theo TSCĐ.

Phần 4: Ghi giảm TSCĐ, phản ánh số, ngày tháng của chứng từ giảm TSCĐ và lý do giảm TSCĐ.

Mẫu thẻ TSCĐ trong phần hướng dẫn về chứng từ kế toán - hệ thống kế toán doanh nghiệp - Xem mẫu thẻ TSCĐ phần sau.

Thẻ TSCĐ được lưu ở phòng (ban) kế toán trong suốt quá trình sử dụng TSCĐ. Vì vậy, phải có hòm thẻ để bảo quản. Trong hòm thẻ, cần bố trí các ngăn đựng thẻ TSCĐ được sắp xếp một cách khoa học theo từng nhóm loại TSCĐ và theo từng nơi sử dụng tạo điều kiện thuận lợi cho việc tìm kiếm khi dùng thẻ.

Sổ đăng ký thẻ TSCĐ: Ngoài việc bảo quản thẻ TSCĐ trong hòm thẻ, kế toán sau khi lập thẻ cần đăng ký thẻ vào sổ đăng ký thẻ TSCĐ nhằm dễ phát hiện nếu thẻ bị thất lạc.

Sổ TSCĐ: Mỗi loại TSCĐ (nhà cửa, vật kiến trúc, máy móc thiết bị, phương tiện vận tải...) được dùng riêng một sổ hoặc một số trang trong sổ để theo dõi tình hình tăng, giảm, khấu hao của các TSCĐ trong từng loại. Nếu một loại TSCĐ có nhiều nhóm thì nên chia sổ thành các phần để phản ánh các đối tượng ghi TSCĐ thuộc từng nhóm giúp cho việc sử dụng số liệu lập báo cáo định kỳ về TSCĐ được thuận tiện. (Mẫu sổ TSCĐ xem phần sau).

Căn cứ để ghi vào thẻ TSCĐ, sổ TSCĐ, sổ TSCĐ theo đơn vị sử dụng là các chứng từ về tăng, giảm, khấu hao TSCĐ và các chứng từ gốc có liên quan trong hướng dẫn về chứng từ kế toán - Hệ thống kế toán doanh nghiệp, đó là:

- Biên bản giao nhận TSCĐ (mẫu số 01 - TSCĐ) - Biên bản thanh lý TSCĐ (mẫu số 012 - TSCĐ).
- Biên bản giao nhận TSCĐ sửa chữa lớn hoàn thành (Mẫu số 04-TSCĐ).
- Biên bản đánh giá lại TSCĐ (mẫu số 05-TSCĐ).
- Bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ
- Các tài liệu kỹ thuật có liên quan (hồ sơ TSCĐ).

Khi có nghiệp vụ tăng TSCĐ, kế toán căn cứ vào các chứng từ liên quan để lập thẻ TSCĐ theo từng đối tượng ghi TSCĐ, sau đó ghi vào sổ đăng ký thẻ TSCĐ rồi bảo quản thẻ vào hòm thẻ. Đồng thời, kế toán căn cứ vào các chứng từ liên quan đến tăng TSCĐ để ghi vào sổ TSCĐ (phần ghi tăng TSCĐ).

Khi phát sinh nghiệp vụ giảm TSCĐ, kế toán căn cứ vào chứng từ giảm TSCĐ để ghi vào phần giảm TSCĐ trên thẻ TSCĐ liên quan. Đồng thời, ghi giảm ở sổ đăng ký thẻ TSCĐ và lưu thẻ TSCĐ giảm vào ngăn riêng trong hòm thẻ. Mặt khác, căn cứ vào chứng từ liên quan để ghi vào phần giảm TSCĐ và xác định số khấu hao lũy kế của TSCĐ giảm để ghi vào các cột liên quan trên sổ TSCĐ .

Căn cứ vào số liệu trên các bảng tính và phân bổ khấu hao, nhân viên kế toán tổng hợp số khấu hao hàng năm của từng đối tượng ghi TSCĐ và xác định giá trị hao mòn cộng dồn để ghi vào phần liên quan trong thẻ TSCĐ và sổ TSCĐ toàn doanh nghiệp.



Bảng 2.5**SỔ TÀI SẢN THEO ĐƠN VỊ SỬ DỤNG**

Năm 200...

Tên đơn vị (Phòng, ban hoặc người sử dụng):

Ghi tăng tài sản và công cụ lao động							Ghi giảm tài sản và công cụ lao động					Ghi chú
Chứng từ		Tên, nhân hiệu, qui dách TSCĐ và công cụ lao động nhỏ	ĐVT	Số lượng	Đơn giá	Số tiền	Chứng từ		Lý do	Số lượng	Số tiền	
SH	Ngày tháng năm						SH	Ngày tháng năm				
1	2	3	4	5	6	7 (5x6)	8	9	10	11	12	13

Người ghi số
(Ký, họ tên)

Ngày.....tháng.....năm 200...

Kế toán trưởng

Bảng 2.6

Đơn vị:.....

Địa chỉ:.....

Mẫu số: 02 - TSCĐ

TC/QĐ/CĐKT

Ban hành theo QĐ

số:1141Ngày 1 tháng 11

năm1995 của Bộ Tài

chính

THẺ TÀI SẢN CỐ ĐỊNH

Số :

Ngày.... tháng.... năm....lập thẻ....

Kế toán trưởng (ký, họ tên).....

Căn cứ vào biên bản giao nhận TSCĐ số....ngày....tháng... năm 199

Tên, ký mã hiệu, qui cách (cấp hạng) TSCĐ.... Số hiệu TSCĐ.....

Nước sản xuất (xây dựng)..... Năm sản xuất

Bộ phận quản lý, sử dụng..... Năm đưa vào sử dụng.....

Công suất (diện tích) thiết kế.....

Đình chỉ sử dụng TSCĐ ngày....tháng.....năm 199....

Lý do đình chỉ.....

Số hiệu CT	Nguyên giá tài sản cố định			Giá trị hao mòn tài sản cố định		
	Ngày, tháng, năm	Diễn giải	Nguyên giá	Năm	Giá trị hao mòn	Cộng dồn
A	B	C	1	2	3	4

	Tên, qui cách, dụng cụ, phụ tùng	ĐVT	Số lượng	Giá trị
A	B	C	1	2

Ghi giảm TSCĐ chứng từ số.....ngày.....tháng.....năm199.....

Lý do giảm

(Ký, họ tên)

Bảng 2.7**SỔ TÀI SẢN CỐ ĐỊNH**

Loại Tài sản.....

Số thứ tự	Ghi tăng tài sản cố định							Khấu hao TSCĐ			Ghi giảm TSCĐ		
	Chứng từ		Tên, đặc điểm, ký hiệu TSCĐ	Nước sản xuất	Tháng năm đưa vào sử dụng	Số hiệu TSCĐ	Nguyên giá TSCĐ	Khấu hao		Khấu hao đã trích	Chứng từ		Lý do ghi giảm
	SH	Ngày tháng năm						Tỷ lệ KH	Mức KH		Số	Ngày tháng năm	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

Người ghi số
(Ký, họ tên)

Ngày.....tháng.....năm 200...

Kế toán trưởng

2.3. KẾ TOÁN QUẢN TRỊ LAO ĐỘNG VÀ TIỀN LƯƠNG (TIỀN CÔNG)

2.3.1. Phân loại lao động trong doanh nghiệp.

Việc phân loại người lao động có ý nghĩa quan trọng trong việc qui hoạch lao động, phục vụ trực tiếp cho việc tính toán, lập dự toán cho việc tính toán chi phí lao động trực tiếp, gián tiếp. Có nhiều tiêu chuẩn phân loại có mục đích, ý nghĩa và yêu cầu quản lý khác nhau.

Căn cứ vào tính chất công việc mà người lao động đảm nhận, lao động của doanh nghiệp cũng như của từng bộ phận trong doanh nghiệp được chia thành 2 loại: Lao động trực tiếp và lao động gián tiếp.

- Lao động trực tiếp gồm những người trực tiếp tiến hành hoạt động SXKD tạo ra sản phẩm hay trực tiếp thực hiện các công việc dịch vụ nhất định.

Theo nội dung công việc mà người lao động thực hiện, loại lao động trực tiếp được chia thành: Lao động SXKD chính, lao động SXKD phụ trợ, lao động của các hoạt động khác.

Theo năng lực và trình độ chuyên môn, lao động trực tiếp được phân thành các loại:

+ Lao động tay nghề cao: Gồm những người đã qua đào tạo chuyên môn và có nhiều kinh nghiệm trong công việc thực tế, có khả năng đảm nhận các công việc phức tạp đòi hỏi trình độ cao.

+ Lao động có tay nghề trung bình: Gồm những người đã qua đào tạo chuyên môn, nhưng thời gian công tác thực tế chưa nhiều hoặc những người chưa được đào tạo qua trường lớp chuyên môn nhưng có thời gian làm việc thực tế tương đối lâu được trưởng thành do học hỏi từ thực tế.

- Lao động gián tiếp: Gồm những người chỉ đạo, phục vụ và quản lý kinh doanh trong doanh nghiệp.

Theo nội dung công việc và nghề nghiệp chuyên môn, loại lao động này được chia thành: Nhân viên kỹ thuật, nhân viên quản lý kinh tế, nhân viên quản lý hành chính.

Theo năng lực và trình độ chuyên môn, lao động gián tiếp được phân thành các loại:

+ Chuyên viên chính: Là những người có trình độ từ đại học trở lên có trình độ chuyên môn cao, có khả năng giải quyết các công việc mang tính tổng hợp, phức tạp.

+ Chuyên viên: Cũng là những người lao động đã tốt nghiệp đại học, trên đại học, có thời gian công tác tương đối lâu, trình độ chuyên môn tương đối cao.

+ Cán sự: Gồm những người mới tốt nghiệp đại học, có thời gian công tác thực tế chưa nhiều.

+ Nhân viên: Là những người lao động gián tiếp với trình độ chuyên môn thấp, có thể đã qua đào tạo các trường lớp chuyên môn, nghiệp vụ, hoặc chưa qua đào tạo.

Phân loại lao động trong doanh nghiệp có ý nghĩa lớn trong việc nắm bắt thông tin về số lượng và thành phần lao động, về trình độ nghề nghiệp của người lao động trong doanh nghiệp, về sự bố trí lao động trong doanh nghiệp từ đó thực hiện quy hoạch lao động, lập kế hoạch lao động. Mặt khác, thông qua phân loại lao động trong toàn doanh nghiệp và từng bộ phận giúp cho việc

lập dự toán chi phí nhân công trong chi phí SXKD, lập kế hoạch quỹ lương và thuận lợi cho việc kiểm tra tình hình thực hiện các kế hoạch và dự toán này.

Cơ cấu thành phần các loại lao động trong doanh nghiệp ảnh hưởng trực tiếp đến việc thực hiện kế hoạch SXKD, vì vậy trên cơ sở phân loại lao động cần phải hạch toán được tình hình hiện có và sự biến động về lượng lao động theo từng loại lao động trong doanh nghiệp. Để thực hiện việc này, doanh nghiệp dùng "Sổ danh sách lao động của doanh nghiệp" và "Sổ danh sách lao động của từng bộ phận trong doanh nghiệp". Sổ này do bộ phận lao động tiền lương lập làm 2 bản. Một bản được sử dụng ở bộ phận lao động tiền lương của doanh nghiệp, một bản chuyển cho phòng kế toán doanh nghiệp. Khi có sự biến động về số lượng lao động, căn cứ vào các chứng từ như quyết định tiếp nhận lao động, giấy chuyển công tác, quyết định cho thôi việc, quyết định nghỉ hưu... để kế toán và bộ phận lao động tiền lương của doanh nghiệp ghi vào sổ. Số liệu trên sổ danh sách lao động được sử dụng để lập báo cáo lao động hàng tháng, quý, năm và phân tích số lượng, cơ cấu lao động phục vụ cho quản lý lao động trong doanh nghiệp.

2.3.2. Hạch toán thời gian lao động và kết quả lao động.

Hạch toán thời gian lao động là theo dõi việc sử dụng thời gian lao động đối với từng người lao động ở từng bộ phận trong doanh nghiệp. Để thực hiện công việc này, doanh nghiệp thường sử dụng các bảng chấm công. Bảng chấm công được lập cho từng tổ kinh doanh hay bộ phận công tác, do tổ trưởng hay người phụ trách bộ phận ghi (chấm công) hàng ngày. Bảng được treo công khai nơi thích hợp để người lao động có thể theo dõi, kiểm tra. Ngoài bảng chấm công, doanh nghiệp còn có thể sử dụng các chứng từ như phiếu báo làm thêm giờ, phiếu nghỉ hưởng BHXH... Để tổng hợp tình hình sử dụng thời gian lao động, doanh nghiệp có thể sử dụng "bảng tổng hợp thời gian lao động". Trong bảng này, phải phản ánh được số người làm việc đủ thời gian theo chế độ (26 ngày trong tháng và 8 giờ trong ngày), số người làm việc không đủ thời gian theo chế độ (theo các mức thực tế cụ thể). Sổ này là cơ sở để lập báo cáo về tình hình sử dụng thời gian lao động.

Ví dụ: Từ các chứng từ hạch toán thời gian lao động (các bảng chấm công, phiếu báo làm thêm giờ) tháng 2 năm 2000 của một doanh nghiệp, tổng hợp được số lượng lao động và thời gian làm việc thực tế của người lao động ở bảng sau:

Bảng 2.8

Bảng tổng hợp thời gian lao động

Tháng 2/2000

Số lao động tính theo người	Số giờ làm việc mỗi ngày/người	Số giờ làm việc trong tháng /người	Tổng số giờ làm việc trong tháng của DN
200	8 giờ	26 ngày	41.600 giờ
100	10 giờ	20 ngày	20.000 giờ
250	8 giờ	22 ngày	44.000 giờ
550	X	X	105.600 giờ

Thông qua số liệu ở bảng này cho phép các nhà quản trị doanh nghiệp biết được tình hình sử dụng thời gian lao động trong doanh nghiệp, từ đó có quyết định đúng trong việc bố trí nhân lực hiện có của doanh nghiệp. Hạch toán thời gian lao động vừa phục vụ cho việc quản lý sử dụng thời gian lao động, vừa là cơ sở để tính lương đối với bộ phận lao động hưởng lương thời gian.

Hạch toán kết quả lao động là ghi chép kết quả lao động của người lao động. Kết quả lao động được biểu hiện bằng số lượng (khối lượng) sản phẩm, công việc đã hoàn thành của từng người hay từng nhóm lao động. Chứng từ thường được sử dụng để hạch toán kết quả lao động là phiếu xác nhận sản phẩm hoặc công việc hoàn thành. Hợp đồng giao khoán, bảng theo dõi công tác của tổ... Tùy theo điều kiện cụ thể của từng doanh nghiệp để sử dụng các chứng từ thích hợp, nhưng trên các chứng từ hạch toán kết quả lao động cần phải phản ánh được: Họ tên người lao động, tên công việc, thời gian thực hiện công việc, số lượng và chất lượng sản phẩm, công việc hoàn thành đã được nghiệm thu. Hạch toán kết quả lao động là cơ sở để tính tiền lương (tiền công) theo sản phẩm cho từng người hay từng nhóm người (tập thể) hưởng lương sản phẩm và để xác định năng suất lao động.

2.3.3. Tính lương và phân bổ chi phí nhân công.

Để tính tiền lương (tiền công) mà người lao động được hưởng và xác định chi phí nhân công vào chi phí SXKD, hàng tháng kế toán phải tính toán số tiền lương phải trả cho người lao động, đồng thời phân bổ chi phí nhân công vào chi phí SXKD của đối tượng sử dụng lao động liên quan. Việc tính tiền lương phải trả cho người lao động hàng tháng, được dựa trên cơ sở các chứng từ hạch toán lao động và chính sách chế độ về lao động, tiền lương hiện hành. Tùy theo việc phân công trách nhiệm trong doanh nghiệp mà việc tính lương có thể do nhân viên kế toán doanh nghiệp đảm nhận hoặc do nhân viên kinh tế ở các phân xưởng (tổ đội sản xuất) thực hiện, sau đó kế toán doanh nghiệp kiểm tra lại và thanh toán lương cho người lao động.

Trong các doanh nghiệp tồn tại hai hình thức tiền lương : Hình thức tiền lương thời gian và hình thức tiền lương sản phẩm. Mỗi hình thức tiền lương ứng với cách tính tiền lương riêng.

a. *Tính lương thời gian.*

Tiền lương thời gian được tính căn cứ vào thời gian làm việc và bậc lương, thang lương của người lao động.

Tiền lương phải trả theo thời gian = thời gian làm việc x mức tiền lương thời gian.

(Mức tiền lương thời gian được áp dụng cho từng bậc lương).

Tùy theo yêu cầu và trình độ quản lý mà doanh nghiệp có thể tính mức lương thời gian theo mức lương tháng, lương ngày, lương giờ, lương công nhật.

Mức lương tháng là số tiền lương đã quy định sẵn đối với từng bậc lương ở các thang lương trả cho người lao động hàng tháng.

Mức lương tháng thường được áp dụng để trả lương cho lao động gián tiếp, mức lương tháng gồm: lương cấp bậc (chức vụ) và phụ cấp khu vực (nếu có).

Trong các doanh nghiệp Nhà nước, thông thường Nhà nước chỉ huy định mức lương tối thiểu, còn các mức lương cao hơn được xác định theo hệ số cấp bậc lương.

Công thức tính như sau:

$M_i = M_u + H_i$ Trong đó : M_i là mức lương của lao động bậc i

M_u là mức lương tối thiểu

H_i hệ số cấp bậc lương bậc i

$$\text{Mức lương ngày} = \frac{\text{Mức lương tháng}}{26 \text{ ngày}}$$

Mức lương ngày thường áp dụng để tính trả lương cho lao động trực tiếp hưởng lương thời gian trong những ngày hội họp, học tập và để tính trợ cấp BHXH thay lương trong những ngày ốm đau, thai sản, tai nạn lao động...

$$\text{Mức lương giờ} = \frac{\text{Mức lương ngày}}{8 \text{ giờ}}$$

Mức lương giờ thường dùng để tính trả lương cho người lao động trực tiếp trong những giờ làm việc không hưởng lương theo sản phẩm.

Lương công nhật: Là tiền lương tính theo ngày làm việc, áp dụng đối với những người lao động tạm thời chưa xếp vào thang lương. Họ làm việc ngày nào hưởng tiền lương (tiền công) ngày ấy, theo mức lương quy định cho từng loại công việc.

Tiền lương thời gian được xác định theo nội dung trên đây được gọi là tiền tương thời gian giản đơn. Trong thực tế người lao động hưởng lương thời gian còn có thể được hưởng khoản tiền thưởng vì đảm bảo ngày công, giờ công, năng suất lao động cao... Tiền lương thời gian giản đơn kết hợp cùng với khoản tiền thưởng hình thành hình thức tiền lương thời gian có thưởng. Doanh nghiệp có thể xây dựng hệ số tính thưởng theo các mức thưởng khác nhau.

b. Tính lương theo sản phẩm , phương pháp chia lương sản phẩm tập thể.

Tiền lương tính theo sản phẩm là số tiền tương tính trả cho người lao động căn cứ vào số lượng sản phẩm do họ sản xuất ra đạt tiêu chuẩn chất lượng quy định hay khối lượng công việc người lao động làm xong được nghiệm thu và đơn giá tiền tương của sản phẩm, công việc đó.

$$\begin{array}{l} \text{Tiền lương sản phẩm} \\ \text{phải trả cho người lao} \\ \text{động} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Khối lượng sản phẩm} \\ \text{hoặc công việc} \\ \text{hoàn thành} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Đơn giá} \\ \text{tiền lương} \\ \text{sản phẩm} \end{array}$$

Đơn giá tiền lương sản phẩm là mức tiền lương sản phẩm trả cho một đơn vị sản phẩm, công việc hoàn thành đạt tiêu chuẩn quy định. Trong các doanh nghiệp thương mại, dịch vụ, lương sản phẩm được trả theo doanh thu bán hàng, bằng việc xác định đơn giá tiền lương tính cho 1.000 đồng hay 1.000.000đ doanh thu có phân biệt theo từng nhóm hàng với giá bán khác nhau. Nếu trị giá bán thấp, khả năng tiêu thụ kém thì đơn giá tính tiền lương cho 1.000đ hay 1.000.000đ doanh thu cao và ngược lại. Ví dụ: nhóm hàng A có trị giá bán thấp và khả năng tiêu thụ khó khăn, còn nhóm hàng B trị giá bán cao và khả năng tiêu thụ dễ dàng, doanh nghiệp xác

định đơn giá tiền lương tính cho việc bán 1.000.000 đ doanh thu của mặt hàng A là 20.000 đ, mặt hàng B là 15.000đ.

Khối lượng sản phẩm hoặc công việc được xác định căn cứ vào các chứng từ hạch toán kết quả lao động. Tiền lương trả theo sản phẩm bao gồm nhiều hình thức cụ thể: Tiền lương trả theo sản phẩm cá nhân trực tiếp, tiền lương sản phẩm tập thể, tiền lương theo sản phẩm cá nhân gián tiếp, lương sản phẩm lũy kế....

Đối với những công việc do tập thể người lao động cùng thực hiện thì tiền lương sản phẩm tập thể sau khi được xác định theo công thức trên, cần được tính chia cho từng người lao động trong tập thể đó theo phương pháp chia lương thích hợp. Doanh nghiệp có thể thực hiện chia lương sản phẩm tập thể theo các phương pháp:

*. Phương pháp chia lương sản phẩm tập thể theo hệ số lương cấp bậc của người lao động và thời gian làm việc thực tế của từng người.

Theo phương pháp, căn cứ vào thời gian làm việc thực tế và hệ số lương cấp bậc của từng người để tính chia lương sản phẩm tập thể cho từng người theo công thức:

$$Li = \frac{Lt}{\sum TiHi} xTiHi$$

Li : Tiền lương sản phẩm của lao động i

Ti: Thời gian làm việc thực tế của lao động i

Hi: Hệ số cấp bậc lương của lao động i

Lt: Tổng tiền lương sản phẩm tập thể

n: Số lượng lao động của tập thể

*. Phương pháp chia lương sản phẩm tập thể theo mức lương cấp bậc và thời gian làm việc thực tế của từng người.

Theo phương pháp này, căn cứ vào thời gian làm việc thực tế và mức lương cấp bậc của từng công nhân để chia lương sản phẩm tập thể cho từng người theo công thức:

$$L_i = \frac{L_t}{\sum_{i=1}^n TiMi} xTiMi \quad \text{Trong đó } Mi \text{ là mức lương cấp bậc của công nhân } i.$$

*. Phương pháp chia lương sản phẩm tập thể theo hệ số lương cấp bậc hoặc theo mức lương cấp bậc và thời gian làm việc thực tế của từng CN, kết hợp với bình công chấm điểm.

Phương pháp này áp dụng trong trường hợp cấp bậc kỹ thuật của từng công nhân không phù hợp với cấp bậc công việc được giao. Theo phương pháp này tiền lương sản phẩm tập thể được chia làm 2 phần:

-Phần tiền lương phù hợp với lương cấp bậc được phân chia cho từng người theo hệ số lương cấp bậc hoặc mức lương cấp bậc và thời gian làm việc thực tế của từng người.

- Phần tiền lương sản phẩm còn lại được phân chia theo kiểu bình công chấm điểm.

Trong thực tế một người lao động trong một tháng có thể vừa làm những công việc hưởng lương tính theo thời gian, vừa làm những công việc hưởng lương tính theo sản phẩm. Mặt khác, ngoài tiền lương thời gian và lương sản phẩm người lao động còn có thể được hưởng các khoản khác như phụ cấp trách nhiệm, tiền ăn ca, ... Đối với doanh nghiệp Nhà nước chi phí cho bữa ăn ca được lấy từ lợi nhuận để lại cho doanh nghiệp. Hàng tháng sau khi tính toán tiền lương và các khoản khác người lao động được hưởng cho từng người, thuộc từng bộ phận, kế toán phản ánh vào bảng thanh toán tiền lương (có thể dùng mẫu số 02/LĐTL ban hành theo quyết định số 1141/TC/QĐ/CĐKT). Trường hợp doanh nghiệp trả lương 2 kỳ 1 tháng, thì kỳ 1 là số tiền tạm ứng lương, kỳ 2 là số tiền còn lại phải trả cho người lao động sau khi đã trừ số tạm ứng lương kỳ 1 và các khoản phải khấu trừ vào lương (nếu có). Nội dung các khoản này đều được phản ánh trong bảng thanh toán tiền lương. Bảng thanh toán tiền lương được lập theo từng bộ phận trong doanh nghiệp, trong đó phản ánh số tiền lương, các khoản phụ cấp thuộc quỹ lương và các khoản phụ cấp khác của từng người lao động trong từng bộ phận. Căn cứ vào các bảng thanh toán tiền lương kế toán lập "Bảng tổng hợp thanh toán tiền lương của toàn doanh nghiệp". Trong bảng này, mỗi bộ phận của doanh nghiệp được phản ánh 1 dòng trên cơ sở số liệu dòng cộng của từng bảng thanh toán lương. Các bảng thanh toán lương của từng bộ phận và bảng tổng hợp thanh toán tiền lương của toàn doanh nghiệp là căn cứ để trả lương cho từng người lao động, để tổng hợp quỹ tiền lương thực tế và là cơ sở để tính toán, phân bổ chi phí nhân công vào chi phí SXKD của doanh nghiệp.

Để trả lương cho từng người, ngoài bảng thanh toán tiền lương kế toán còn có thể lập sổ lương hoặc phiếu trả lương cho từng người. Trong đó ghi rõ khoản tiền lương và các khoản khác mà người lao động được hưởng. Tiền lương phải được phát tận tay người lao động hoặc thông qua đại diện của bộ phận nơi người lao động làm việc. Nhưng khi đã phát lương tới từng người, cần có đầy đủ ký nhận của họ để làm cơ sở pháp lý cho việc ghi sổ kế toán.

Đối với khoản BHXH trả thay lương trong tháng mà người lao động được hưởng khi họ ốm đau, thai sản, tai nạn lao động... Căn cứ vào chứng từ liên quan (phiếu nghỉ hưởng BHXH mẫu 03 - LĐTL và các chứng từ gốc khác), kế toán tính toán số tiền BHXH phải trả cho từng người lao động theo công thức:

$$\text{Số tiền BHXH phải trả} = \text{Số ngày nghỉ tính BHXH} \times \text{Lương cấp bậc BQ/ngày} \times \text{Tỷ lệ \% tính BHXH}$$

Số tiền BHXH phải trả cho từng người theo từng nguyên nhân (ốm, con ốm, sinh đẻ...) được phản ánh vào bảng thanh toán BHXH. Bảng này là căn cứ để tổng hợp và thanh toán trợ cấp BHXH trả thay lương cho người lao động và là căn cứ để ghi sổ kế toán cũng như để lập báo cáo quyết toán BHXH với cơ quan quản lý BHXH. Tùy thuộc vào số lượng người được hưởng trợ cấp BHXH thay lương mà kế toán có thể lập bảng này cho từng bộ phận hoặc lập chung cho toàn doanh nghiệp.

Trường hợp doanh nghiệp áp dụng chế độ tiền thưởng cho người lao động, kế toán cần lập bảng thanh toán tiền thưởng (có thể sử dụng mẫu số 05/LĐTL để theo dõi và chi trả.

c. Phân bổ chi phí nhân công vào chi phí sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

Trong nền sản xuất hàng hoá, tiền lương là một bộ phận của chi phí SXKD cấu thành nên giá trị sản phẩm. Bởi vậy ngoài việc tính toán, phản ánh chi tiết tiền lương và các khoản khác phải trả cho từng người lao động, qua đó để kiểm tra việc thực hiện chính sách, chế độ đối với người lao động. Kế toán quản trị doanh nghiệp còn phải tính toán, phân bổ chi phí nhân công vào chi phí SXKD phải phù hợp với yêu cầu phân loại chi phí sản xuất kinh doanh, hạch toán chi tiết chi phí SXKD và tính giá thành sản phẩm.

Chi phí nhân công trong chi phí sản xuất kinh doanh gồm: Các khoản tiền lương (tiền công), các khoản phụ cấp phải trả cho người lao động khi họ thực hiện các công việc sản xuất, bán hàng, quản lý kinh doanh,... và các khoản trích theo tỉ lệ nhất định tính trên tiền lương (tiền công) (trích BHXH, BHYT, KPCĐ). Kế toán quản trị cần phải xác định đủ nội dung chi phí nhân công tính vào chi phí sản xuất kinh doanh của đối tượng sử dụng lao động liên quan.

Trong hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp quy định việc sử dụng các tài khoản cấp 1 và cấp 2 để phản ánh chi phí nhân công, đó là TK 622 - chi phí nhân công trực tiếp, TK 6271- Chi phí nhân viên phân xưởng, TK 6411- Chi phí nhân viên (bán hàng), TK 6421 - Chi phí nhân viên quản lý, ... kế toán quản trị có thể mở các TK cấp 2,3... của các tài khoản 622, 6271, 6411, 6421 để phản ánh chi phí nhân công của từng đối tượng cụ thể.

Ví dụ: TK 6221 - Chi phí nhân công trực tiếp - phân xưởng 1, TK 6221A - Chi phí nhân công trực tiếp PX1 - SPA, TK6221B- chi phí nhân công trực tiếp PX1- SPB; TK 6222 - Chi phí nhân công trực tiếp PX2, TK 6222C -Chi phí nhân công trực tiếp PX2 - SP C....

TK 62711 - chi phí nhân công quản lý PX (bộ phận) 1, TK 62712- Chi phí nhân công quản lý phân xưởng (bộ phận) 2,...

Hàng tháng kế toán căn cứ vào các bảng thanh toán tiền lương, bảng tổng hợp thanh toán tiền lương và các chứng từ gốc liên quan để tổng hợp, xác định số phân bổ chi phí nhân công vào chi phí sản xuất kinh doanh của đối tượng sử dụng lao động liên quan. Việc tính toán, phân bổ chi phí nhân công cho các đối tượng sử dụng có thể thực hiện bằng phương pháp trực tiếp hay bằng phương pháp phân bổ gián tiếp. Kết quả tính toán, phân bổ được phản ánh trong "Bảng phân bổ tiền lương và các khoản trích theo lương".

Để ghi vào các cột thuộc phần "Tiền lương và các khoản khác thuộc quỹ lương" kế toán căn cứ vào bảng thanh toán tiền lương và các chứng từ hạch toán thời gian lao động, kết quả lao động thực hiện tập hợp, phân loại chứng từ theo từng đối tượng sử dụng trên cơ sở đó xác định số tiền lương (phân tích theo lương sản phẩm, lương thời gian) các khoản phụ cấp và các khoản khác thuộc quỹ lương của doanh nghiệp phải trả cho người lao động ghi vào các cột tương ứng.

Căn cứ vào tỉ lệ trích bảo hiểm xã hội (BHXH), bảo hiểm y tế (BHYT), kinh phí công đoàn (KPCĐ) và cơ sở tính trích (tiền lương thực tế phải trả hoặc tiền lương cơ bản theo qui định) theo từng đối tượng sử dụng tính ra số tiền trước BHXH, BHYT, KPCĐ để ghi vào các cột tương ứng của phần "các khoản trích theo lương".

Căn cứ vào kết quả tính trích trước tiền lương nghỉ phép theo kế hoạch của công nhân trực tiếp sản xuất để ghi vào cột "khoản trích trước tiền lương nghỉ phép của công nhân sản xuất", các dòng đối tượng sử dụng liên quan thuộc chi phí nhân công trực tiếp (chi phí NCTT).

Số liệu ở cột "tổng cộng" của bảng phân bổ này cho biết chi phí nhân công tính vào chi phí sản xuất kinh doanh của các đối tượng sử dụng liên quan. Cần lưu ý rằng trường hợp doanh

ngiệp thực hiện trích trước tiền lương nghỉ phép cho công nhân sản xuất thì trong chi phí NCTT không bao gồm tiền lương nghỉ phép thực tế phải trả cho CNSX trong tháng.

Hàng tháng kế toán căn cứ vào các bảng thanh toán tiền lương, bảng tổng hợp thanh toán tiền lương và các chứng từ gốc liên quan để tổng hợp, xác định số phân bổ chi phí nhân công vào chi phí SXKD của đối tượng sử dụng lao động liên quan. Việc tính toán, phân bổ chi phí nhân công cho các đối tượng sử dụng có thể thực hiện bằng phương pháp trực tiếp hay bằng phương pháp phân bổ gián tiếp. Kết quả tính toán, phân bổ được phản ánh trong "Bảng phân bổ tiền lương và các khoản trích theo lương".



HỌC VIỆN CÔNG NGHỆ BƯU CHÍNH VIỄN THÔNG
Km10 Đường Nguyễn Trãi, Hà Đông-Hà Nội
Tel: (04) 5541221; Fax: (04) 5540587
Website: <http://www.e-ptit.edu.vn>; E-mail: dhk@e-ptit.edu.vn

Bảng 2.9 BẢNG PHÂN BỐ TIỀN LƯƠNG VÀ CÁC KHOẢN TRÍCH THEO LƯƠNG

(Bảng phân bổ chi phí nhân công vào chi phí sản xuất kinh doanh)

Nội dung chi phí Đối tượng sử dụng	Tiền lương và các khoản khác thuộc quỹ lương					Các khoản trích theo lương				Khoản trích trước tiền lương nghỉ phép của CNSX	Tổng cộng
	Lương sản phẩm	Lương thời gian	Các khoản phụ cấp	Các khoản khác	Cộng	Khoản trích BHXH	Khoản trích BHYT	Khoản trích KPCĐ	Cộng		
Chi phí nhân công trực tiếp 6221 Cp NCTT phân xưởng 1 + 6221A (Sản phẩm A) + 6221B (Sản phẩm B) 6222 Cp NCTT phân xưởng 2 + 6222C (Sản phẩm C) + 6222D (Sản phẩm D)											
Chi phí nhân công quản lý + 62711 Chi phí NC quản lý px1 + 62712 Chi phí NC quản lý px2											
Chi phí nhân công bán hàng											
Chi phí nhân công QLDN											
Cộng											

Bảng 2.10 BẢNG PHÂN BỐ TIỀN LƯƠNG VÀ CÁC KHOẢN TRÍCH THEO LƯƠNG

(Tháng..... Năm.....)

TT	Nội dung chi phí Đối tượng sử dụng	Tài khoản 334 Phải trả CNV					Tài khoản 338 Phải trả, phải nộp khác				TK 335 Chi phí phải trả	Tổng cộng
		Lương sản phẩm	Lương thời gian	Các khoản phụ cấp	Các khoản khác	Cộng có TK33 4	3382 KPCĐ	3383 BHX H	3384 BHYT	Cộn g TK 338		
	Chi phí nhân công trực tiếp 6221 phân xưởng 1 +6221A (Sản phẩm A) + 6221B (Sản phẩm B) 6222 phân xưởng 2 + 6222C (Sản phẩm C) + 6222D (Sản phẩm D)											
	Chi phí nhân công quản lý PX + 62711Chi phí NV quản lý px1 + 62712Chi phí NV quản lý px2											
	Chi phí NV bán hàng											
	Chi phí nhân công QLDN											
	Cộng											

CHƯƠNG III

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ VÀ GIÁ THÀNH SẢN PHẨM

3.1- PHÂN LOẠI CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH TRONG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ.

3.1.1- Phân loại chi phí sản xuất, kinh doanh theo đầu vào của quá trình sản xuất, kinh doanh ở doanh nghiệp.

Nếu nghiên cứu chi phí ở phương diện đầu vào của quá trình sản xuất, kinh doanh thì toàn bộ chi phí sản xuất - kinh doanh được chia thành chi phí ban đầu và chi phí luân chuyển nội bộ.

3.1.1.1- Chi phí ban đầu.

Chi phí ban đầu là các chi phí doanh nghiệp phải lo liệu, mua sắm, chuẩn bị từ lúc đầu để tiến hành các hoạt động sản xuất kinh doanh.

Chi phí ban đầu phát sinh trong mối quan hệ của doanh nghiệp với môi trường kinh tế bên ngoài nên còn được gọi là các chi phí ngoại sinh.

Căn cứ tính chất kinh tế và hình thái nguyên thủy của chi phí, các chi phí ban đầu được chia thành các yếu tố chi phí khác nhau, không kể chi phí đó dùng để làm gì và phát sinh ở địa điểm nào. Toàn bộ chi phí ban đầu được chia thành các yếu tố chi phí sau:

- Chi phí nguyên liệu, vật liệu: Bao gồm các chi phí nguyên vật liệu chính, vật liệu phụ, nhiên liệu, phụ tùng thay thế, vật liệu và thiết bị xây dựng cơ bản...

- Chi phí nhân công: Là các chi phí về tiền lương, tiền công phải trả cho người lao động và các khoản trích bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn trên tiền lương, tiền công.

- Chi phí khấu hao tài sản cố định: Là toàn bộ chi phí khấu hao của tất cả tài sản cố định trong doanh nghiệp.

- Chi phí dịch vụ mua ngoài: Là số tiền phải trả cho các dịch vụ mua ngoài phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh trong doanh nghiệp.

- Chi phí khác bằng tiền: Là các chi phí khác bằng tiền phát sinh trong quá trình sản xuất kinh doanh ngoài các yếu tố chi phí nói trên.

Chi phí ban đầu bao gồm các yếu tố chi phí có nội dung kinh tế khác biệt, không thể phân chia được nữa về nội dung kinh tế, vì vậy mỗi yếu tố chi phí là các chi phí đơn nhất.

3.1.1.2- Chi phí luân chuyển nội bộ.

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

Như vậy, chi phí luân chuyển nội bộ phát sinh do có sự kết hợp các yếu tố đầu vào của quá trình SXKD: Sự kết hợp giữa lao động, đối tượng lao động và tư liệu lao động. Vì vậy, chi phí luân chuyển nội bộ là các chi phí tổng hợp, được cấu thành bởi nhiều yếu tố chi phí đơn nhất ban đầu.

Phân loại chi phí sản xuất - kinh doanh thành chi phí ban đầu theo yếu tố và chi phí luân chuyển nội bộ có ý nghĩa rất quan trọng đối với quản lý vĩ mô cũng như đối với quản trị doanh nghiệp.

- Chi phí sản xuất kinh doanh ban đầu theo yếu tố là cơ sở để lập và kiểm tra việc thực hiện dự toán chi phí sản xuất kinh doanh theo yếu tố; là cơ sở để lập các kế hoạch cân đối trong phạm vi toàn bộ nền kinh tế quốc dân cũng như ở từng doanh nghiệp (cân đối giữa dự toán chi phí với kế hoạch cung cấp vật tư, kế hoạch lao động - tiền lương, kế hoạch khấu hao TSCĐ...).

- Là cơ sở để xác định mức tiêu hao vật chất và tính thu nhập quốc dân của doanh nghiệp, ngành và toàn bộ nền kinh tế.

3.1.2- Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh theo mối quan hệ của chi phí với các khoản mục trên báo cáo tài chính.

Theo cách phân loại này, chi phí sản xuất kinh doanh được chia thành chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ.

3.1.2.1- Chi phí sản phẩm.

Chi phí sản phẩm là những khoản chi phí gắn liền với quá trình sản xuất sản phẩm hay quá trình mua hàng hoá để bán. Như vậy chi phí sản phẩm bao gồm chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

Nếu sản phẩm, hàng hoá chưa được bán ra thì chi phí sản phẩm sẽ nằm trong giá thành hàng tồn kho trên Bảng cân đối kế toán. Nếu sản phẩm, hàng hoá được bán ra thì chi phí sản phẩm sẽ trở thành "giá vốn hàng bán" trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

3.1.2.2- Chi phí thời kỳ.

Chi phí thời kỳ là các chi phí để hoạt động kinh doanh trong kỳ, không tạo nên hàng tồn kho mà ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả lợi nhuận của kỳ mà chúng phát sinh.

Theo hệ thống kế toán hiện hành, chi phí thời kỳ bao gồm:

- Chi phí bán hàng.
- Chi phí quản lý doanh nghiệp.

Như vậy, chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ khác nhau ở chỗ: Chi phí thời kỳ phát sinh ở thời kỳ nào được tính ngay vào kỳ đó và ảnh hưởng trực tiếp đến lợi tức của kỳ mà chúng phát sinh. Ngược lại, chi phí sản phẩm chỉ phải tính để xác định kết quả ở kỳ mà sản phẩm được tiêu thụ, không phải tính ở kỳ mà chúng phát sinh. Tuy nhiên, chi phí sản phẩm cũng ảnh hưởng đến lợi tức của doanh nghiệp, có thể đến lợi tức của nhiều kỳ vì sản phẩm có thể được tiêu thụ ở nhiều kỳ khác nhau.

3.1.3- Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh căn cứ vào mối quan hệ của chi phí với quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm và quá trình kinh doanh.

Theo cách phân loại này, chi phí sản xuất kinh doanh bao gồm:

- Chi phí cơ bản.
- Chi phí chung.

3.1.3.1- Chi phí cơ bản:

Là các chi phí có liên quan trực tiếp đến quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm, như chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp; chi phí nhân công sản xuất sản phẩm; khấu hao tài sản cố định dùng trực tiếp vào sản xuất, chế tạo sản phẩm.

3.1.3.2- Chi phí chung:

Là các chi phí dùng vào tổ chức, quản lý và phục vụ sản xuất có tính chất chung. Thuộc loại này có chi phí quản lý ở các phân xưởng (đội, trại) sản xuất và chi phí quản lý doanh nghiệp.

Cách phân loại này giúp các nhà quản trị doanh nghiệp xác định được phương hướng và các biện pháp tiết kiệm chi phí, hạ giá thành sản phẩm. Đối với chi phí cơ bản là các chi phí liên quan trực tiếp đến quá trình công nghệ sản xuất sản phẩm, thiếu chúng thì không thể sản xuất; chế tạo được sản phẩm, vì vậy không thể cắt bỏ một loại chi phí cơ bản nào mà phải phấn đấu giảm thấp các định mức tiêu hao vật liệu, lao động, khấu hao... hoặc cải tiến công nghệ, hợp lý hoá sản xuất, tìm kiếm vật liệu thay thế, v.v... Ngược lại, đối với chi phí chung, cần phải triệt để tiết kiệm, hạn chế và thậm chí loại trừ các chi phí không cần thiết, tăng cường quản lý chi phí chung theo dự toán tiêu chuẩn và chế độ chi tiêu, v.v...

3.1.4- Phân loại chi phí sản xuất, kinh doanh theo mối quan hệ và khả năng quy nạp chi phí vào các đối tượng kế toán chi phí.

Theo tiêu thức này, chi phí sản xuất kinh doanh được chia thành chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp.

3.1.4.1- Chi phí trực tiếp:

Là những chi phí chỉ quan hệ trực tiếp đến việc sản xuất một loại sản phẩm, một công việc, lao vụ hoặc một hoạt động, một địa điểm nhất định và hoàn toàn có thể hạch toán, quy nạp trực tiếp cho sản phẩm, công việc, lao vụ,... đó.

3.1.4.2- Chi phí gián tiếp:

Là các chi phí có liên quan đến nhiều sản phẩm, công việc, lao vụ, nhiều đối tượng khác nhau nên phải tập hợp, quy nạp cho từng đối tượng bằng phương pháp phân bổ gián tiếp.

Cần phân biệt cặp chi phí cơ bản - chi phí chung với cặp chi phí trực tiếp - chi phí gián tiếp. Các chi phí cơ bản thường là chi phí trực tiếp, nhưng chi phí cơ bản cũng có thể là chi phí gián tiếp khi có liên quan đến hai hay nhiều đối tượng khác nhau. Chi phí chung là chi phí gián tiếp nhưng cũng có thể là chi phí trực tiếp nếu phân xưởng (hoặc doanh nghiệp) chỉ sản xuất một loại sản phẩm.

Cách phân loại này có ý nghĩa thuận tuý đối với kỹ thuật hạch toán. Trường hợp có phát sinh chi phí gián tiếp, bắt buộc phải áp dụng phương pháp phân bổ, lựa chọn tiêu thức phân bổ phù hợp. Mức độ chính xác của chi phí gián tiếp tập hợp cho từng đối tượng phụ thuộc vào tính hợp lý và khoa học của tiêu chuẩn phân bổ chi phí. Vì vậy, các nhà quản trị doanh nghiệp phải hết sức quan tâm đến việc lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí nếu muốn có các thông tin chân thực về chi phí và kết quả lợi nhuận từng loại sản phẩm, dịch vụ, từng loại hoạt động trong doanh nghiệp.

3.1.5- Mô hình vận động của chi phí trong doanh nghiệp.

3.1.5.1- Phương thức giải quyết các chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ trong doanh nghiệp.

Các chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ khi phát sinh được hạch toán khác nhau phù hợp với bản chất và nội dung từng loại chi phí. Bảng sau đây tóm tắt cách giải quyết các chi phí thời kỳ và chi phí sản phẩm trong doanh nghiệp thương mại và doanh nghiệp sản xuất (xem bảng số 3.1)

Bảng số 3.1.

Loại doanh nghiệp	Chi phí sản phẩm	Chi phí thời kỳ	Cách giải quyết
Thương mại	Giá vốn hàng hoá mua vào để bán ra		Chi phí này được hạch toán vào tài khoản hàng tồn kho cho đến khi hàng hoá được bán ra: Khi hàng hoá được chuyển qua tài khoản giá vốn hàng bán.
Sản xuất	+ Chi phí vật liệu trực tiếp. + Chi phí nhân công trực tiếp. + Chi phí sản xuất chung		Các chi phí này được hạch toán vào tài khoản hàng tồn kho cho đến khi sản phẩm được đem bán. Khi sản phẩm được bán ra, chi phí này được chuyển qua tài khoản giá vốn hàng bán
Thương mại và sản xuất		+ Chi phí bán hàng. + Chi phí quản lý doanh nghiệp	Các chi phí này phát sinh được hạch toán vào các tài khoản phí tổn để xác định lãi thuần của hoạt động sản xuất kinh doanh.

3.1.5.2- Mô hình vận động chi phí sản xuất kinh doanh trong doanh nghiệp sản xuất.

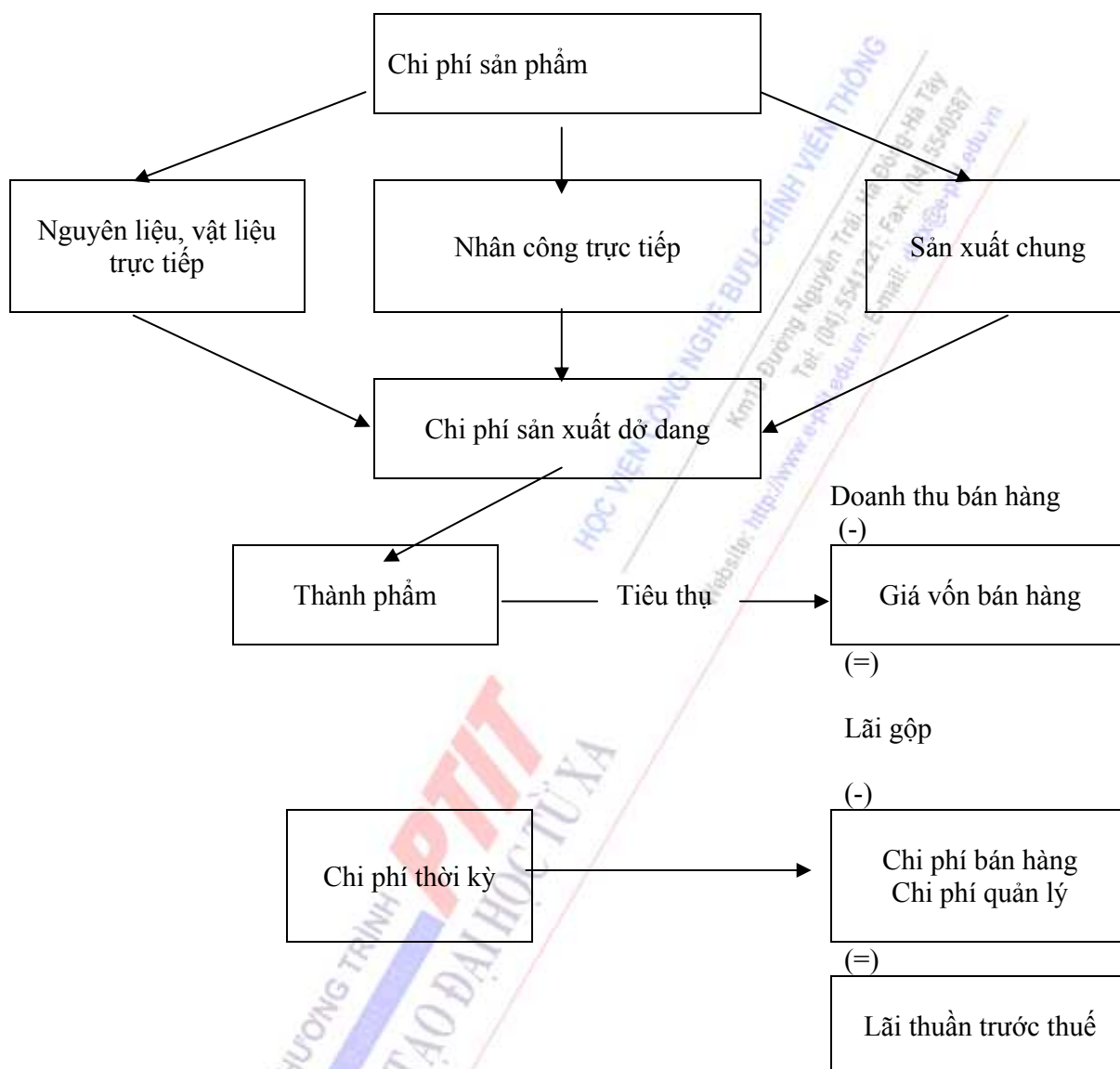
Do đặc điểm vận động, tuần hoàn và chu chuyển vốn của nó, kế toán quản trị trong lĩnh vực chi phí và giá thành chủ yếu áp dụng cho loại hình doanh nghiệp sản xuất.

Ở doanh nghiệp, khởi đầu của sự vận động chi phí là việc hình thành các chi phí sản phẩm, bao gồm:

Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp; chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Mô hình sau đây thể hiện quá trình vận động của chi phí sản xuất kinh doanh trong doanh nghiệp

sản xuất qua các giai đoạn khác nhau, được thể hiện trong Bảng cân đối kế toán và báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. (Sơ đồ 3.1)

Sơ đồ 3.1



Qua mô hình vận động trên đây của chi phí ta thấy chi phí sản phẩm (chi phí vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung) được kết chuyển vào tài khoản "Chi phí sản xuất dở dang". Khi sản phẩm hoàn thành, chúng được chuyển từ tài khoản chi phí sản xuất dở dang qua tài khoản "Thành phẩm". Khi thành phẩm được bán ra, trị giá của thành phẩm tồn kho được chuyển qua tài khoản "Giá vốn hàng bán". Lúc này, các bộ phận của chi phí sản phẩm đã phát sinh trong quá trình sản xuất, trở thành các yếu tố chi phí để xác định kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ.

Các chi phí sản phẩm tạo nên tài sản của doanh nghiệp, chúng được phản ánh trên các tài khoản hàng tồn kho (tài khoản "Chi phí sản xuất dở dang" và tài khoản "Thành phẩm") trên bảng cân đối kế toán cho tới khi sản phẩm này được bán ra và kết thúc tiêu thụ.

Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp là chi phí thời kỳ, chúng được hạch toán vào tài khoản phí tổn và được thể hiện trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

3.1.6- Các cách phân loại chi phí khác sử dụng trong kế hoạch, kiểm tra và ra quyết định.

3.1.6.1- Phân loại chi phí trong mối quan hệ với khối lượng hoạt động.

Như chúng ta đã biết, độ lớn của chi phí trong doanh nghiệp phụ thuộc vào nhiều nhân tố khác nhau. Nếu nghiên cứu mối quan hệ của chi phí với các nhân tố ảnh hưởng đến độ lớn của chi phí thì có thể biểu diễn phương trình chi phí dưới dạng:

$$C = f(a, b, c, \dots, x, T) \quad (3.1)$$

Trong đó : C: Tổng chi phí (Chi phí toàn bộ).

a, b, c, ..., x, các nhân tố ảnh hưởng đến độ lớn của chi phí

T: Sự biểu hiện tiền tệ (giá trị) của chi phí.

Giả định các nhân tố khác (Kỹ thuật, công nghệ, tổ chức...) không thay đổi thì có thể biểu diễn phương trình của chi phí trong mối quan hệ với khối lượng hoạt động (số lượng sản phẩm hoàn thành, doanh thu thực hiện...) dưới dạng: $C = f(x)$.

Trong đó x là khối lượng hoạt động của doanh nghiệp.

Theo mối quan hệ của chi phí với khối lượng sản phẩm (doanh thu thực hiện) các chi phí được phân biệt thành:

- Chi phí khả biến (gọi tắt là biến phí).
- Chi phí bất biến (gọi tắt là định phí).
- Chi phí hỗn hợp.

a- Chi phí khả biến (biến phí).

Biến phí là các chi phí thay đổi về tổng số tỷ lệ với sự thay đổi của mức độ hoạt động. Khối lượng (hay mức độ) hoạt động có thể là số lượng sản phẩm hoàn thành, số giờ máy hoạt động, số km thực hiện, doanh thu bán hàng thực hiện...

Nếu gọi: X_1 là mức độ hoạt động 1.

- X_2 là mức độ hoạt động 2 ($X_2 > X_1$).
- C_1 là tổng chi phí khả biến tương ứng mức độ hoạt động 1.
- C_2 là tổng chi phí khả biến tương ứng mức độ hoạt động 2 ($C_2 > C_1$).
- C_{j1} là chi phí bình quân một đơn vị khối lượng tương ứng với C_1 và X_1 .
- C_{j2} là chi phí bình quân một đơn vị khối lượng tương ứng với C_2 và X_2 .

$$C_j = \frac{C}{X} \quad (3.2)$$

Thì về phương diện lý thuyết, sự biến động của chi phí trong mối quan hệ với khối lượng hoạt động có thể xảy ra 3 trường hợp, tương ứng sẽ có 3 loại chi phí khả biến:

$$- \frac{C_2}{C_1} : \frac{X_2}{X_1} = 1 \text{ v } \text{à} \text{ } C_{j2} = C_{j1} \quad (3.3)$$

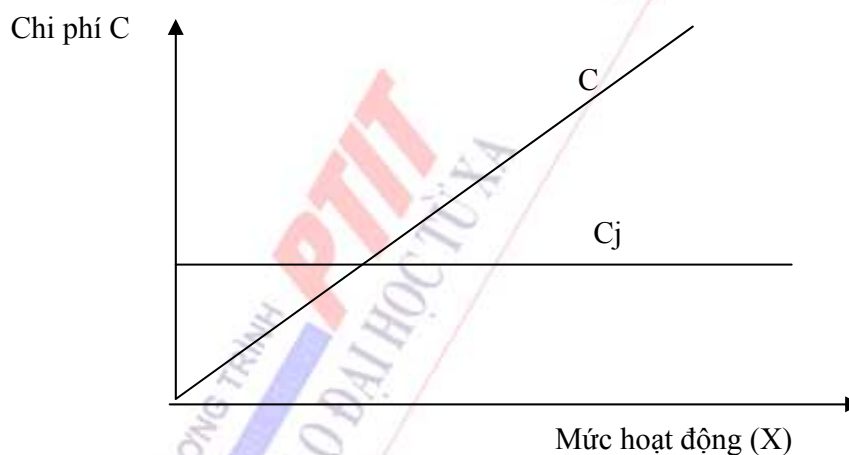
$$- \frac{C_2}{C_1} : \frac{X_2}{X_1} > 1 \text{ v } \text{à} \text{ } C_{j2} > C_{j1} \quad (3.4)$$

$$- \frac{C_2}{C_1} : \frac{X_2}{X_1} < 1 \text{ v } \text{à} \text{ } C_{j2} < C_{j1} \quad (3.5)$$

Trường hợp 1: Với : $-\frac{C_2}{C_1} : \frac{X_2}{X_1} = 1 \quad C_{j2} = C_{j1}$

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

Thuộc chi phí này có chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí khấu hao theo sản lượng, hoa hồng cho đại lý... (Đồ thị 3.1)



Đồ thị 3.1- Đồ thị biến phí tỷ lệ

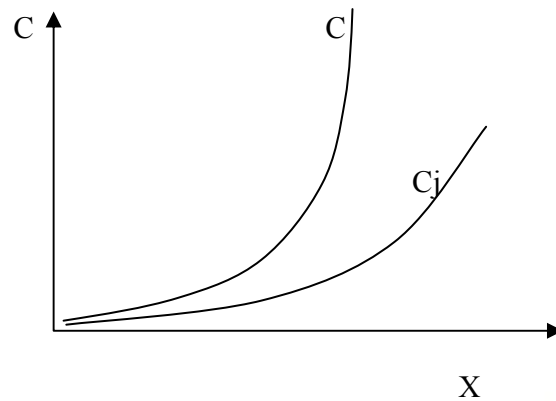
Trường hợp 2

Với :

$$- \frac{C_2}{C_1} : \frac{X_2}{X_1} > 1 \quad C_{j2} > C_{j1}$$

Trường hợp này, toàn bộ chi phí khả biến tăng nhanh hơn tốc độ tăng khối lượng hoạt động, vì vậy chi phí trung bình một đơn vị khối lượng hoạt động cũng tăng lên.

Đồ thị tổng chi phí và chi phí trung bình một đơn vị khối lượng: (Đồ thị 3.2)



Đồ thị 3.2

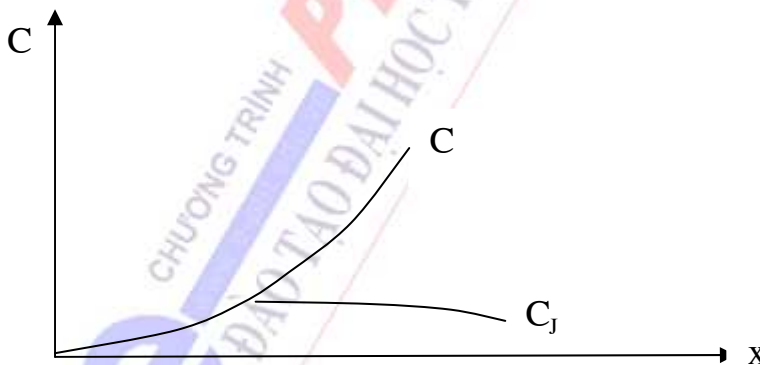
Trường hợp này có thể giải thích như sau: Khi cường độ lao động vượt quá mức bình thường, hiệu lực của các yếu tố sản xuất sẽ giảm đi (ví dụ: xuất hiện nhiều sản phẩm hỏng hơn...), hoặc khi có sự tăng thêm tiếp tục khối lượng sản xuất, đòi hỏi phải tăng cường nhiều hơn các chi phí sản xuất.

Trường hợp 3:

Với :
$$-\frac{C_2}{C_1} : \frac{X_2}{X_1} < 1 ; C_{j2} < C_{j1}$$

Trường hợp này toàn bộ chi phí khả biến tăng chậm hơn khối lượng hoạt động, do đó chi phí trung bình của một đơn vị khối lượng hoạt động giảm xuống.

Đồ thị tổng chi phí khả biến và chi phí trung bình một đơn vị khối lượng hoạt động được biểu diễn như sau: (Đồ thị 3.3)



Đồ thị 3.3

Hiện tượng này xảy ra có thể giải thích là: Trong khi tăng khối lượng hoạt động đã tạo nên các điều kiện để sử dụng có hiệu quả hơn các yếu tố của quá trình sản xuất (ví dụ: giảm được hao hụt vật liệu và phế liệu, khả năng sử dụng có hiệu quả công suất máy móc thiết bị khi trả lương theo sản phẩm và phát huy được tối đa kinh nghiệm của người lao động...).

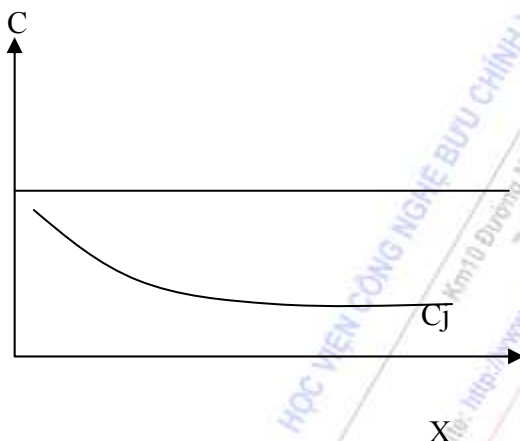
b- Chi phí bất biến (chi phí cố định - định phí).

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

Trong quản lý doanh nghiệp cần phân biệt các loại định phí sau đây:

+ Định phí tuyệt đối : Là các chi phí mà tổng số không thay đổi khi có sự thay đổi khối lượng hoạt động, còn chi phí trung bình của một đơn vị khối lượng hoạt động thì giảm đi. Ví dụ: chi phí khấu hao tài sản cố định theo phương pháp đường thẳng, tiền lương trả theo thời gian...

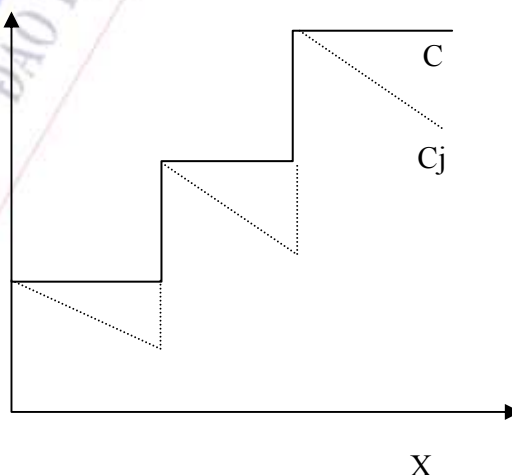
Đồ thị của định phí tuyệt đối được biểu diễn như sau: (Đồ thị 3.4)



Đồ thị 3.4

+ Định phí tương đối (định phí cấp bậc): Trường hợp trữ lượng (khả năng) của các yếu tố sản xuất tiềm tàng đã khai thác hết, muốn tăng được khối lượng hoạt động cần phải bổ sung, đầu tư các khả năng sản xuất tiềm tàng mới. Trường hợp này sẽ xuất hiện chi phí bất biến cấp bậc. Chẳng hạn, để sản xuất từ 5.000 - 10.000 sản phẩm mỗi tháng, công ty cần phải thuê nhà xưởng hết 10.000.000 đồng mỗi tháng. Nếu công ty muốn tăng năng lực sản xuất trên 10.000 sản phẩm mỗi tháng thì phải đầu tư thêm vào nhà xưởng, chi phí thuê nhà xưởng sẽ tăng lên. Trong trường hợp này, khối lượng sản xuất sản phẩm không phải là nhân tố trực tiếp ảnh hưởng đến độ lớn của chi phí bất biến mà quy mô sản xuất cần thiết phải thay đổi khả năng, trữ lượng và năng lực sản xuất.

Đồ thị của chi phí bất biến cấp bậc như sau: (Đồ thị 3.5)



Đồ thị 3.5

+ Định phí bắt buộc: Là định phí không thể thay đổi được một cách nhanh chóng vì chúng thường liên quan đến tài sản cố định và cấu trúc tổ chức cơ bản của một doanh nghiệp.

Định phí bắt buộc có 2 đặc điểm:

- Có bản chất sử dụng lâu dài.
- Không thể giảm bớt đến số không trong một thời gian ngắn.

Do định phí bắt buộc có bản chất sử dụng lâu dài và có ảnh hưởng đến mục tiêu của doanh nghiệp nên khi quyết định đầu tư vào tài sản cố định, các nhà quản trị cần phải cân nhắc kỹ lưỡng vì một khi đã quyết định thì doanh nghiệp sẽ buộc phải gắn chặt với quyết định đó trong một thời gian lâu dài (chi phí khấu hao tài sản, bảo hiểm tài sản...)

Ngoài ra, định phí bắt buộc không thể tùy tiện cắt giảm, dù chỉ cho một thời gian ngắn vì nó sẽ ảnh hưởng đến quá trình sinh lợi và mục đích lâu dài của doanh nghiệp. Do đó, dù mức độ hoạt động có bị suy giảm hoặc đình đốn ở một thời kỳ nào đó, nhà quản trị vẫn phải giữ nguyên định phí bắt buộc, không được thay đổi nếu vẫn muốn theo đuổi và đạt được mục đích lâu dài của doanh nghiệp.

+ Định phí tùy ý (không bắt buộc) : Định phí tùy ý là các định phí có thể được thay đổi nhanh chóng bằng các quyết định của các nhà quản trị doanh nghiệp. Kế hoạch của các định phí tùy ý là ngắn hạn, thường là một năm. Các chi phí này có thể sẽ được cắt giảm trong những trường hợp đặc biệt cần thiết.

Các ví dụ về định phí tùy ý là: Chi phí quảng cáo, chi phí đào tạo nhân viên, chi phí nghiên cứu phát triển...

Cần chú ý là khái niệm định phí bắt buộc và định phí tùy ý chỉ là khái niệm tương đối, tùy thuộc vào nhận thức chủ quan của các nhà quản trị doanh nghiệp. Có những nhà quản trị nhìn nhận một khoản định phí nào đó là bắt buộc nên rất ngần ngại khi phải điều chỉnh. Ngược lại, có nhà quản trị khác cho rằng định phí đó là tùy ý và do đó thường xuyên xem xét lại và điều chỉnh khi có điều kiện.

c- Chi phí hỗn hợp.

Chi phí hỗn hợp là loại chi phí mà bản thân nó gồm cả các yếu tố của định phí và biến phí. Các ví dụ điển hình về chi phí hỗn hợp là chi phí điện thoại, Fax, chi phí sửa chữa, bảo trì...

Ví dụ 1: Chi phí thuê điện thoại:

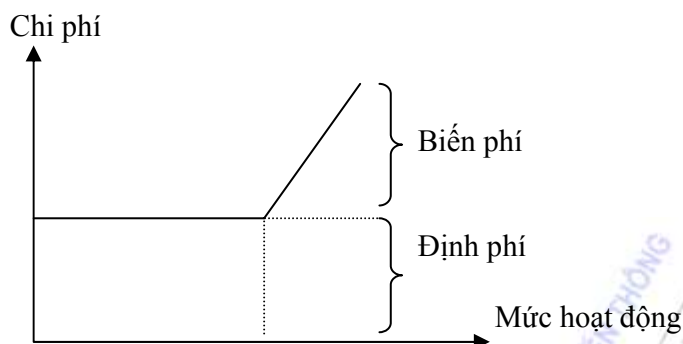
- Chi phí thuê bao (68.000đồng/tháng): Là chi phí bất biến (định phí) với số lần gọi không quá 150 lần/tháng.

- Chi phí điện thoại của cuộc gọi thứ 151 trở đi (nội hạt) là biến phí.

Nếu ngoài tiền thuê bao, công ty phải trả thêm 1000 đồng/cuộc cho các cuộc gọi phụ trội và nếu trong tháng công ty gọi 250 cuộc, thì tổng chi phí điện thoại phải trả là:

$$68.000 \text{ đ} + (100 \times 1000\text{đ}) = 168.000 \text{ đồng/tháng.}$$

Chi phí hỗn hợp dạng này được biểu diễn như sau: (Đồ thị 3.6)

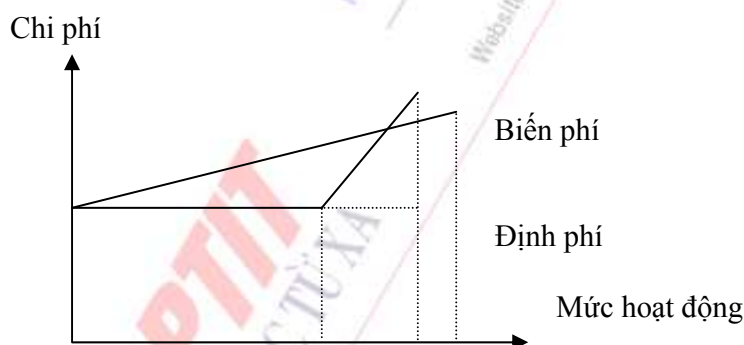


Đồ thị 3.6

Ví dụ 2: Cũng ví dụ trên nhưng nếu các cuộc gọi điện thoại đường dài công ty đều phải trả thêm tiền ngoài tiền thuê bao và số tiền gọi đường dài phải trả là 250.000 đồng trong tháng thì tổng chi phí điện thoại công ty phải trả trong tháng là :

$$68.000 \text{ đ} + (100 \times 1000\text{đ}) + 250.000 \text{ đ} = 418.000 \text{ đồng.}$$

Chi phí hỗn hợp trong trường hợp này được biểu diễn như sau: (Đồ thị 3.7)



Đồ thị 3.7

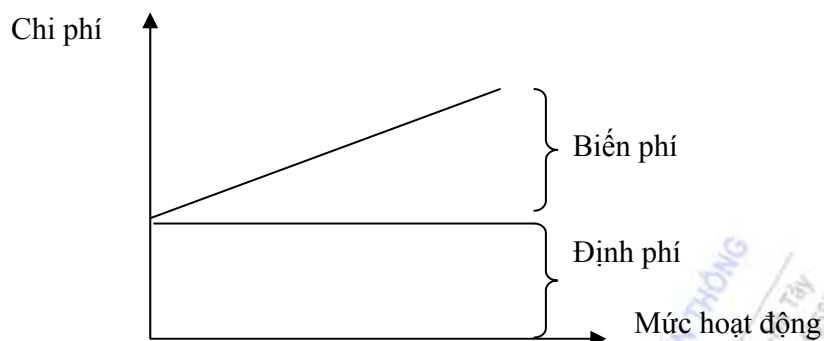
Như vậy, biến phí trong trường hợp này xảy ra khi:

- Khối lượng hoạt động vượt quá mức cơ bản (giống ví dụ 1).
- Biến phí phát sinh ngay khi có hoạt động khác với loại hoạt động cơ bản.

Ví dụ 3: Bưu điện Tỉnh thuê một xe du lịch để hoạt động với giá thuê cố định là 12.000.000 đồng/năm. Ngoài ra hợp đồng còn quy định mỗi km hoạt động phải trả thêm 1000 đ/km. Nếu trong năm công ty sử dụng 10.000km thì tổng chi phí thuê xe sẽ là:

$$12.000.000 \text{ đ} + (10.000\text{km} \times 1000 \text{ đ}) = 22.000.000 \text{ đồng.}$$

Đồ thị chi phí hỗn hợp trong trường hợp này có dạng: (Đồ thị 3.8)



Đồ thị 3.8

Nhằm phục vụ cho việc lập kế hoạch, kiểm soát và chủ động điều tiết chi phí hỗn hợp, các nhà quản trị doanh nghiệp cần phải phân tích chi phí hỗn hợp thành các yếu tố định phí và biến phí. Các phương pháp phân tích chi phí hỗn hợp thường được áp dụng là phương pháp cực đại - cực tiểu và phương pháp bình phương bé nhất. Sau đây sẽ giới thiệu phương pháp cực đại - cực tiểu là phương pháp đơn giản nhất và thường được áp dụng phổ biến.

Sử dụng phương pháp cực đại - cực tiểu trong quá trình phân tích chi phí hỗn hợp đòi hỏi phải xác định số liệu chi phí ở cả 2 mức độ hoạt động cao nhất và thấp nhất. Chênh lệch chi phí giữa 2 cực được chia cho chênh lệch mức độ hoạt động của 2 cực đó nhằm xác định các yếu tố biến phí. Căn cứ kết quả tính được, mức hoạt động và tổng chi phí ở mức hoạt động đó, sẽ xác định được các yếu tố của định phí. Sau khi xác định được các yếu tố định phí và biến phí, nhà quản trị sẽ thiết lập được phương trình của chi phí hỗn hợp cụ thể đó.

Ví dụ: Chi phí điện năng của một DN Bưu điện được quan sát qua các tháng sau đây: (Bảng 3.2)

Tháng	Giờ lao động trực tiếp (giờ)	Chi phí điện (đồng)
1	7.200	2.550
2	6.400	2.500
3	7.800	2.600
4	8.200	2.700
5	8.400	2.900

Bảng 3.2

Qua kết quả quan sát, chúng ta thấy số giờ lao động trực tiếp (mức độ hoạt động) tăng thì chi phí điện tăng, như vậy có yếu tố của biến phí trong chi phí điện.

Để tách yếu tố chi phí khả biến khỏi chi phí bất biến, áp dụng phương pháp cực đại - cực tiểu sẽ có kết quả sau: (Bảng 3.3)

Bảng 3.3

	Giờ lao động trực tiếp	Chi phí điện
Mức cao nhất (cực đại):	8.400	2.900
Mức thấp nhất (cực tiểu):	<u>6.400</u>	<u>2.500</u>
Số chênh lệch:	2.000	400

$$\text{Chi phí khả biến cho 1 giờ lao động thực tế} = \frac{\text{Chênh lệch chi phí}}{\text{Chênh lệch mức hoạt động}} = \frac{400}{2000} = 0,2 \text{ đ/1 giờ LĐTT}$$

Xác định định phí hoạt động trong tháng:

$$\text{Định phí} = \text{Tổng chi phí} - \text{biến phí}. \quad (3.7)$$

+ Mức cao nhất: Định phí = 2.900 - (8.400 x 0,2) = 1.220 (tháng 5).

+ Mức thấp nhất: Định phí = 2.500 - (6.400 x 0,2) = 1.220 (tháng 2).

Xác định phương trình biểu diễn của chi phí điện:

$$Y = 1.220 + 0,2X$$

Trong đó :

Y : Tổng chi phí, biến số phụ thuộc biến số X.

X : Mức hoạt động, là biến số độc lập hay biến số nguyên nhân của Y.

Phương pháp cực đại - cực tiểu đơn giản, rất dễ áp dụng nhưng có nhược điểm là chỉ sử dụng 2 điểm để xác định công thức xác định chi phí hỗn hợp, do đó kết quả phương pháp này thường không chính xác trừ khi các điểm xảy ra đúng vị trí để phản ánh mức trung bình của tất cả các giao điểm của chi phí và các mức độ hoạt động.

Việc phân biệt định phí, biến phí và chi phí hỗn hợp có ý nghĩa quan trọng trong việc thiết kế, xây dựng các mô hình chi phí trong mối quan hệ giữa chi phí, sản lượng và lợi nhuận, xác định điểm hoà vốn và các quyết định quan trọng khác trong quá trình sản xuất kinh doanh. Ngoài ra, việc phân biệt định phí, biến phí còn giúp nhà quản trị xác định đúng đắn phương hướng để nâng cao hiệu quả của chi phí:

- Đối với biến phí: Phương hướng chính là tiết kiệm tổng chi phí và chi phí cho một đơn vị khối lượng hoạt động.

- Đối với định phí: Cần phấn đấu để nâng cao hiệu lực của chi phí trong sản xuất - kinh doanh.

3.1.6.2- Phân loại chi phí theo thẩm quyền ra quyết định.

Theo cách phân loại này, cần phân biệt chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được.

Chi phí kiểm soát được ở một cấp quản lý nào đó là chi phí mà cấp đó có thẩm quyền ra quyết định. Ví dụ, chi phí vận chuyển là chi phí kiểm soát được của bộ phận bán hàng, chi phí

nhân viên quản lý phân xưởng là chi phí không kiểm soát được của bộ phận bán hàng vì bộ phận này không thể quyết định được việc tuyển dụng hay sa thải nhân viên quản lý ở phân xưởng sản xuất.

Việc xem xét chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được chỉ có ý nghĩa thực tế khi đặt nó ở phạm vi một cấp quản lý nào đó và được các nhà quản trị ứng dụng để lập báo cáo kết quả (lãi, lỗ) của từng bộ phận trong doanh nghiệp. Báo cáo lãi, lỗ của từng bộ phận chỉ nên liệt kê các khoản chi phí mà bộ phận đó kiểm soát được.

3.1.6.3- Các chi phí được sử dụng trong lựa chọn các phương án.

a- Chi phí cơ hội.

Chi phí cơ hội là lợi ích bị mất đi do chọn phương án và hành động này thay vì chọn phương án và hành động khác (là phương án và hành động tối ưu nhất có thể lựa chọn so với phương án được chọn).

Như vậy, ngoài các chi phí SXKD đã được tập hợp, phản ánh trên hệ thống sổ kế toán, trước khi lựa chọn các phương án, nhà quản trị còn phải xem xét chi phí cơ hội phát sinh do những yếu tố kinh doanh đó có thể được sử dụng theo cách khác nhưng vẫn mang lại lợi nhuận cho họ.

Ví dụ: Với 100 triệu đồng, nếu đầu tư vào sản xuất kinh doanh có thể mang lại lợi nhuận 15% mỗi năm, nếu gửi vào ngân hàng với mức lãi suất 0,9%/tháng thì mỗi năm cũng thu lãi 10,8%/năm. Mức lợi nhuận này là chi phí cơ hội mà chúng ta phải tính đến khi quyết định phương án sử dụng số vốn của mình.

b- Chi phí chênh lệch.

Những khoản chi phí có ở phương án này nhưng không có hoặc chỉ có một phần ở phương án khác được gọi là chi phí chênh lệch.

Chi phí chênh lệch là một trong các căn cứ quan trọng để lựa chọn phương án đầu tư hoặc phương án sản xuất kinh doanh.

c- Chi phí chìm.

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.

Do chi phí chìm có 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.

Ví dụ 1: Chi phí khấu hao TSCĐ của một chiếc máy là chi phí chìm vì luôn tồn tại trong mọi phương án có liên quan tới sản phẩm mà chiếc máy đó sản xuất ra.

Ví dụ 2 : Một Doanh nghiệp chế tạo cho Công ty A một chiếc máy với giá thành sản xuất thực tế là 200.000.000 đồng. Tuy nhiên, đến thời điểm giao hàng thì công ty A đã bị phá sản. Doanh nghiệp đứng trước một trong 2 lựa chọn:

- Chấp nhận cải tạo, sửa chữa chiếc máy này theo đề nghị của khách hàng B.

Hoặc - Thanh lý chiếc máy đã chế tạo.

Dù lựa chọn phương án nào thì số tiền 200.000.000 đồng đã bỏ ra và doanh nghiệp không lấy lại được nữa, vì vậy 200.000.000 đồng trong trường hợp này là chi phí chìm.

3.2- CÁC LOẠI GIÁ THÀNH ĐƯỢC SỬ DỤNG TRONG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ.

3.2.1- Phân loại giá thành theo phạm vi tính toán chi phí.

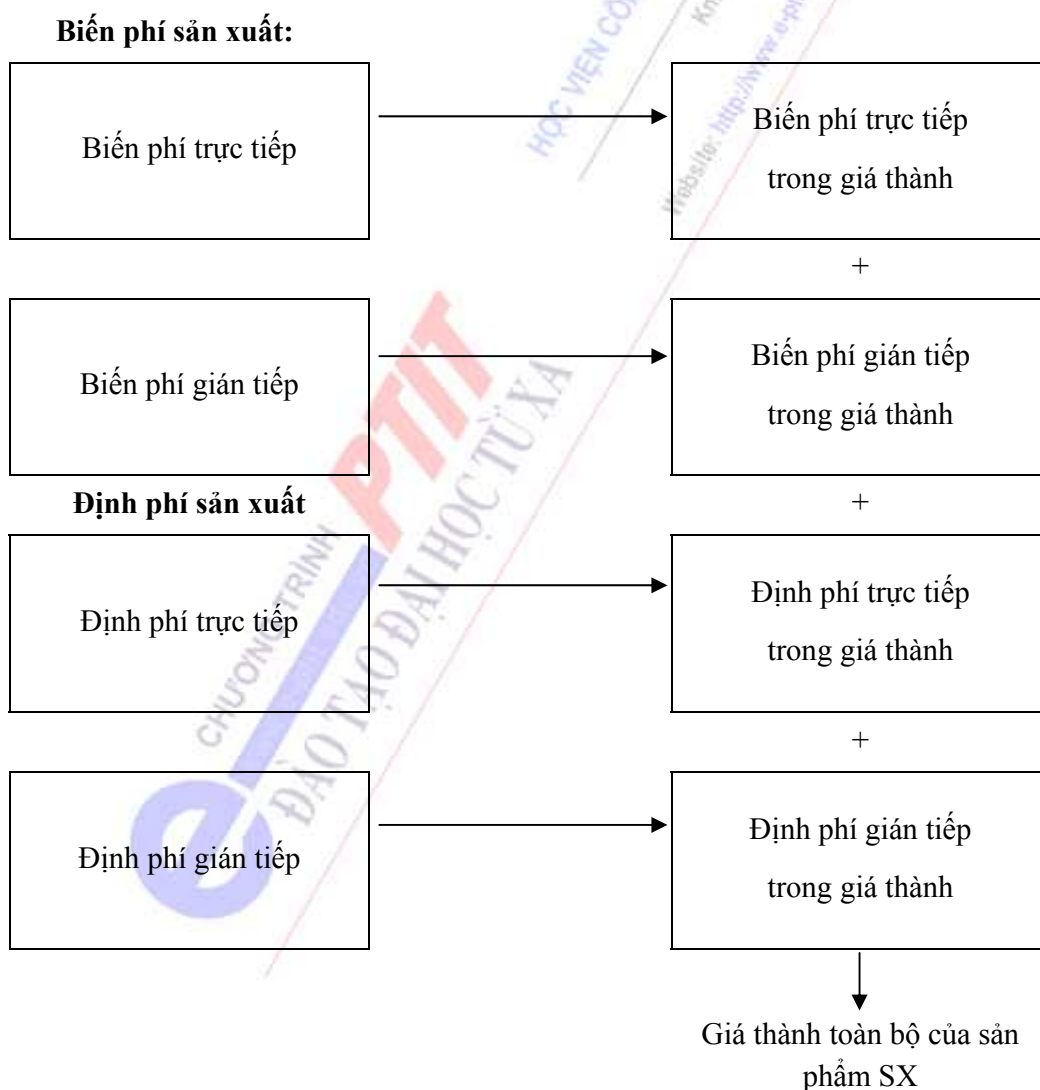
Để phục vụ cho một quyết định cụ thể, chỉ tiêu giá thành có thể được tính toán theo các phạm vi chi phí khác nhau. Theo tiêu thức này, cần phân biệt các loại (Chỉ tiêu) giá thành sau đây:

3.2.1.1- Giá thành sản xuất toàn bộ.

Giá thành sản xuất toàn bộ là giá thành bao gồm toàn bộ các chi phí cố định và chi phí biến đổi thuộc chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

Mô hình giá thành sản xuất toàn bộ được mô tả ở bảng sau (xem bảng số 3.4).

Bảng số 3.4 - Giá thành toàn bộ của sản phẩm sản xuất.



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

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

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

3.2.1.2- Giá thành sản xuất theo biến phí.

Giá thành sản xuất theo biến phí chỉ bao gồm các biến phí sản xuất, kể cả biến phí trực tiếp và biến phí gián tiếp. Như vậy, trong phương pháp xác định giá thành sản xuất theo biến phí, các chi phí sản xuất cố định được tính ngay vào báo cáo kết quả kinh doanh như các chi phí thời kỳ trong niên độ mà không tính vào giá thành sản xuất. (Bảng số 3.5)

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

$$Z_{TT} = v.Q + F$$

Trong đó : Z_{TT} : là giá thành thực tế toàn bộ.

v : Biến phí đơn vị sản phẩm.

Q : Sản lượng sản phẩm sản xuất.

F : Tổng định phí.

Từ mô hình trên cho phép xác định điểm hoà vốn (theo sản lượng)

$$Q = \frac{F}{P - v}$$

Trong đó : Q : Sản lượng hoà vốn.

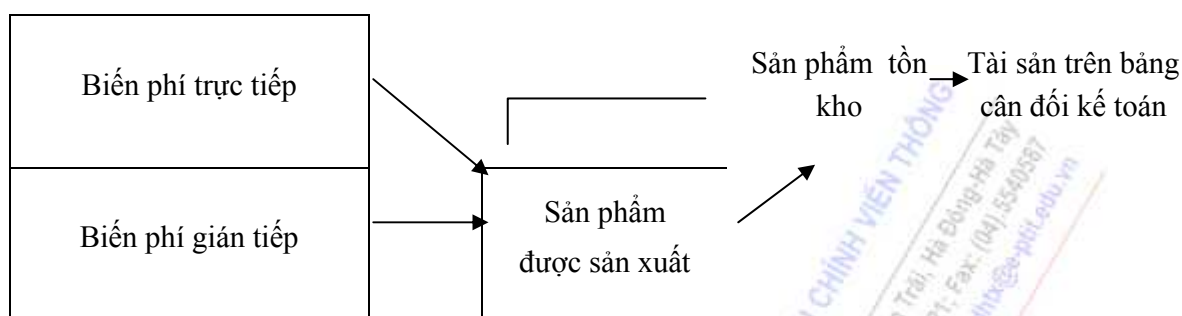
P : Giá bán đơn vị.

v : Biến phí đơn vị.

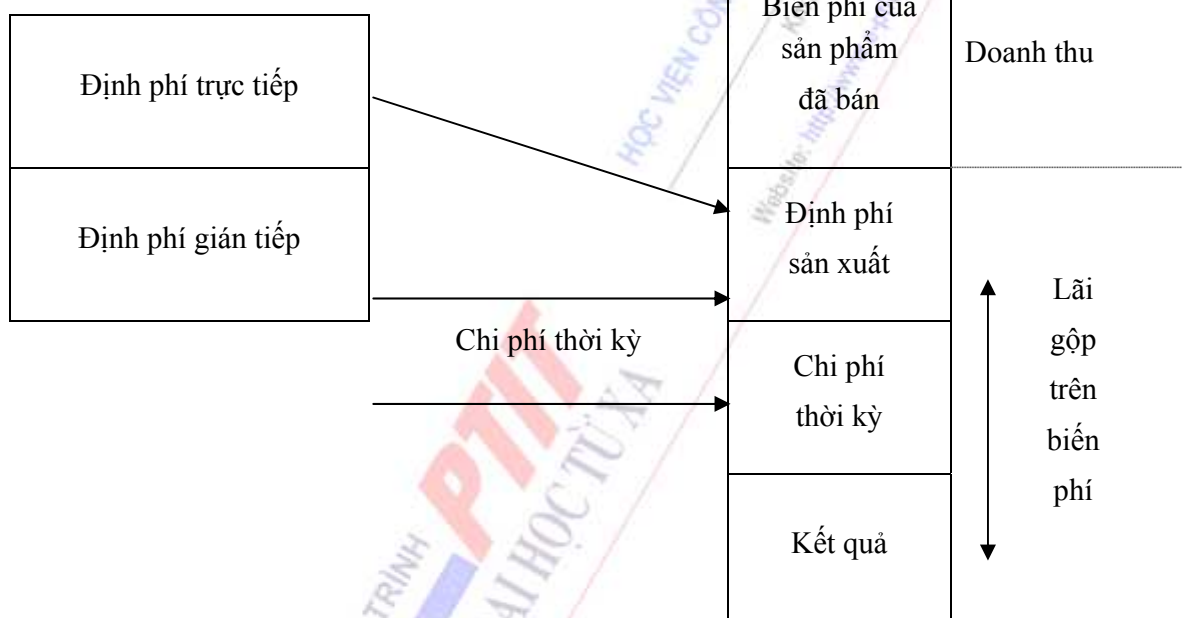
F : Tổng định phí.

Bảng số 3.5 - Giá thành sản xuất theo biến phí.

Biến phí sản xuất



Định phí sản xuất



Ưu nhược điểm của chỉ tiêu giá thành sản xuất theo biến phí:

- Ưu điểm:

- + Tính toán đơn giản, nhanh chóng.
- + Là cơ sở để xác định điểm hoà vốn (sản lượng hoà vốn và doanh thu hoà vốn).
- + Cung cấp số liệu cho các nhà quản lý ra các quyết định ngắn hạn.

Như vậy, chỉ tiêu giá thành sản xuất theo biến phí chủ yếu được sử dụng trong môi trường kiểm soát hoạt động, trong đó nhà quản lý phải đưa ra các quyết định thuận tuý, tức thời và thứ yếu.

- Nhược điểm:

Vì quá đơn giản và là giá thành bộ phận nên chỉ tiêu giá thành sản xuất theo biến phí có nhiều nhược điểm cơ bản.

+ Không chỉ có biến phí mới là thông tin thích hợp cho các quyết định ngắn hạn. Những quyết định thường xuyên có thể ảnh hưởng dài hạn đến định phí, ví dụ: Khi buộc các bộ phận chức năng phải thực hiện thêm các tác nghiệp hành chính sẽ làm tăng các phương tiện sử dụng trong các bộ phận này và vì vậy làm tăng định phí của doanh nghiệp.

+ Việc phân biệt giữa biến phí và định phí chỉ là tương đối. Một chi phí có thể là biến phí của một bộ phận nhưng lại là định phí đối với toàn doanh nghiệp (ví dụ một chi phí được phân bổ cho một phân xưởng theo quy mô hoạt động).

+ Chỉ tiêu này thường hướng các nhà quản lý vào các mục đích ngắn hạn, bỏ qua chi phí cố định, chi phí mà họ không kiểm soát được.

Điều này cho thấy rõ là có thể chuẩn hoá chi phí cố định hơn là bỏ qua chi phí này. Vì vậy, chỉ tiêu giá thành sản xuất có phân bổ hợp lý chi phí cố định cũng được sử dụng rộng rãi trong kế toán quản trị.

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

Nội dung giá thành sản xuất có phân bổ hợp lý chi phí cố định bao gồm:

+ Toàn bộ biến phí sản xuất (trực tiếp và gián tiếp).

+ Phần định phí được phân bổ trên cơ sở mức hoạt động thực tế so với mức hoạt động chuẩn (theo công suất thiết kế và định mức).

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

$$Z_{tt} = v \cdot Q + F \cdot \frac{n}{N} \quad (3.8)$$

Trong đó : N : Mức hoạt động chuẩn (bình thường).

n : Mức độ hoạt động thực tế.

Phần định phí còn lại ($= F \cdot \frac{N - n}{N}$) gọi là chi phí hoạt động dưới công suất và được coi như chi phí thời kỳ (tính vào kết quả trong kỳ).

Ví dụ : - Tổng chi phí cố định trong kỳ để sản xuất sản phẩm là 10.000, tương ứng với mức hoạt động chuẩn là 1000 giờ.

- Mức hoạt động thực tế trong kỳ là 800 giờ.

- Chi phí cố định tính vào giá thành sản xuất sẽ là:

$$10.000 \times \frac{800}{1.000} = 8.000.$$

Chỉ tiêu giá thành sản xuất có phân bổ hợp lý chi phí cố định khắc phục được nhược điểm của chỉ tiêu giá thành theo biến phí và được sử dụng trong kiểm soát quản lý ở doanh nghiệp.

3.2.1.4- Giá thành toàn bộ của sản phẩm tiêu thụ.

Giá thành toàn bộ của sản phẩm tiêu thụ gồm giá thành sản xuất cộng các chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp, cụ thể là: (3.9)

$$\begin{aligned} \text{Giá thành toàn bộ sản phẩm tiêu thụ} &= \text{Giá thành sản xuất toàn bộ} + \text{Chi phí bán hàng} + \text{Chi phí quản lý doanh nghiệp} \\ \text{Hoặc :} & \end{aligned} \quad (3.10)$$

$$\begin{aligned} \text{Giá thành toàn bộ sản phẩm tiêu thụ} &= \text{Giá thành sản xuất theo biến phí} + \text{Định phí sản xuất} + \text{Chi phí bán hàng} + \text{Chi phí quản lý doanh nghiệp} \\ \text{Hoặc} & \end{aligned} \quad (3.11)$$

$$\begin{aligned} \text{Giá thành toàn bộ sản phẩm tiêu thụ} &= \text{Giá thành SX có phân bổ hợp lý chi phí cố định} + \text{Chi phí hoạt động dưới công suất} + \text{Chi phí bán hàng} + \text{Chi phí quản lý} \end{aligned}$$

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

3.2.2- Phân loại giá thành theo thời điểm và cơ sở số liệu tính giá thành.

Theo tiêu thức này, gồm có các loại giá thành:

- Giá thành kế hoạch.
- Giá thành định mức.
- Giá thành thực tế.

Trong đó giá thành định mức được sử dụng rộng rãi trong kế toán quản trị để so sánh với giá thành thực tế để tìm ra những chênh lệch, bản chất của các chênh lệch này (về giá cả, về năng suất...) và tìm ra những nguyên nhân của các chênh lệch đó. Nói cách khác, giá thành định mức được sử dụng cho mục đích kiểm soát quản lý.

3.3- ĐỐI TƯỢNG KẾ TOÁN TẬP HỢP CHI PHÍ VÀ ĐỐI TƯỢNG TÍNH GIÁ THÀNH.

3.3.1- Đối tượng kế toán tập hợp chi phí.

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

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

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

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

Xác định đối tượng kế toán tập hợp chi phí sản xuất là khâu đầu tiên rất quan trọng trong toàn bộ tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm. Khi xác định đối tượng tập hợp chi phí sản xuất, phải dựa vào và cân nhắc hàng loạt các nhân tố sau:

- Đặc điểm và công dụng của chi phí trong quá trình sản xuất.
- Đặc điểm cơ cấu tổ chức sản xuất của doanh nghiệp.
- Quy trình công nghệ sản xuất, chế tạo sản phẩm.
- Đặc điểm của sản phẩm (đặc tính kỹ thuật, đặc điểm sử dụng, đặc điểm thương phẩm...).
- Yêu cầu kiểm tra, kiểm soát chi phí và yêu cầu hạch toán kinh tế nội bộ của doanh nghiệp.
- Yêu cầu tính giá thành theo các đối tượng tính giá thành.
- Khả năng, trình độ quản lý nói chung và hạch toán nói riêng.

....

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

- Đối với ngành Công nghiệp: Từng loại sản phẩm, công việc, nhóm sản phẩm cùng loại, từng chi tiết, bộ phận sản phẩm, từng phân xưởng, bộ phận, giai đoạn công nghệ, từng đơn đặt hàng...

- Đối với ngành Nông nghiệp: Từng loại cây trồng, con gia súc, từng loại sản phẩm chế biến; từng nhóm cây trồng, nhóm gia súc hoặc nhóm sản phẩm chế biến cùng loại...

- Đối với ngành Xây dựng cơ bản: Từng công trình, hạng mục công trình, từng phân xưởng sản xuất hay đội xây dựng...

Xác định đúng đắn đối tượng tập hợp chi phí sản xuất và tập hợp chi phí sản xuất một cách kịp thời, chính xác theo đúng đối tượng tập hợp chi phí sản xuất đã xác định là cơ sở, tiền đề quan trọng để kiểm tra, kiểm soát quá trình chi phí, tăng cường trách nhiệm vật chất đối với các bộ phận, đồng thời cung cấp số liệu cần thiết cho việc tính các chỉ tiêu giá thành theo yêu cầu quản trị doanh nghiệp.

3.3.2- Đối tượng tính giá thành.

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

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

- + Đặc điểm tổ chức sản xuất và cơ cấu sản xuất.
- + Quy trình công nghệ sản xuất, chế tạo sản phẩm.
- + Đặc điểm sử dụng sản phẩm, nửa thành phẩm.

+ Các yêu cầu quản lý, yêu cầu cung cấp thông tin cho việc ra các quyết định trong doanh nghiệp.

+ Khả năng và trình độ quản lý, hạch toán....

Nếu doanh nghiệp tổ chức sản xuất kiểu đơn chiếc thì từng sản phẩm, công việc... là một đối tượng tính giá thành (ví dụ từng công trình, hạng mục công trình trong doanh nghiệp XDDB, từng con tàu trong công nghiệp đóng tàu...). Nếu doanh nghiệp tổ chức sản xuất hàng loạt thì từng loại sản phẩm, từng đơn đặt hàng... là một đối tượng tính giá thành (ví dụ: từng loại bàn, ghế trong xí nghiệp mộc, từng loạt máy công cụ trong doanh nghiệp cơ khí chế tạo...). Trường hợp doanh nghiệp tổ chức sản xuất nhiều với khối lượng lớn thì mỗi loại sản phẩm là một đối tượng tính giá thành (Ví dụ: từng loại bánh, kẹo trong doanh nghiệp bánh kẹo, từng loại vải trong công nghệ dệt...).

Quy trình công nghệ sản xuất, chế tạo cũng có ảnh hưởng quyết định đến việc xác định đối tượng tính giá thành. Nếu doanh nghiệp có quy trình sản xuất giản đơn thì đối tượng tính giá thành chỉ có thể là sản phẩm, dịch vụ hoàn thành của quá trình sản xuất. Ở những sản phẩm có quy trình công nghệ phức tạp kiểu liên tục thì tùy theo yêu cầu quản lý, đặc điểm sử dụng nửa thành phẩm (bán ra ngoài, nhập kho...) và khả năng tính toán mà đối tượng tính giá thành có thể chỉ là thành phẩm hoàn thành ở giai đoạn cuối cùng và cũng có thể bao gồm cả thành phẩm và nửa thành phẩm ở từng giai đoạn công nghệ. Đối với sản phẩm có quy trình công nghệ phức tạp kiểu song song thì đối tượng tính giá thành có thể là từng bộ phận, chi tiết sản phẩm hoặc sản phẩm lắp ráp hoàn chỉnh.

Các yêu cầu quản lý, đặc biệt là yêu cầu thông tin cần thiết cho việc ra các quyết định kinh doanh trong quản trị doanh nghiệp cũng là một căn cứ quan trọng trong việc xác định đối tượng tính giá thành. Điều này thể hiện rõ tính mục đích cụ thể của thông tin kế toán. Tuy nhiên, việc xác định đối tượng tính giá thành cụ thể như thế nào (mức độ tổng hợp, hay chi tiết...) còn phụ thuộc vào khả năng quản lý nói chung và trình độ hạch toán của doanh nghiệp.

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

Đối tượng kế toán tập hợp chi phí sản xuất và đối tượng tính giá thành là hai khái niệm khác nhau nhưng có mối quan hệ rất mật thiết.

Việc xác định hợp lý đối tượng kế toán tập hợp chi phí sản xuất là tiền đề, điều kiện để tính giá thành theo các đối tượng tính giá thành trong doanh nghiệp. Trong thực tế, một đối tượng kế toán tập hợp chi phí sản xuất có thể trùng với một đối tượng tính giá thành.

Trong nhiều trường hợp khác, một đối tượng kế toán tập hợp chi phí sản xuất lại bao gồm nhiều đối tượng tính giá thành sản phẩm. Ngược lại, một đối tượng tính giá thành cũng có thể bao gồm nhiều đối tượng kế toán tập hợp chi phí sản xuất.

Mối quan hệ giữa đối tượng kế toán tập hợp chi phí sản xuất và đối tượng tính giá thành ở một doanh nghiệp cụ thể sẽ quyết định việc lựa chọn phương pháp tính giá thành và kỹ thuật tính giá thành ở doanh nghiệp đó.

3.4- PHƯƠNG PHÁP TẬP HỢP CHI PHÍ SẢN XUẤT.

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

3.4.1- Phương pháp tập hợp trực tiếp.

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

3.4.2- Phương pháp phân bổ gián tiếp.

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

$$C_i = \frac{\sum C}{\sum_{i=1}^n T_i} \times T_i \quad (3.12)$$

Trong đó :

C_i : Là chi phí sản xuất phân bổ cho đối tượng thứ i .

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

$\sum_{i=1}^n T_i$: Tổng đại lượng của tiêu chuẩn dùng để phân bổ.

T_i : Đại lượng của tiêu chuẩn dùng để phân bổ của đối tượng i .

Đại lượng của tiêu chuẩn dùng để phân bổ (một số tác giả gọi là đơn vị công) được lựa chọn tùy thuộc vào từng trường hợp cụ thể. Độ tin cậy của thông tin về chi phí thuộc vào tính hợp lý của tiêu chuẩn phân bổ được lựa chọn.

3.5- KẾ TOÁN TẬP HỢP CHI PHÍ SẢN XUẤT.

3.5.1- Kế toán chi phí vật liệu trực tiếp.

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

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

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

- Đối với chi phí nguyên liệu, vật liệu chính, nửa thành phẩm mua ngoài có thể chọn tiêu chuẩn phân bổ là: Chi phí định mức, chi phí kế hoạch, khối lượng sản phẩm sản xuất...

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

Ví dụ :

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

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

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

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

(3) Báo cáo sử dụng vật liệu của phân xưởng.

- Vật liệu chính sử dụng cho sản phẩm A còn thừa nhập lại kho là 500.000 đ.

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

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

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

(1)	Nợ TK 621	44.750.000
	Chi tiết SPA	33.350.000
	Chi tiết SPB	11.400.000
	Có TK 152	44.750.000

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

+ Xuất dùng cho sản phẩm A	33.350.000 đ
+ Trừ vật liệu thừa nhập kho	500.000 đ
+ Chi phí thực tế	32.850.000 đ
+ Xuất dùng cho sản phẩm B	11.400.000 đ
+ Trừ phế liệu thu hồi	250.000 đ
+ Chi phí thực tế	11.150.000 đ

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

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

Phân bổ cho:

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

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

$$\text{Cộng} = 8.800.000 \text{ đ}$$

Kế toán ghi sổ theo định khoản:

Nợ TK 621	8.800.000
Chi tiết SPA	6.570.000
Chi tiết SPB	2.230.000
Có TK 331	8.800.000
(3) Nợ TK 152	750.000
Có TK 621	750.000
Chi tiết SPA	500.000
Chi tiết SPB	250.000

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

Nợ TK 154	52.800.000
Chi tiết SPA	39.420.000
Chi tiết SPB	13.380.000
Có TK 621	63.800.000

3.5.2- Kế toán chi phí nhân công trực tiếp.

Chi phí nhân công trực tiếp thường được tính trực tiếp vào từng đối tượng chịu chi phí liên quan. Trường hợp chi phí nhân công trực tiếp có liên quan đến nhiều đối tượng mà không hạch toán trực tiếp được (như tiền lương phụ, các khoản phụ cấp, hoặc tiền lương theo thời gian của công nhân sản xuất thực hiện nhiều công tác khác nhau trong ngày...) thì được tập hợp chung, sau đó chọn tiêu chuẩn thích hợp để tính toán phân bổ cho các đối tượng chịu chi phí có liên quan.

Tiêu chuẩn để phân bổ chi phí nhân công trực tiếp có thể là:

- Chi phí tiền công định mức (hoặc kế hoạch).
- Giờ công định mức.
- Giờ công thực tế.
- Khối lượng sản phẩm sản xuất....

Các khoản trích Bảo hiểm xã hội, Bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn được tính cho từng đối tượng căn cứ tỷ lệ trích quy định hiện hành và số chi phí tiền lương đã tập hợp (hoặc trực tiếp, hoặc phân bổ gián tiếp) của từng đối tượng.

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

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

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

(3) Trích BHXH 15%, BHYT 2% và kinh phí công đoàn 2% tính vào chi phí theo chế độ quy định.

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

Căn cứ số liệu trên, kế toán ghi sổ như sau:

(1)	Nợ TK 622	9.800.000
	(Chi tiết SPA	6.000.000
	Chi tiết SPB	3.800.000)
	Nợ TK 335	2.000.000
	Có TK 334	11.800.000

(2) Trích trước chi phí tiền lương nghỉ phép của công nhân sản xuất theo kế hoạch:

Nợ TK 622	354.000	(= 11.800.000 x 3%)
(Chi tiết SPA	180.000	
Chi tiết SPB	174.000)	
Có TK 335	354.000	

(3) Trích BHXH, BHYT và kinh phí công đoàn (giả thiết đều tính theo tiền lương thực tế phải trả):

- BHXH	: 11.800.000 x 15%	= 1.770.000
- BHYT	: 11.800.000 x 2%	= 236.000
- KPCĐ	: 11.800.000 x 2%	= <u>236.000</u>
	Cộng	2.242.000

Trong đó :

+ SPA: 6.000.000 x 19%	= 1.140.000
+ SP B 5.800.000 x 19%	= <u>1.102.000</u>

Cộng 2.242.000

Kế toán ghi:

Nợ TK 622	2.242.000
(Chi tiết SPA	1.140.000
Chi tiết SPB	1.102.000)
Có TK 338	2.242.000

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

- Chi phí nhân công trực tiếp sản phẩm A:

+ Tiền lương trực tiếp	6.000.000 đ
+ Trích tiền lương nghỉ phép	180.000 đ
+ Trích các khoản theo lương	<u>1.140.000 đ</u>
Cộng:	7.320.000 đ

- Chi phí nhân công trực tiếp sản phẩm B.

+ Tiền lương trực tiếp	3.800.000 đ
+ Trích tiền lương nghỉ phép	174.000 đ
+ Trích các khoản theo lương	<u>1.102.000 đ</u>
Cộng:	5.076.000 đ

Nợ TK 154	12.396.000 đ
Chi tiết SPA	7.320.000 đ
Chi tiết SPB	5.076.000 đ
Có TK 622	12.396.000 đ

3.5.3- Kế toán chi phí sản xuất chung.

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

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

Nếu có nhiều loại sản phẩm, công việc hoặc lao vụ, chi phí sản xuất chung của từng bộ phận, đơn vị được phân bổ cho các đối tượng liên quan theo tiêu chuẩn phân bổ nhất định. Cơ thể phân bổ theo tổng số chi phí sản xuất phát sinh, cũng có thể phân bổ theo từng bộ phận chi phí sản xuất chung đã tập hợp được trên các tài khoản cấp 2 của tài khoản 627 - Chi phí sản xuất chung.

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

- Chi phí nhân công trực tiếp.
- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

- Tổng chi phí sản xuất cơ bản (bao gồm chi phí nhân công trực tiếp và chi phí nguyên vật liệu trực tiếp).

- Dự toán (hoặc định mức, chi phí sản xuất chung).....

Trong một hệ thống tính giá thành linh hoạt hơn, chi phí sản xuất chung có thể được tính cho các đối tượng liên quan theo định mức, hay dự toán. Phần chênh lệch giữa mức thực tế và dự toán được xử lý cuối kỳ kế toán theo một phương pháp nhất định. (Vấn đề này sẽ được đề cập ở mục 3.7).

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

- Chi phí nhân viên, cán bộ quản lý (gồm cả tiền lương và các khoản trích theo lương) (TK 6271):	3.570.000 đ
- Chi phí vật liệu quản lý (TK 6272)	1.000.000 đ
- Chi phí công cụ, dụng cụ quản lý (TK 6273)	500.000 đ
- Chi phí khấu hao TSCĐ (TK 6274)	10.000.000 đ
- Chi phí điện, nước và dịch vụ mua ngoài (TK6277)	1.930.000 đ
- Chi phí khác bằng tiền	<u>1.594.000 đ</u>
	Cộng: 18.594.000 đ

Nếu phân bổ chi phí sản xuất chung cho sản phẩm A và B theo chi phí nhân công trực tiếp (xem mục 3.5.2) thì có kết quả sau:

$$\frac{\text{Hệ số phân bổ chi phí sản xuất chung}}{\text{Chi phí nhân công trực tiếp}} = \frac{18.594.000 \text{ đ}}{12.396.000 \text{ đ}} = 1,5$$

+ Mức phân bổ chi phí sản xuất chung:

- Cho sản phẩm A	7.320.000 đ x 1,5	= 10.980.000 đ
- Cho sản phẩm B	5.076.000 đ x 1,5	= 7.614.000 đ

Kế toán ghi :

Nợ TK 154	18.594.000
Chi tiết SPA	10.980.000
Chi tiết SPB	7.614.000
Có TK 627	18.594.000

3.5.4- Kế toán tập hợp và phân bổ chi phí của các bộ phận sản xuất phụ trợ.

Ngoài việc tiêu dùng các yếu tố sản xuất (lao động, đối tượng lao động, tư liệu lao động) được chuẩn bị, mua sắm từ bên ngoài, các bộ phận sản xuất chính của doanh nghiệp còn có thể sử dụng sản phẩm, công việc hoặc lao vụ của các bộ phận sản xuất phụ trợ cung cấp. Đồng thời, giữa các bộ phận sản xuất phụ trợ cũng có thể có quan hệ cung cấp, sử dụng sản phẩm, lao vụ lẫn nhau. Vì vậy, trước khi tính giá thành thực tế sản phẩm, lao vụ sản xuất phụ trợ để phân bổ cho các bộ

phần sản xuất chính, cần phải có phương pháp tính toán, phân bổ hợp lý phân chi phí giữa các bộ phận sản xuất phụ trợ.

Trong thực tế, có thể lựa chọn một trong các phương pháp sau:

3.5.4.1- Phương pháp đại số:

Bằng cách lập và giải phương trình đại số, trong đó ẩn số là giá thành thực tế đơn vị sản phẩm, lao vụ của từng phân xưởng, bộ phận sản xuất phụ trợ, sẽ tính được giá thành thực tế của từng bộ phận một cách chính xác về phương diện toán học.

Ví dụ : Một doanh nghiệp công nghiệp có 2 phân xưởng sản xuất phụ trợ là phân xưởng sửa chữa và phân xưởng vận tải. Chi phí sản xuất trong tháng tập hợp theo từng phân xưởng như sau (đơn vị : 1.000đ).

Khoản mục chi phí	PX sửa chữa	PX vận tải
1. Chi phí vật liệu trực tiếp	8.000	40.000
2. Chi phí nhân công trực tiếp	10.000	15.000
3. Chi phí sản xuất chung	2.000	8.600
Cộng	20.000	63.600

- Chi phí sản xuất dở dang của phân xưởng sửa chữa là:

+ Đầu kỳ : 5.400

+ Cuối kỳ : 2.000

- Kết quả sản xuất trong tháng:

+ Phân xưởng sửa chữa hoàn thành 5.000 giờ công sửa chữa, trong đó phục vụ cho PX vận tải 3.500 giờ, cho sửa chữa TSCĐ ở PX sản xuất chính số 01 là 1.500 giờ.

+ PX vận tải hoàn thành 4.000 tấn/km, trong đó phục vụ cho PX sửa chữa là 400 tấn/km, cho tiêu thụ sản phẩm là 3.000 tấn/km và cho bên ngoài là 600 tấn/km.

Giá thành thực tế đơn vị sản phẩm, lao vụ từng phân xưởng theo phương pháp đại số được xác định như sau:

Gọi X là giá thành thực tế 1 giờ công sửa chữa.

Gọi Y là giá thành thực tế 1 tấn/km vận chuyển.

Ta có hệ 2 phương trình:

$$5.000 X = 5.400 + 20.000 - 2.000 + 400Y$$

$$4.000 Y = 63.600 + 3.500 X$$

$$\rightarrow 46.500 X = 297.600 \rightarrow X = \frac{297.600}{46.500} = 6,4$$

Thay X = 6,4 vào ta tính được Y = 21,5.

Như vậy, giá thành thực tế 1 giờ công sửa chữa là 6.400 đồng và giá thành thực tế 1 tấn/km vận chuyển là 21.500 đồng.

Từ kết quả nói trên, chi phí của từng bộ phận sản xuất phụ trợ được tính toán phân bổ như sau:

* PX sửa chữa:

- Phân bổ cho PX vận tải : 3.500 giờ công x 6.400 = 22.400.000 đ

- Phân bổ cho chi phí sản xuất chung của phân xưởng sản xuất chính số 01 : 1.500 giờ công x 6.400 = 9.600.000 đ.

* PX vận tải:

- Phân bổ cho PX sửa chữa : 400 t/km x 21.500 đ = 8.600.000 đ.

- Phân bổ cho tiêu thụ (chi phí bán hàng) là :

3.000 t/km x 21.500 đ = 64.500.000 đ.

- Phân bổ cho bên ngoài (giá vốn hàng án)

600 tấn/km x 21.500 đ = 12.900.000 đ.

Phương pháp đại số đảm bảo tính chính xác, song tính toán phức tạp, đặc biệt khi có nhiều bộ phận sản xuất phụ trợ, do đó ít được áp dụng trong thực tiễn.

3.5.4.2- Phương pháp phân bổ theo đơn giá chi phí ban đầu.

Theo phương pháp này, căn cứ vào số chi phí ban đầu (không bao gồm chi phí nhận của đơn vị khác và chưa tính trừ phần chi phí phân bổ cho bộ phận khác) và khối lượng sản phẩm (lao vụ) hoàn thành của từng phân xưởng, bộ phận sản xuất phụ trợ để tính đơn giá chi phí ban đầu của một đơn vị sản phẩm (lao vụ), sản xuất phụ trợ. Sau đó dùng đơn giá chi phí ban đầu để phân bổ nội bộ trong các bộ phận sản xuất phụ, làm cơ sở tính giá thành thực tế để phân bổ sản phẩm (lao vụ) sản xuất phụ trợ cho các bộ phận khác trong doanh nghiệp.

Công thức tính toán như sau: (3.13)

$$\text{Đơn giá chi phí ban đầu} = \frac{\text{Tổng chi phí ban đầu}}{\text{Khối lượng sản phẩm (lao vụ) hoàn thành}} \quad (3.14)$$

$$\begin{aligned} \text{Tổng giá thành thực tế (từng bộ phận sản xuất phụ trợ)} &= \text{Chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ} + \text{Chi phí ban đầu} + \text{Chi phí nhận của bộ phận SX phụ khác theo đơn giá ban đầu} - \text{Chi phí cung cấp cho bộ phận SX phụ khác theo đơn giá ban đầu} - \text{Chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ} \end{aligned}$$

(3.15)

- Giá thành thực tế đơn vị sản phẩm (lao vụ) sản xuất phụ trợ	Tổng giá thành thực tế	
	Khối lượng sản phẩm (lao vụ) hoàn thành	Khối lượng sản phẩm (lao vụ) cung cấp cho bộ phận SX phụ trợ khác

Ví dụ : Cũng theo số liệu của ví dụ ở mục 3.5.4.1 (phương pháp đại số), kết quả tính toán như sau:

$$\text{- Đơn giá chi phí ban đầu 1 giờ công sửa chữa} = \frac{20.000}{5.000} = 4$$

$$\text{- Đơn giá chi phí ban đầu 1 tấn/km vận chuyển} = \frac{63.600}{4.000} = 15,9$$

$$\text{- Tổng giá thành thực tế lao vụ sửa chữa} = 5.400 + 20.000 + (400 \times 15,9) - (3.500 \times 4) - 2.000 = 15.760$$

$$\text{- Giá thành thực tế 1 giờ công sửa chữa} = \frac{15.760}{5.000 - 3.500} = \frac{15.760}{1.500} = 10,5$$

$$\text{- Tổng giá thành lao vụ vận chuyển} = 63.600 + (3.500 \times 4) - (400 \times 15,9) = 69.000$$

$$\text{- Giá thành đơn vị 1 tấn/km} = \frac{69.000}{4.000 - 400} = 19,16$$

Sau khi tính được giá thành thực tế 1 giờ công sửa chữa và 1 tấn/km sẽ dùng đơn giá này để phân bổ cho các đối tượng khác có sử dụng sản phẩm, lao vụ sản xuất phụ cung cấp.

Phương pháp phân bổ lao vụ giữa các bộ phận sản xuất phụ trợ theo chi phí sản xuất ban đầu có đơn giản hơn so với phương pháp đại số, nhưng kết quả cũng kém chính xác hơn.

3.5.4.3- Phương pháp phân bổ theo giá thành đơn vị kế hoạch.

Về thực chất, cách tính toán theo phương pháp này cũng tương tự phương pháp phân bổ theo đơn giá chi phí ban đầu, tuy nhiên kế toán sử dụng giá thành đơn vị kế hoạch của sản phẩm, lao vụ sản xuất phụ làm căn cứ phân bổ khối lượng sử dụng lẫn nhau giữa các bộ phận sản xuất phụ.

Ví dụ : Cũng lấy số liệu ở ví dụ trên và giả thiết giá thành đơn vị kế hoạch 1 giờ công sửa chữa là 4,5 và giá thành kế hoạch 1 tấn/km vận chuyển là 16, ta có kết quả tính toán sau:

$$\begin{aligned} \text{- Tổng giá thành thực tế} &= 5.400 + 20.000 + (400 \times 16) - (3.500 \times 4,5) - 2.000 \\ \text{lao vụ sửa chữa} &= 14.050. \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{- Giá thành thực tế 1 giờ công} &= \frac{14.050}{1.500} = 9,36 \\ \text{sửa chữa} & \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{- Tổng giá thành thực tế} &= 63.600 - 6.400 + 15.750 = 72.950 \\ \text{lao vụ vận chuyển} & \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{- Giá thành đơn vị 1 tấn/km} &= \frac{72.950}{3.600} = 20,26 \end{aligned}$$

Phương pháp phân bổ theo giá thành kế hoạch đơn giản nhất trong 3 phương pháp nhưng mức độ chính xác của giá thành thực tế phụ thuộc vào sự hợp lý của chỉ tiêu giá thành kế hoạch.

3.6- PHƯƠNG PHÁP ĐÁNH GIÁ SẢN PHẨM DỒ DANG.

3.6.1- Đánh giá SPLD cuối kỳ theo chi phí nguyên vật liệu chính trực tiếp hoặc chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

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

$$\text{SPLD cuối kỳ} = \frac{\text{Chi phí đầu kỳ} + \text{Chi phí trong kỳ}}{\text{Sản phẩm hoàn thành} + \text{Sản phẩm làm dở}} \times \text{Sản phẩm làm dở}$$

Thí dụ : Một doanh nghiệp sản xuất SP A, có các tài liệu sau (đơn vị tính 1000đ).

SPLD đầu kỳ tính theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp : 10.000

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

- CPSX trong kỳ tập hợp cho toàn doanh nghiệp gồm:

+ Nguyên vật liệu trực tiếp : 190.000

Trong đó nguyên vật liệu chính : 172.000

+ Nhân công trực tiếp : 14.400

+ Chi phí sản xuất chung : 10.800

- Kết quả sản xuất: Hoàn thành 150.000 SP A, còn lại 50.000 SPLD.

Như vậy nếu tính cho SPLD cuối kỳ theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp ta được:

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

Còn nếu chỉ tính theo chi phí nguyên vật liệu chính trực tiếp thì:

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

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

3.6.2- Đánh giá SPLD cuối kỳ theo mức độ hoàn thành tương đương.

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

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

Việc tính toán chi phí cho SPLD cuối kỳ theo từng khoản mục như sau: (3.17)

$$+ \text{ Khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp} = \frac{\text{Chi phí đầu kỳ} + \text{Chi phí trong kỳ}}{\text{SP hoàn thành} + \text{SP làm dở}} \times \text{SP làm dở} \quad (3.18)$$

$$+ \text{ Khoản mục chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung} = \frac{\text{Chi phí đầu kỳ} + \text{Chi phí trong kỳ}}{\text{SP hoàn thành} + \text{SP qui đổi}} \times \text{SP qui đổi}$$

Trong đó SP qui đổi = SPLD x mức độ hoàn thành. (3.19)

Thí dụ : Một doanh nghiệp sản xuất SP A, có các tài liệu sau (đơn vị tính 1.000đ).

- SPLD đầu kỳ gồm:

Nguyên vật liệu trực tiếp : 15.000

Nhân công trực tiếp : 4.050

Chi phí sản xuất chung : 2.000

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

Nguyên vật liệu trực tiếp : 135.000

Nhân công trực tiếp : 20.250

Chi phí sản xuất chung : 11.500

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

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

$$\begin{aligned}
 &+ \text{Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp} = \frac{15.000 + 135.000}{120 + 30} \times 30 = 30.000 \\
 &+ \text{Chi phí nhân công trực tiếp} = \frac{4.050 + 20.250}{120 + (30 \times 50\%)} \times 15 = 2.700 \\
 &+ \text{Chi phí sản xuất chung} = \frac{2.000 + 11.500}{135} \times 15 = 1.500 \\
 &\hspace{15em} \text{Cộng : } 34.200
 \end{aligned}$$

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

3.6.3- Đánh giá SPLD cuối kỳ theo chi phí định mức.

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

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

Thí dụ : Một doanh nghiệp sản xuất SP A phải qua 2 giai đoạn chế biến liên tục, có các tài liệu sau (đơn vị tính 1.000 đ):

Chi phí sản xuất định mức cho mỗi đơn vị SP ở từng giai đoạn là: (Bảng 3.6)

Bảng 3.6

Khoản mục chi phí	Giai đoạn 1	Giai đoạn 2
Chi phí NVL trực tiếp (hoặc NTP)	1.200	1.500
Chi phí NC trực tiếp	200	200
CPSX chung	100	100
Cộng	1.500	1.800

Kết quả sản xuất:

- Giai đoạn 1 hoàn thành 6 NTP chuyển sang giai đoạn 2 để tiếp tục chế biến, còn lại 10 SPLD với mức độ hoàn thành 40%.

- Giai đoạn 2 hoàn thành 50 SP A, còn lại 10 SPLD với mức độ hoàn thành 60%.

Nếu chỉ tính cho SPLD cuối kỳ phần chi phí nguyên vật liệu trực tiếp thì, SPLD cuối kỳ từng giai đoạn như sau:

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

- Giai đoạn 2:

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

Nguyên vật liệu trực tiếp	: 10×1.200	= 12.000
Nhân công trực tiếp	: 10×200	= 2.000
CPSX chung	: 10×100	= 1.000
Cộng		= 15.000

Còn nếu tính theo cả 3 khoản mục chi phí thì chi phí tính cho SPLD cuối kỳ của từng giai đoạn sẽ là:

- Giai đoạn 1 : Z nguyên vật liệu trực tiếp	: 10×1.200	= 12.000
Nhân công trực tiếp	: 4×200	= 800
CPSX chung	: 4×100	= 400
Cộng		= 13.200

- Giai đoạn 2 :

Nguyên vật liệu trực tiếp	: 10×1.200	= 12.000
Nhân công trực tiếp	: $10 \times 200 + 6 \times 200$	= 3.200
CPSX chung	: $10 \times 100 + 6 \times 100$	= 1.600
Cộng		= 16.800

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

3.7- TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM, LAO VỤ, DỊCH VỤ.

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

3.7.1- Phương pháp tính giá thành sản phẩm trong trường hợp xác định chi phí theo toàn bộ qui trình công nghệ sản xuất sản phẩm.

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

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

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

Thí dụ: Một doanh nghiệp sản xuất SP A với qui trình công nghệ giản đơn khép kín, chu kỳ sản xuất ngắn, sản xuất khối lớn, xen kẽ liên tục. Trong tháng 9/N có các tài liệu sau (đơn vị tính 1000đ).

- SPLD đầu tháng 9:

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp : 10.000

Chi phí nhân công trực tiếp : 5.000

Chi phí sản xuất chung : 6.000

- CPSX trong tháng 9 của cả qui trình công nghệ:

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp : 190.000

Chi phí nhân công trực tiếp : 83.000

Chi phí sản xuất chung : 90.800

- Kết quả sản xuất: Cuối tháng hoàn thành nhập kho 800 SP A, còn lại 200 SPLD với mức độ hoàn thành 40%.

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

1. Đánh giá SPLD cuối tháng 9.

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp :

$$\frac{10.000 + 190.000}{800 + 200} \times 200 = 40.000$$

Chi phí nhân công trực tiếp :

$$\frac{5.000 + 83.000}{800 + (200 \times 40\%)} \times 80 = 8.000$$

Chi phí sản xuất chung:

$$\frac{6.000 + 90.800}{800 + 80} \times 80 = 8.800$$

Cộng : 56.800

2. Lập bảng tính giá thành SP A. (Bảng 3.7)

Bảng 3.7 - BẢNG TÍNH GIÁ THÀNH SP A

Tháng 9/97 SL : 800

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

Như vậy giá thành thực tế một đơn vị SP A tháng 9/97 là 410 theo khoản mục tương ứng. Tất nhiên từng khoản mục chi phí này có thể được chi tiết hơn nữa thí dụ như chi phí sản xuất chung có thể tách thành định phí, biến phí chi phí sản xuất chung về định giá bán sản phẩm và xác định kết quả tiêu thụ cho phù hợp với yêu cầu quản lý, chiến lược định giá, tiêu thụ của doanh nghiệp.

3.7.1.2- Trường hợp trong cùng một qui trình công nghệ, ngoài sản phẩm chính còn thu được sản phẩm phụ.

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

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

$$(3.20)$$

$$\text{Tổng giá thành sản phẩm chính} = \text{Chi phí SPLD đầu kỳ} + \text{Tổng CPSX trong kỳ} - \text{Chi phí SPLD cuối kỳ} - \text{Chi phí cần loại trừ}$$

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

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

Thí dụ: Một nhà máy sản xuất đường, trong tháng 9/97 có các tài liệu sau (đơn vị tính 1000đ).

- SPLD đầu tháng tính theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp : 30.000

- CPSX trong tháng của toàn bộ qui trình công nghệ, gồm:

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp : 558.000

Chi phí nhân công trực tiếp : 14.000

Chi phí sản xuất chung : 28.000

Cộng : 600.000

- SPLD cuối tháng đã xác định được là : 40.500

- Kết quả sản xuất: Nhập kho 140 tấn đường thành phẩm, thu được 2 tấn rỉ đường, giá kế hoạch 1 tấn rỉ là 750.

Để đơn giản chi phí tính cho 2 tấn rỉ đường là 1.500 ta trừ luôn vào khoản chi phí nguyên vật liệu trực tiếp. Ta có kết quả tính giá thành như sau: (Bảng 3.8)

Bảng 3.8 - BẢNG TÍNH GIÁ THÀNH ĐƯỜNG

Tháng 9 /97

SL : 140 tấn

Khoản mục	SPLD đầu kỳ	CPSX trong kỳ	SPLD cuối kỳ	Chi phí SP phụ	Tổng giá thành	Giá thành đơn vị
CP NVL trực tiếp	30.000	558.000	40.500	1.500	556.000	3.900
CP NC trực tiếp	-	14.000	-	-	14.000	100
CPSX chung	-	28.000	-	-	28.000	200
Cộng	30.000	600.000	40.500	1.500	598.000	4.200

Phần chi phí cho SP phụ: 1.500 cũng có thể tách riêng theo từng khoản mục, sẽ có số liệu chính xác hơn nhưng vì chi chiếm một tỷ lệ rất nhỏ do vậy sẽ không hiệu quả nếu tính toán quá chi tiết cụ thể.

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

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

Trình tự tính giá thành như sau:

- Căn cứ vào đặc điểm kinh tế kỹ thuật của các loại sản phẩm để xác định hệ số giá thành cho từng loại sản phẩm.

- Qui đổi sản lượng thực tế từng loại sản phẩm theo hệ số giá thành để làm tiêu chuẩn phân bổ:

$$\text{Tổng sản lượng qui đổi} = \sum_{i=1}^n \text{sản lượng thực tế SP}_i \times \text{Hệ số SP}_i \quad (3.21)$$

- Tính hệ số phân bổ chi phí (giá thành) từng loại sản phẩm. (3.22)

$$\text{Hệ số phân bổ SP}_i = \frac{\text{Sản lượng qui đổi của SP}_i}{\text{Tổng sản lượng qui đổi}}$$

- Tính giá thành thực tế từng loại sản phẩm: (3.23)

$$\text{Tổng giá thành SP}_i = \left(\begin{array}{l} \text{SPLD} \\ \text{đầu kỳ} \end{array} + \begin{array}{l} \text{CPSX} \\ \text{Trong kỳ} \end{array} - \begin{array}{l} \text{SPLD} \\ \text{cuối kỳ} \end{array} \right) \times \text{Hệ số phân bổ SP}_i$$

Thí dụ : Một doanh nghiệp sản xuất trong cùng qui trình công nghệ đồng thời thu được 2 loại sản phẩm khác nhau : SP A và SP B, trong tháng 9/97 có các tài liệu sau (đơn vị tính 1000đ)

- Hệ số giá thành qui định cho: SP A là 1,0.

SP B là 1,2.

- Chi phí về SPLD đầu kỳ là 75.000, trong đó:

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp : 50.000

Chi phí nhân công trực tiếp : 10.000

Chi phí sản xuất chung : 15.000

- Chi phí sản xuất tập hợp cho cả qui trình công nghệ là 589.000, trong đó : Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp : 450.000

Chi phí nhân công trực tiếp : 59.000

Chi phí sản xuất chung : 80.000

- Chi phí về SPLD cuối kỳ đánh giá được là 31.000, trong đó :

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp : 20.000

Chi phí nhân công trực tiếp : 6.000

Chi phí sản xuất chung : 5.000

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

Ta tính giá thành từng loại SP theo trình tự sau:

Tính tổng sản lượng qui đổi làm tiêu chuẩn phân bổ:

$$\text{SP A : } 120 \times 1 = 120$$

$$\text{SP B : } 150 \times 1,2 = 180$$

$$\text{Cộng} = 300$$

Hệ số phân bổ từng loại SP:

$$SP A: \frac{120}{300} = 0,4$$

$$SP B: \frac{180}{300} = 0,6$$

Tính giá thành SP A (Bảng 3.9)

Bảng 3.9 - BẢNG TÍNH GIÁ THÀNH SP A

Tháng 9/97

SL : 120

Khoản mục	SPLD đầu kỳ	CPSX trong kỳ	CPLD cuối kỳ	Tổng giá thành	SP A		
					Hệ số	ΣZ	J
CPNVL trực tiếp	50.000	450.000	20.000	480.000		192.000	1.600
CP NC trực tiếp	10.000	59.000	6.000	63.000	0,4	25.200	210
CPXS chung	15.000	80.000	5.000	90.000		36.000	300
Cộng	75.000	589.000	31.000	633.000		253.200	2.110

Bảng 3.10 - BẢNG TÍNH GIÁ THÀNH SP B

Tháng 9/97

SL : 150

Khoản mục	SPLD đầu kỳ	CPSX trong kỳ	CPLD cuối kỳ	Tổng giá thành	SP B		
					Hệ số	ΣZ	J
CPNVL trực tiếp	50.000	450.000	20.000	480.000		288.000	1.920
CP NC trực tiếp	10.000	59.000	6.000	63.000	0,6	37.800	252
CPXS chung	15.000	80.000	5.000	90.000		54.000	360
Cộng	75.000	589.000	31.000	633.000		379.800	2.532

Giá thành đơn vị SP A là 2.110 và SP B là 2.532 chỉ là một sự ngẫu nhiên mà thôi.

Với cách tính toán giá thành sản phẩm từng loại như trên người ta gọi là phương pháp tính giá thành theo hệ số.

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

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

- Chọn tiêu chuẩn phân bổ để tính tỷ lệ phân bổ giá thành thực tế cho từng qui cách, chủng loại trong nhóm sản phẩm. Tiêu chuẩn phân bổ có thể là giá thành kế hoạch, giá thành định mức (tính riêng theo từng khoản mục). (3.24)

$$\text{Tiêu chuẩn phân bổ} = \sum_{i=1}^n \frac{\text{Sản lượng thực tế}}{\text{qui cách, chủng loại } i} \times \text{Tiêu chuẩn phân bổ } i$$

- Tính tỷ lệ giá thành theo từng khoản mục. (3.25)

$$\text{Tỷ lệ giá thành theo khoản mục} = \frac{\text{SPLD đầu kỳ} + \text{CPSX trong kỳ} - \text{SPLD cuối kỳ}}{\text{Tổng tiêu chuẩn phân bổ}}$$

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

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

Thí dụ : Một doanh nghiệp sản xuất sản phẩm A với 2 qui cách khác nhau là A1, A2, trong tháng 9/97 có các tài liệu sau (đơn vị tính : 1.000đ).

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

Khoản mục	A1	A2
Chi phí NVL trực tiếp	500	800
Chi phí NC trực tiếp	100	150
Chi phí sản xuất chung	100	150
Cộng	700	1.100

- SPLD đầu tháng 9/97 gồm :

Chi phí NVL trực tiếp : 30.000

Chi phí NC trực tiếp : 5.000

Chi phí sản xuất chung : 4.500

- Chi phí sản xuất trong tháng 9/97 tập hợp cho cả qui trình công nghệ:

Chi phí NVL trực tiếp : 204.000

Chi phí NC trực tiếp : 39.000

Chi phí sản xuất chung : 29.250

- Chi phí về SPLD cuối tháng 9/97 đã đánh giá được như sau:

Chi phí NVL trực tiếp : 17.000

Chi phí NC trực tiếp : 8.250

Chi phí sản xuất chung : 2.250

- Kết quả sản xuất trong tháng 9/97:

Hoàn thành nhập kho 100 SP A1 và 150 SP A2.

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

* Tính tổng tiêu chuẩn phân bổ giá thành:

Khoản mục	SP A1	SP A2	Cộng
NVL trực tiếp	50.000	120.000	170.000
NC trực tiếp	10.000	22.500	32.500
CPSX chung	10.000	22.500	32.500

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

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:	$\frac{30.000 + 240.000 - 17.000}{170.000} = 1,3$
Chi phí nhân công trực tiếp:	$\frac{5.000 + 39.000 - 8.250}{32.500} = 1,1$
Chi phí sản xuất chung:	$\frac{4.500 + 29.250 - 2.250}{32.500} = 1,0$

Bảng 3.11 - BẢNG TÍNH GIÁ THÀNH SP A1, SP A2

Tháng 9/97

Khoản mục	Tỷ lệ tính giá thành	SP A1 (SL: 100)			SP A2 (SL: 150)		
		Tiêu chuẩn phân bổ	Tổng giá thành	Giá thành đơn vị	Tiêu chuẩn phân bổ	Tổng giá thành	Giá thành đơn vị
CPNVL trực tiếp	1,3	50.000	65.000	650	120.000	156.000	1.040
CP NC trực tiếp	1,1	10.000	11.000	110	22.500	24.750	165
CPSX chung	1,0	10.000	10.000	110	22.500	22.500	150
Cộng	-	-	86.000	870	-	203.200	1.355

3.7.2- Phương pháp tính giá thành sản phẩm trong trường hợp chi phí sản xuất tập hợp theo phân xưởng, tổ đội sản xuất hay giai đoạn công nghệ.

Đối với các doanh nghiệp có qui trình công nghệ sản xuất sản phẩm phức tạp kiểu liên tục, hay song song mà sản phẩm hoàn thành phải qua nhiều phân xưởng (giai đoạn công nghệ) chế biến liên tục hoặc song song nhau thì chi phí sản xuất phát sinh cần phải tập hợp riêng theo từng địa điểm phát sinh chi phí: từng phân xưởng, tổ đội sản xuất hay giai đoạn qui trình công nghệ, còn đối tượng tính giá thành lại là sản phẩm hoàn thành ở bước công nghệ cuối cùng hoặc là các bộ phận chi tiết sản phẩm của từng phân xưởng giai đoạn công nghệ (nếu có nhu cầu theo dõi về giá trị và tiêu thụ, bán ra ngoài). Sau đây chúng ta sẽ đề cập đến phương pháp tính giá thành trong từng trường hợp cụ thể.

3.7.2.1- Phương pháp tính giá thành đối với doanh nghiệp có qui trình công nghệ sản xuất sản phẩm phức tạp kiểu liên tục.

Với loại hình doanh nghiệp này, sản phẩm hoàn thành phải trải qua nhiều giai đoạn công nghệ chế biến liên tục, kiểu nước chảy. Sản phẩm hoàn thành (nửa thành phẩm) của giai đoạn trước là đối tượng tiếp tục chế biến của giai đoạn sau và cho tới giai đoạn cuối cùng của qui trình công nghệ mới thu được sản phẩm hoàn thành - thành phẩm. Và thường ứng với từng giai đoạn công nghệ nhất định là một phân xưởng (tổ đội) sản xuất do vậy người ta phải xác định chi phí sản xuất của từng phân xưởng sản xuất, để có số liệu tính giá thành sản phẩm.

Mặt khác do đối tượng tính giá thành có thể là nửa thành phẩm của từng giai đoạn công nghệ và thành phẩm hoàn thành ở bước cuối cùng của qui trình công nghệ hoặc chỉ là thành phẩm cho nên có 2 cách tính khác nhau phù hợp với đối tượng tính giá thành đã xác định.

3.7.2.1.1- Trường hợp đối tượng tính giá thành là nửa thành phẩm ở từng giai đoạn và thành phẩm ở bước công nghệ cuối cùng.

Trong trường hợp này trước hết ta phải căn cứ vào chi phí sản xuất tập hợp được của từng phân xưởng (giai đoạn công nghệ) để tính ra giá thành nửa thành phẩm giai đoạn đó, sau đó căn cứ vào chi phí của giai đoạn tiếp theo bao gồm 2 bộ phận:

- Phần chi phí về nửa thành phẩm giai đoạn trước chuyển sang.
- Phần chi phí bỏ thêm ở giai đoạn đó.

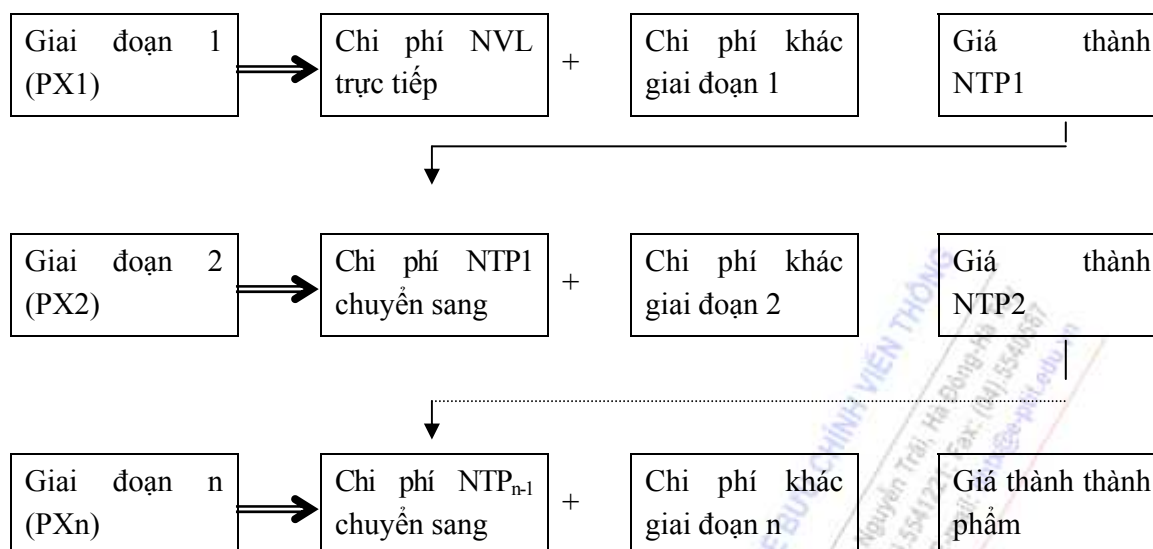
Để tính giá thành của NTP giai đoạn sau, cứ như vậy cho tới bước cuối cùng ta sẽ tính được giá thành thành phẩm. Với cách tính toán như trên người ta gọi là phương pháp phân bước có tính giá thành nửa thành phẩm theo cách kết chuyển tuần tự chi phí.

Việc kết chuyển tuần tự chi phí NTP giai đoạn trước sang giai đoạn sau có thể tách riêng theo từng khoản mục chi phí, cũng có thể theo con số tổng cộng do vậy người ta gọi tương ứng là kết chuyển tuần tự từng khoản mục và kết chuyển tuần tự tổng hợp.

Nếu kết chuyển tuần tự từng khoản mục thì ta sẽ tính được giá thành của NTP bước sau và bước cuối cùng (thành phẩm) theo khoản mục giá thành qui định ngay. Còn nếu kết chuyển tuần tự tổng hợp thì giá thành NTP từ giai đoạn 2 trở đi lại gồm chi phí về NTP bước trước theo con số tổng cộng cùng các khoản mục chi phí khác bỏ thêm của giai đoạn sau, do vậy giá thành thành phẩm không thể có ngay theo khoản mục qui định được, muốn có phải tính hoàn nguyên ngược trở lại theo khoản mục ban đầu mà việc tính toán đó lại rất phức tạp, nên trong thực tế ít sử dụng cách kết chuyển tuần tự tổng hợp.

Có thể khái quát trình tự tính giá thành theo phương pháp phân bước có tính giá thành NTP bằng cách kết chuyển tuần tự chi phí như sau:

Giả sử sản phẩm sản xuất phải trải qua n giai đoạn công nghệ tương ứng với n phân xưởng sản xuất. (Sơ đồ 3.2)



Sơ đồ 3.2

Việc tính giá thành được minh họa bằng thí dụ sau:

Một XNCN sản xuất SP A phải qua 2 giai đoạn chế biến liên tục, trong tháng 9/97 có các tài liệu sau (đơn vị tính 1000đ).

- Chi phí về SPLD đầu kỳ:

Giai đoạn 1 : Chi phí NVL trực tiếp : 15.000

Nhân công trực tiếp : 8.000

Chi phí SX chung : 6.800

Giai đoạn 2 : Không có SPLD đầu kỳ.

- Chi phí sản xuất trong tháng của từng giai đoạn tập hợp như sau: (Bảng 3.12)

Khoản mục	Giai đoạn 1	Giai đoạn 2
Chi phí NVL trực tiếp	185.000	-
Chi phí NC trực tiếp	24.400	37.800
Chi phí SX chung	47.200	39.760

Bảng 3.12

- Kết quả sản xuất:

Giai đoạn 1 hoàn thành 150 NTP còn lại 50 SPLD với mức độ hoàn thành 60%.

Giai đoạn 2 nhận 150 NTP1 để tiếp tục chế biến, cuối tháng hoàn thành nhập kho 130 TP A, còn lại 20 SPLD với mức độ hoàn thành 50%/

Giá thành sản phẩm A tính như sau:

* Đánh giá SPLD cuối tháng giai đoạn 1:

$$\text{Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: } \frac{15.000 + 185.000}{150 + 50} \times 50 = 50.000$$

$$\text{Chi phí nhân công trực tiếp: } \frac{8.000 + 24.400}{150 + (50 \times 60\%)} \times 30 = 5.400$$

$$\text{Chi phí sản xuất chung: } \frac{6.800 + 47.200}{150 + (50 \times 60\%)} \times 30 = 9.000$$

Cộng : 64.400

Lập bảng tính giá thành NTP1 (Bảng 3.13)

Bảng 3.13 - BẢNG TÍNH GIÁ THÀNH NTP1

Tháng 9/97

SL : 150

Khoản mục	SPLD đầu kỳ	CPSX trong kỳ	CPLD cuối kỳ	Tổng giá thành	Giá thành đơn vị
CPNVL trực tiếp	15.000	185.000	50.000	150.000	1000
CP NC trực tiếp	8.000	24.400	5.400	27.000	180
CPXS chung	6.800	47.200	9.000	45.000	300
Cộng	29.800	256.600	64.400	222.000	14.80

* Đánh giá SPLD cuối kỳ giai đoạn 2:

Thực chất chi phí của giai đoạn 2 (giai đoạn sau nói chung) luôn bao gồm phần chi phí giai đoạn trước: Giai đoạn 1 và phần chi phí của giai đoạn này: Giai đoạn 2 bổ thêm để tiếp tục chế biến. Do vậy chi phí tính cho SPLD cuối kỳ các giai đoạn sau cũng cần được tách riêng thành 2 bộ phận:

- Phần chi phí NTP của giai đoạn trước tính cho SPLD cuối kỳ giai đoạn này.
- Phần chi phí của giai đoạn này tính cho SPLD cuối kỳ giai đoạn này theo mức độ hoàn thành.

$$\text{Chi phí NVL trực tiếp: } 20 \times 1000 = 20.000$$

$$\text{Chi phí NC trực tiếp : } 20 \times 180 + \frac{37.800}{130 + (20 \times 50\%)} \times 10 = 6.300$$

$$\text{Chi phí SX chung : } \underbrace{20 \times 300} + \frac{39.760}{130 + (20 \times 50\%)} \times 10 = 8.840$$

Chi phí NTP Chi phí giai
giai đoạn trước đoạn sau

Cộng : 35.140

Bảng 3.14 - BẢNG TÍNH GIÁ THÀNH SP A

Tháng 9/97

SL : 130

Khoản mục	CPSX			SPLD cuối kỳ			Tổng giá thành	Giá thành đơn vị
	GD1	GD2	Cộng	GD1	GD2	Cộng		
CP NVL trực tiếp	150.000	-	150.000	20.000	-	20.000	130.000	1000
CP NC trực tiếp	27.000	37.800	64.800	3.600	2.700	6.300	58.500	450
CPSX chung	45.000	39.760	84.760	6.000	2.840	8.840	75.920	584
Cộng	222.000	77.560	299.560	29.600	5.540	35.140	264.420	2.034

Trường hợp các giai đoạn sau có SPLD đầu kỳ ta sẽ bổ sung các cột liên quan đến SPLD và tùy thuộc vào việc giai đoạn sau nhận chi phí về NTP giai đoạn trước là bao nhiêu mà ta căn cứ vào số lượng và giá thành đơn vị NTP bước trước đã tính được để xác định. Vì không ít trường hợp NTP của giai đoạn trước hoàn thành sẽ nhập kho sau mới chuyển dần sang giai đoạn sau tiếp tục chế biến, hoặc một phần bán ra ngoài.

Với việc tính giá thành của NTP từng giai đoạn sẽ giúp cho các nhà quản trị doanh nghiệp biết được sự biến động của NTP giữa các giai đoạn không chỉ về hiện vật mà cả giá trị, hơn nữa sẽ thuận tiện cho việc xác định kết quả tiêu thụ (trường hợp có bán NTP ra ngoài) hoặc để quyết việc sản xuất hay mua ngoài NTP và để hạch toán kinh tế nội bộ, xác định kết quả hoạt động SXKD của từng bộ phận, phân xưởng sản xuất... Đó là những vấn đề luôn được các nhà quản lý doanh nghiệp quan tâm.

3.7.2.1.2- Trường hợp đối tượng tính giá thành chỉ là thành phẩm hoàn thành ở bước công nghệ cuối cùng.

Để tính được giá thành trước hết căn cứ vào số chi phí sản xuất đã tập hợp được của từng phân xưởng, giai đoạn công nghệ để tính phần chi phí của phân xưởng, giai đoạn công nghệ đó trong thành phẩm hoàn thành theo công thức sau: (3.26)

$$\text{CPSX gđ}_i \text{ trong TP} = \frac{\text{SPLD đầu kỳ} + \text{CPSX trong kỳ} - \text{SPLD đầu kỳ}}{\text{Sản phẩm hoàn thành gđ}_i + \text{SPLD gđ}_i} \times \text{Thành phẩm}$$

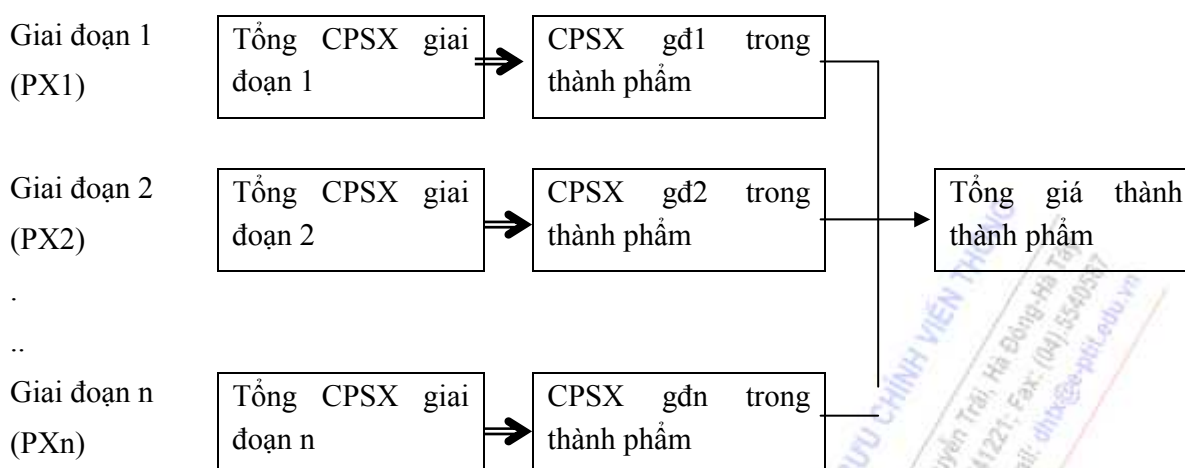
Tùy thuộc vào phương pháp đánh giá SPLD cuối kỳ mà có cần thiết phải qui đổi SPLD của từng giai đoạn theo mức độ hoàn thành hay không.

Và điều cần lưu ý là xem xét tới mối quan hệ tỷ lệ giữa NTP bước trước với bước sau và bước công nghệ cuối cùng.

Sau đó tổng cộng chi phí của từng giai đoạn trong thành phẩm ra sẽ được giá thành của thành phẩm: (3.27)

$$\text{Tổng giá thành thành phẩm} = \frac{\text{CPSX gđ1 trong thành phẩm}}{\text{thành phẩm}} + \frac{\text{CPSX gđ2 trong thành phẩm}}{\text{thành phẩm}} + \dots + \frac{\text{CPSX gđn trong thành phẩm}}{\text{thành phẩm}}$$

Với nội dung, trình tự tính giá thành trên, có thể khái quát như sau: (Sơ đồ 3.3)



Sơ đồ 3.3

Cùng với các số liệu đã cho ở mục 3.7.2.1.1 ta sẽ tính giá thành TP A như sau:

- Xác định CPSX giai đoạn 1 trong thành phẩm.

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:	$\frac{15.000 + 185.000}{150 + 50} \times 130 = 50.000$
Chi phí nhân công trực tiếp:	$\frac{8.000 + 24.400}{150 + (50 \times 60\%)} \times 130 = 23.400$
Chi phí sản xuất chung:	$\frac{6.800 + 47.200}{180} \times 130 = 39.000$
	Cộng : 192.400

- Xác định CPSX giai đoạn 2 trong thành phẩm.

Chi phí nhân công trực tiếp:	$\frac{37.800}{130 + (20 \times 50\%)} \times 130 = 35.100$
Chi phí sản xuất chung:	$\frac{39.760}{130 + 10} \times 130 = 36.920$
	Cộng : 62.020

Bảng 3.15 - BẢNG TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM A

Tháng 9/97

SL : 130

Khoản mục	CPSX gđi trong TP		Tổng giá thành	Giá thành đơn vị
	gđ1	gđ2		
CP NVL trực tiếp	130.000	-	130.000	1000
CP NC trực tiếp	23.400	35.100	58.500	450
CP sản xuất chung	39.000	36.920	75.920	584
Cộng	192.400	62.020	264.420	2.034

Việc tính toán như trên có phần đơn giản hơn so với trường hợp có tính giá thành nửa thành phẩm. Tuy nhiên lại không theo dõi được sự biến động của NTP từng giai đoạn về giá trị, không xác định được hiệu quả SXKD của từng phân xưởng, bộ phận sản xuất, không cung cấp thông tin cần thiết cho chủ doanh nghiệp quyết định các phương án SXKD phù hợp với điều kiện, tình hình cụ thể một cách nhanh nhạy.

3.7.2.2- Phương pháp tính giá thành đối với doanh nghiệp có qui trình công nghệ sản xuất sản phẩm phức tạp kiểu song song.

Với qui trình công nghệ này thì sản phẩm được sản xuất chế tạo ở nhiều phân xưởng, bộ phận sản xuất hay giai đoạn qui trình công nghệ khác nhau nhưng độc lập, song song với nhau. Sản phẩm bao gồm nhiều chi tiết, bộ phận. Các bộ phận, chi tiết được gia công chế biến riêng rẽ ở từng phân xưởng, theo công nghệ riêng. Do vậy để tính được giá thành sản phẩm trước hết phải căn cứ vào chi phí sản xuất tập hợp riêng cho từng phân xưởng, giai đoạn công nghệ, sau đó tính ra giá thành các bộ phận chi tiết của sản phẩm ở các phân xưởng khác nhau. Cuối cùng căn cứ vào số sản phẩm đã hoàn thành, lắp ráp ở khâu cuối cùng để tổng cộng chi phí của các bộ phận, chi tiết cấu thành nên thành phẩm ta sẽ tính được giá thành sản phẩm.

Thí dụ : Một doanh nghiệp SX SP A ở các PX như sau:

PX1: Chế tạo bộ phận sản phẩm 1

PX2: Chế tạo bộ phận sản phẩm 2

PX3: Chế tạo bộ phận sản phẩm 3

PX4: Lắp ráp các bộ phận thành phẩm.

Để đơn giản chỉ minh họa các số liệu liên quan đến chi phí cấu thành trong từng bộ phận sản phẩm ở từng PX. Còn việc tính giá thành từng bộ phận chi tiết cũng được áp dụng các phương pháp phù hợp.

Bảng 3.16 - Bảng tính giá thành đơn vị SP A

Khoản mục	PX1 bộ phần sản phẩm 1	PX2 bộ phần sản phẩm 2	PX3 bộ phần sản phẩm 3	PX4 chi phí lắp ráp	Cộng
CP NVL trực tiếp	30	15	25	-	70
CP NC trực tiếp	8	6	10	10	34
CP SX chung	6	6	5	12	29
Cộng	44	27	40	22	133

Để tính giá thành của từng chi tiết, bộ phận sản phẩm ta cũng căn cứ vào số chi phí sản xuất đã tập hợp được cho từng phân xưởng, kết quả sản xuất của phân xưởng và tài liệu về chi phí tính cho SPLD đầu kỳ, cuối kỳ (phần này không minh họa).

3.7.3- Phương pháp tính giá thành sản phẩm trong trường hợp chi phí tập hợp theo từng sản phẩm, công việc hay đơn đặt hàng.

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

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

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

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

Thí dụ : Một doanh nghiệp có 2 PX sản xuất, tiến hành sản xuất 2 đơn đặt hàng: Đơn đặt hàng A và Đơn đặt hàng B bắt đầu từ 1/97 và Đơn đặt hàng C bắt đầu từ tháng 2/97.

Có các tài liệu: Chi phí sản xuất trong tháng 1/97 tập hợp theo từng phân xưởng và đơn đặt hàng như sau:

Bảng 3.17 - CHI PHÍ SẢN XUẤT THÁNG 1/97 Đơn vị tính : 1.000đ

Chi phí PX	621 CPNVL trực tiếp	622 CPNC trực tiếp	627 CPSX chung
<u>1541: PX1</u>	<u>500.000</u>	<u>100.000</u>	<u>130.000</u>
ĐDH A	150.000	40.000	
ĐDH B	350.000	60.000	
<u>1542: PX2</u>	<u>800.000</u>	<u>150.000</u>	<u>225.000</u>
ĐDH A	300.000	50.000	
ĐDH B	500.000	100.000	

Bảng 3.18 - CHI PHÍ SẢN XUẤT TRONG THÁNG 2/97

Đơn vị tính : 1000 đ

Chi phí PX	621 CPNVL trực tiếp	622 CPn NC trực tiếp	627 CPSX chung
<u>1541: PX1</u>	<u>800.000</u>	<u>100.000</u>	<u>150.000</u>
ĐDH B	350.000	45.000	
ĐDH C	450.000	55.000	
<u>1542: PX2</u>	<u>700.000</u>	<u>125.000</u>	<u>200.000</u>
ĐDH B	300.000	55.000	
ĐDH C	400.000	70.000	

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

Tháng 2 đã hoàn thành 10 SP của ĐDH B, giao cho khách hàng, ĐDH C vẫn chưa hoàn thành.

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

Bảng 3.19 - SỔ TÍNH GIÁ THÀNH ĐDH A

Ngày sản xuất : 1/97, hoàn thành 28/1/97

Đơn vị tính : 1.000 đ

Tháng	Chi phí PX	NVL trực tiếp	NC trực tiếp	CPSX chung	Cộng
1	1541: PX1	150.000	40.000	52.000	242.000
	1542: PX2	300.000	50.000	75.000	245.000
	Tổng giá thành	450.000	90.000	127.000	667.000
	Giá thành đơn vị	90.000	18.000	25.400	133.400

Bảng 3.20 - SỔ TÍNH GIÁ THÀNH ĐDH B

Ngày sản xuất : 1/97, hoàn thành 25/2/97

Tháng	Chi phí PX	NVL trực tiếp	NC trực tiếp	CPSX chung	Cộng
1	1541: PX1	350.000	60.000	78.000	488.000
	1542: PX2	500.000	100.000	150.000	750.000
	Cộng tháng 1	850.000	160.000	228.000	1.238.000
2	1541: PX1	350.000	45.000	67.500	462.500
	1542: PX2	300.000	55.000	88.000	443.000
	Cộng tháng 2	650.000	100.000	155.500	905.500
	Tổng giá thành	1.500.000	260.000	383.500	2.143.500
	Giá thành đơn vị	150.000	26.000	38.350	214.350

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

Tháng 1: PX1 tổng chi phí sản xuất chung là 130.000 tính cho

$$\text{ĐDH A là : } \frac{130.000}{40.000 + 60.000} \times 40.000 = 52.000$$

$$\text{ĐDH B là : } \frac{130.000}{100.000} \times 60.000 = 78.000$$

PX2 tổng chi phí sản xuất chung là 225.000 phân bổ cho:

$$\text{ĐDH A là : } \frac{225.000}{50.000 + 100.000} \times 50.000 = 75.000$$

$$\text{ĐDH B là : } \frac{225.000}{150.000} \times 100.000 = 150.000$$

Tương tự như vậy ta tính được số chi phí sản xuất chung của tháng 2 thuộc từng PX cho từng đơn đặt hàng là:

PX1 : ĐDH B là 67.500

ĐDH C là 82.500

PX2 : ĐDH B là 88.000

ĐDH C là 112.000

Tuy ĐDH C chưa hoàn thành nhưng khi bắt đầu sản xuất ta vẫn phải mở sổ tính giá thành:

Bảng 3.21 - SỐ TÍNH GIÁ THÀNH ĐDH C

Ngày bắt đầu sản xuất : 2/97, hoàn thành.....

Đơn vị tính : 1.000 đ

Tháng	Chi phí PX	NVL trực tiếp	NC trực tiếp	CPSX chung	Cộng
1	1541: PX1	450.000	55.000	82.500	587.500
	1542: PX2	400.000	70.000	112.000	582.000
	Cộng	850.000	125.000	194.500	1.169.500
3

Trên đây là trình bày toàn bộ phương pháp tập hợp chi phí sản xuất theo những phạm vi, giới hạn:

- Theo toàn bộ qui trình công nghệ sản xuất sản phẩm (toàn doanh nghiệp).
- Theo từng phân xưởng, tổ đội sản xuất hay giai đoạn công nghệ.
- Theo từng sản phẩm, công việc, đơn đặt hàng.

Đồng thời giới thiệu các phương pháp đánh giá SPLD cuối kỳ thường được áp dụng trong các doanh nghiệp.

Giá thành sản xuất sản phẩm tính được tùy từng trường hợp sẽ được ghi sổ kế toán:

- Nợ TK 155 Nếu nhập kho thành phẩm.
- Nợ TK 632 Nếu xuất bán ngay.
- Nợ TK 157 Nếu xuất gửi bán tại các đại lý, ký gửi.

...

Có TK 154 (631).

CHƯƠNG IV

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ DOANH THU VÀ KẾT QUẢ KINH DOANH

4.1- ĐỊNH GIÁ BÁN SẢN PHẨM TRONG DOANH NGHIỆP.

4.1.1- Lý thuyết kinh tế của quá trình định giá sản phẩm.

Trong điều kiện nền kinh tế thị trường những quyết định của quá trình định giá sản phẩm là những quyết định quan trọng mà các nhà quản trị doanh nghiệp luôn phải xem xét và cố gắng thực hiện sao cho phù hợp với những qui luật khách quan vốn có của nền kinh tế đó là qui luật cung - cầu; qui luật cạnh tranh; qui luật giá trị... Chính vì sự nhận thức không đầy đủ những qui luật vốn có của nền kinh tế thị trường mà một số không ít các nhà quản trị doanh nghiệp cho rằng việc định giá bán của sản phẩm (vật tư, hàng hoá tiêu thụ) là không cần thiết vì theo họ quan niệm đó là do thị trường tự điều tiết bởi cung - cầu do sự thoả thuận giữa người mua - người bán. Nếu chỉ đơn thuần suy nghĩ theo quan điểm đó thì doanh nghiệp khó có thể tồn tại được chứ chưa nói đến khả năng phát triển để không cần quan tâm tới việc xác định giá bán sản phẩm vì sản phẩm các doanh nghiệp đó sản xuất ra để cạnh tranh trên thị trường với giá đã được xác định sẵn. Họ chỉ quan tâm tới khối lượng sản phẩm cần sản xuất đảm bảo đúng chất lượng mà thôi. Tuy vậy, ngay cả trong trường hợp này mà doanh nghiệp không có chính sách, quyết định phù hợp cho việc định giá sản phẩm thì khó có thể đạt được mục đích cuối cùng là lợi nhuận tối đa.

Trong chương 3 chúng ta đã thấy rõ tác dụng to lớn của việc kế toán quản trị chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm trong việc định giá bán sản phẩm bởi vì giá bán mà doanh nghiệp mong muốn ở đây phải là giá đủ để bù đắp trang trải các chi phí và có lãi. Do đó cần phải nghiên cứu, xem xét kỹ các chi phí được tính toán xác định như thế nào trong quá trình định giá sản phẩm cho phù hợp với yêu cầu quản trị doanh nghiệp.

Giá bán sản phẩm là nhân tố có ảnh hưởng lớn, trực tiếp đến doanh thu, lợi nhuận của doanh nghiệp. Chủ doanh nghiệp biết rằng, giá bán sản phẩm cho lợi nhuận tối đa khi mà số chênh lệch dương giữa tổng doanh thu và tổng chi phí là lớn nhất.

Về phần mình tổng doanh thu lớn nhất khi khối lượng tiêu thụ lớn nhất và giá bán đơn vị là cao nhất. Còn tổng chi phí ảnh hưởng bởi khối lượng sản phẩm tiêu thụ và chi phí tính cho một đơn vị sản phẩm tiêu thụ.

Những hiểu biết về các vấn đề nêu trên chính là sự hiểu biết về kinh tế vĩ mô để vận dụng vào quá trình định giá sản phẩm, đó chính là lý thuyết kinh tế của quá trình định giá sản phẩm.

Trong quá trình vận dụng lý thuyết kinh tế của quá trình định giá bán sản phẩm để tăng tổng doanh thu, các chủ doanh nghiệp cần thấy được các vấn đề quan trọng sau đây:

1. Giá bán của sản phẩm chịu tác động bởi những nhân tố khác nhau nên không thể là một giá "ổn định tuyệt đối" với một khối lượng sản phẩm tiêu thụ quá lớn.

2. Doanh nghiệp có thể tăng tổng doanh thu, khi có chính sách giảm giá với một khối lượng sản phẩm tiêu thụ lớn hơn. Song, tốc độ tăng cũng sẽ tới một mức độ nhất định rồi sẽ giảm, khi mà giá bán sản phẩm giảm dần.

3. Khối lượng sản phẩm tiêu thụ tăng sẽ làm cho tổng chi phí tăng lên, nhưng không phải hoàn toàn theo mức độ tỷ lệ thuận như nhau.

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

Tuy nhiên, lợi nhuận dự kiến cao nhất cũng chỉ dựa trên khối lượng sản phẩm tiêu thụ và giá bán hợp lý theo dự kiến. Chính vì vậy việc xây dựng kế hoạch doanh thu, lợi nhuận làm mục tiêu phấn đấu cho kỳ hoạt động tiếp theo là cần thiết (vấn đề này sẽ đề cập ở phần sau). Song, trên thực tế, có không ít vấn đề mà nội dung dự kiến lại khác với thực tế hoạt động của doanh nghiệp, vì vậy các nhà quản trị doanh nghiệp cần phải nhận thức được các vấn đề sau:

1/ Số liệu, thông tin về tổng chi phí, doanh thu của các loại sản phẩm hay riêng từng loại chỉ là số kế hoạch mà trong quá trình sản xuất, tiêu thụ sản phẩm sẽ chịu những tác động nhất định làm thay đổi số liệu dự kiến.

2/ Những vấn đề về việc vận dụng lý thuyết kinh tế vào quá trình định giá sản phẩm nêu trên mới dừng lại ở việc xác định giá bán sản phẩm trong mối quan hệ với khối lượng sản phẩm tiêu thụ và trong điều kiện thị trường cạnh tranh hoàn hảo giữa các doanh nghiệp. Mà trên thực tế, thì giá bán còn chịu ảnh hưởng của nhiều nhân tố khác không kém phần quan trọng nữa như: Mức thu nhập, sở thích, thị hiếu của người tiêu dùng, mức đáp ứng nhu cầu tiêu dùng của sản phẩm, chính sách thuế của Nhà nước...

Các chủ doanh nghiệp đều có những nhận thức, hiểu biết lý thuyết về quá trình định giá bán sản phẩm dựa vào lý thuyết kinh tế vì mô đề định giá bán sản phẩm theo những phương pháp thông thường nhằm mục đích trang trải bù đắp chi phí liên quan đến khối lượng sản phẩm tiêu thụ và đạt được mức độ lợi nhuận mong muốn.

4.1.2- Phương pháp định giá bán sản phẩm thông thường.

Quan điểm đạt được lợi nhuận mong muốn là quan điểm chung của nhiều chủ doanh nghiệp trong việc ra quyết định giá bán sản phẩm theo phương pháp định giá sản phẩm thông thường. Nội dung chủ yếu của phương pháp này là việc xác định giá bán sản phẩm trên cơ sở các bộ phận chi phí sau:

1. Chi phí gốc (chi phí cơ sở).
2. Phần chi phí cộng thêm vào chi phí gốc.

Chi phí gốc là cơ sở để xác định giá bán sản phẩm. Chi phí gốc có thể được xác định là:

- Chi phí để sản xuất, chế tạo sản phẩm (bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung).

- Toàn bộ biến phí về sản xuất, tiêu thụ và biến phí quản lý.

Còn phần chi phí cộng thêm vào chi phí cơ sở để xác định giá bán đó là một tỷ lệ để đảm bảo cho doanh nghiệp có thể bù đắp tất cả chi phí và thoả mãn mức hoàn vốn mong muốn. Mức hoàn vốn mong muốn được tính như sau: (4.1)

$$\text{Mức hoàn vốn mong muốn} = \text{Tỷ lệ hoàn vốn mong muốn} \times \text{Vốn hoạt động bình quân}$$

Như vậy, chi phí cơ sở để định giá bán sản phẩm thông thường có thể bao gồm các khoản chi phí khác nhau do vậy có 2 phương pháp định giá bán sản phẩm thông thường:

- Định giá bán sản phẩm dựa vào giá thành sản xuất sản phẩm.
- Định giá bán sản phẩm dựa vào biến phí trong giá thành toàn bộ.

4.1.2.1- Định giá bán sản phẩm dựa vào giá thành sản xuất sản phẩm.

Giá thành sản xuất sản phẩm là toàn bộ các chi phí liên quan đến việc sản xuất, chế tạo sản phẩm hoặc thực hiện lao vụ dịch vụ đã hoàn thành, bao gồm:

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

Căn cứ vào tài liệu do bộ phận kế toán chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm cũng như kết quả đánh giá sản phẩm làm dở cuối kỳ ta sẽ tính được giá thành sản xuất sản phẩm riêng theo từng khoản mục trên. Giá thành sản xuất được sử dụng làm chi phí gốc của sản phẩm. Căn cứ vào chính sách định giá sản phẩm của doanh nghiệp mà xác định tỷ lệ phần trăm chi phí cộng thêm vào chi phí gốc để xác định giá bán sản phẩm, sao cho bù đắp được phần chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp tính cho sản phẩm hàng hoá tiêu thụ và đạt được mức lãi mong muốn.

Việc định giá bán sản phẩm dựa vào giá thành sản xuất được minh hoạ bằng thí dụ sau:

Tại một doanh nghiệp sản xuất và tiêu thụ sản phẩm A, trong năm 1999 có các tài liệu sau (đơn vị tính 1000đ).

I- Tài liệu kế hoạch:

1. Số vốn đầu tư vào hoạt động sản xuất kinh doanh là 800.000.
2. Dự kiến mỗi năm sản xuất, tiêu thụ : 780 sản phẩm A.
3. Dự toán chi phí sản xuất và tiêu thụ: 408.000, trong đó:
 - Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp : 150.000
 - Chi phí nhân công trực tiếp : 75.000
 - Chi phí sản xuất chung : 80.000
 - Chi phí bán hàng : 20.000
 - Chi phí QLDN : 83.000
4. Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư mong muốn là 10%.

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

1. Tổng giá thành sản xuất của 800 sản phẩm A gồm các khoản mục như sau:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp : 160.000
- Chi phí nhân công trực tiếp : 80.000
- Chi phí sản xuất chung : 88.000

Trong đó :

- + Biến phí sản xuất chung là : 22.000
- + Định phí sản xuất chung là : 66.000

2. Tổng chi phí bán hàng là : 24.000

Trong đó :

- Biến phí bán hàng là : 16.000
- Định phí bán hàng là : 8.000

3. Tổng chi phí QLDN : 96.000

Trong đó :

- Biến phí QLDN : 28.800
- Định phí QLDN : 67.200

Việc định giá bán sản phẩm sẽ tiến hành theo trình tự sau:

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

$$\begin{aligned} \text{Tỷ lệ cộng thêm} &= \frac{(10\% \times 800.000) + (20.000 + 83.000)}{150.000 + 75.000 + 80.000} \\ &= \frac{183.000}{305.000} = 60\% \end{aligned}$$

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

Bảng 4.1

Số lượng : 800

Khoản mục	Tổng giá thành	Giá thành đơn vị
Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	160.000	200
Chi phí nhân công trực tiếp	80.000	100
Chi phí sản xuất chung	88.000	110
Trong đó : Biến phí	22.000	27,5
Định phí	66.000	82,5
Cộng	328.000	410

(3) Xác định phần chi phí cộng thêm:

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

Và tính cho mỗi đơn vị sản phẩm là 246.

(4) Định giá bán sản phẩm:

Tổng giá bán là 328.000 + 196.000 = 524.800.

Giá bán đơn vị là : 410 + 246 = 656.

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

Tổng doanh thu	: 524.800
Giá vốn hàng bán	: 328.000
Chi phí bán hàng	: 24.000
Chi phí QLDN	: 96.000
Kết quả tiêu thụ là lãi	: 76.800

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

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

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

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

4.1.2.2- Định giá bán sản phẩm dựa vào biến phí trong giá thành toàn bộ của sản phẩm tiêu thụ.

Trong các chương trước chúng ta đã đề cập đến cách phân loại chi phí thành chi phí cố định (định phí) và chi phí thay đổi (biến phí) để phục vụ cho yêu cầu quản trị doanh nghiệp. Các chi phí liên quan đến việc sản xuất, tiêu thụ sản phẩm đều có thể phân chia thành định phí và biến phí.

Định giá sản phẩm dựa vào chi phí thay đổi trong giá thành toàn bộ sản phẩm tiêu thụ là căn cứ vào các chi phí thay đổi để tính chi phí gốc, bao gồm:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.
- Chi phí nhân công trực tiếp.
- Biến phí chi phí sản xuất chung.
- Biến phí chi phí bán hàng.
- Biến phí chi phí QLDN.

Cũng tương tự như phương pháp định giá sản phẩm dựa vào giá thành sản xuất ta phải xác định phần chi phí cộng thêm theo một tỷ lệ hợp lý so với chi phí gốc, để có thể bù đắp đủ các định phí về chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng và chi phí QLDN, đồng thời có lãi.

Cùng với ví dụ đã nêu ở mục 4.1.2.1 nhưng tỷ lệ phân chi phí cộng thêm là 90% ta sẽ định giá bán sản phẩm như sau:

(1) Xác định biến phí (chi phí thay đổi) trong giá thành toàn bộ của sản phẩm tiêu thụ.

Bảng 4.2

Số lượng : 800

Biến phí	Toàn bộ sản phẩm	Đơn vị sản phẩm
Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	160.000	200,0
Chi phí nhân công trực tiếp	80.000	100,0
Biến phí chi phí sản xuất chung	22.000	27,5
Biến phí chi phí bán hàng	16.000	20,0
Biến phí chi phí QLDN	28.800	36,0
Cộng	306.800	383,5

(2) Tính phần chi phí cộng thêm cho toàn bộ sản phẩm là:

$$90\% \times 306.800 = 276.120$$

Và tương ứng cho mỗi đơn vị sản phẩm là 345,15.

Giá bán của toàn bộ sản phẩm tiêu thụ là :

$$306.800 + 276.120 = 582.920.$$

Tương ứng cho một đơn vị sản phẩm là :

$$383,5 + 345,15 = 728,65.$$

Với cách định giá bán sản phẩm theo biến phí trong giá thành toàn bộ sản phẩm tiêu thụ, thì kết quả tiêu thụ là :

Tổng doanh thu : 582.920

Trừ giá thành toàn bộ :

Trong đó phần biến phí : 306.800

Định phí chi phí sản xuất chung: 66.000

Định phí chi phí bán hàng : 8.000

Định phí chi phí QLDN : 67.200

Kết quả tiêu thụ là lãi : 134.920

Như vậy, toàn bộ chi phí cộng thêm theo phương pháp này ta tính được là 276.120 đã đủ bù đắp phần định phí chi phí sản xuất chung, định phí chi phí bán hàng, định phí QLDN và đảm bảo số lãi là 134.920.

Qua kết quả định giá sản phẩm thông thường theo 2 cách nêu trên ta thấy kết quả tiêu thụ sản phẩm có sự chênh lệch khá lớn, bởi giới hạn, phạm vi chi phí tính vào chi phí gốc làm cơ sở cho việc định giá và tỷ lệ phần trăm phần chi phí cộng thêm, cũng như tính sát thực của việc lập kế hoạch dự toán chi phí...

4.1.3- Định giá bán sản phẩm hàng hoá theo chi phí nguyên vật liệu và chi phí nhân công.

Phương pháp này áp dụng thích hợp với các doanh nghiệp dịch vụ để xác định giá bán dịch vụ (dịch vụ sửa chữa, tư vấn pháp lý...).

Giá bán dịch vụ gồm 2 bộ phận:

- Định giá chi phí nguyên vật liệu.
- Định giá chi phí nhân công.

Nội dung, trình tự tính toán từng khoản như sau:

* Định giá chi phí nguyên vật liệu trong giá bán.

Để xác định mức giá nguyên vật liệu trong giá bán người ta căn cứ vào 3 yếu tố sau:

- Giá nguyên vật liệu ghi trên hoá đơn.
- Phụ phí nguyên vật liệu tính thêm vào giá nguyên vật liệu trên hoá đơn.

Phần phụ phí nguyên vật liệu được tính bằng cách lấy giá ghi trên hoá đơn nhân với tỷ lệ hợp lý, đó là một tỷ lệ đảm bảo có đủ chi phí bù đắp các khoản chi phí về giấy tờ, văn phòng phẩm, chi phí phục vụ, chi phí lưu kho, lưu bãi... và mức lợi nhuận tính cho chi phí nguyên vật liệu đó.

$$\text{Tỷ lệ thu phí nguyên vật liệu} = \text{Tỷ lệ bù đắp chi phí khác} + \text{Tỷ lệ lợi nhuận tính cho nguyên vật liệu}$$

Vậy, giá trị nguyên vật liệu tính trong giá bán là: (4.2)

$$\text{Giá nguyên vật liệu theo hoá đơn} + \left(\text{Giá nguyên vật liệu theo hoá đơn} \times \text{Tỷ lệ phụ phí nguyên vật liệu} \right)$$

* Định giá chi phí nhân công trong giá bán.

Về nguyên tắc chi phí nhân công trong giá bán cũng được xác định tương tự như đối với nguyên vật liệu, bao gồm:

Chi phí nhân công trực tiếp.

Phần phụ phí bù đắp chi phí khác.

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

Phần chi phí nhân công trong số sản phẩm dịch vụ bán được căn cứ vào số giờ công tính bình quân cho một đơn vị sản phẩm dịch vụ và đơn giá chi phí nhân công trong giá bán.

$$\text{* Tính giá bán sản phẩm dịch vụ.} \quad (4.4)$$

$$\begin{array}{l} \text{Giá bán sản phẩm dịch vụ} \\ \text{=} \\ \text{Giá chi phí nguyên vật liệu} \\ \text{+} \\ \text{Giá chi phí nhân công} \end{array}$$

Ví dụ : Một công ty sửa chữa ô tô tiến hành sửa chữa đơn đặt hàng A với các tài liệu sau: (đơn vị tính 1.000đ).

Tổng số chi phí tiền công trực tiếp đã tập hợp được là: 16.000

Chi phí tiền công của các bộ phận khác : 8.000

Tổng số giờ công của CNSX trực tiếp : 2.000

Lợi nhuận mong muốn về chi phí nhân công (cho 1 giờ công) là 3.

Số giờ công hoàn thành công việc sửa chữa đơn đặt hàng A là 50 giờ.

Giá nguyên vật liệu ghi trên hoá đơn tính cho đơn đặt hàng là : 6.000

Tỷ lệ phụ phí nguyên vật liệu bù đắp chi phí khác là 30%.

Tỷ lệ lợi nhuận mong muốn về chi phí nguyên vật liệu là 15%.

Với các tài liệu trên ta xác định giá bán đối với công việc sửa chữa đơn đặt hàng A như sau:

Định giá chi phí nguyên vật liệu:

Giá hoá đơn : 6.000

Phụ phí bù đắp chi phí khác : 1.800 (6.000 x 30%).

Lợi nhuận mong muốn : 900 (6.000 x 15%).

Cộng : 8.700

Định giá chi phí nhân công:

Chi phí một giờ công : $\frac{16.000}{2.000} = 8$

Phụ phí bù đắp chi phí khác : $\frac{8.000}{2.000} = 4$

Lợi nhuận mong muốn : 3

Cộng 15

Đơn đặt hàng sửa chữa hết 50 giờ vậy chi phí nhân công trong giá bán là : 50 x 15 = 750.

Giá bán của đơn đặt hàng A sẽ là : 8.700 + 750 = 9.450.

Cách xác định giá bán này phù hợp với các doanh nghiệp sản xuất, kinh doanh dịch vụ theo đơn đặt hàng, khối lượng sản phẩm ít, mặt hàng sản phẩm nhiều.

4.1.4- Xác định giá bán sản phẩm mới.

Sản phẩm mới hiểu theo nghĩa rộng bao gồm những sản phẩm chưa có trên thị trường hoặc những sản phẩm tương tự như sản phẩm đã có (đối với các doanh nghiệp sản xuất chế tạo lần đầu) nhưng khác về mẫu mã, thay đổi về chất lượng...

Đối với những sản phẩm mới chưa hề xuất hiện trên thị trường thì việc định giá bán chúng đối với các doanh nghiệp là việc làm khó khăn, có tính chất thách thức và không chắc chắn, vì không thể có được những thông tin chắc chắn tin cậy về khả năng tiêu dùng, về thị hiếu hay về khả năng thay thế cho những sản phẩm cũ. Mục đích của các doanh nghiệp khi chế tạo, sản xuất sản phẩm mới là để chiếm lĩnh thị trường tiêu thụ mới, để có độc quyền trong một thời gian nhất định... để đạt tới mục đích cuối cùng lợi nhuận tối đa. Song, sản xuất ra có bán được hay không, bán với giá nào, khả năng tiêu thụ nhiều hay ít ? ... Có biết bao câu hỏi đặt ra đối với các chủ doanh nghiệp. Nhưng một trong những vấn đề được quan tâm hơn cả là bán với giá nào ? Do vậy việc xác định giá bán đối với sản phẩm mới là công việc có ý nghĩa quan trọng và phức tạp.

Thực tế các doanh nghiệp khi chế thử sản phẩm mới đã đạt được những thành công, kết quả tốt cho thấy việc định giá bán sản phẩm mới thường định trên cơ sở tiếp thị, giới thiệu, quảng cáo sản phẩm mới.

Việc tiếp thị, giới thiệu sản phẩm mới cần được tiến hành ở những nơi đã xác định, lựa chọn, mà có khả năng tiêu thụ được nhiều nhất và ở những vùng khác nhau. Căn cứ vào khối lượng sản phẩm tiêu thụ và giá bán sản phẩm mới ở những vùng, khu vực khác nhau đó mà tiến hành phân tích, đánh giá để đưa ra một mức giá hợp lý nhất cho việc sản xuất tiêu thụ sản phẩm mới trong các kỳ SXKD tiếp theo.

Xét ở góc độ người tiêu dùng thì đối với những người có điều kiện, khả năng họ luôn luôn muốn có những sản phẩm mới, họ cũng muốn thử nghiệm việc tiêu dùng những sản phẩm mới đó với niềm kiêu hãnh và tâm lý của họ là những sản phẩm mới thường được sản xuất, chế tạo với công nghệ chất lượng tốt hơn, có như vậy mới cạnh tranh hoặc thay thế những sản phẩm cũ đã có trên thị trường. Với quan điểm của người sản xuất và người tiêu dùng như vậy nên giá bán sản phẩm mới thời gian đầu thường được định giá bán cao hơn sau một thời gian sẽ giảm dần khi mà thị trường đã dần được mở rộng.

Với cách định giá bán sản phẩm mới cao rồi giảm dần, nếu thực hiện được thì các chủ doanh nghiệp sẽ đạt được lợi nhuận tối đa trong một thời gian ngắn hạn. Cho tới khi giá bán giảm dần thì những khoản lợi nhuận tối đa mà doanh nghiệp đã thu được, cũng đã làm hài lòng họ. Mặt khác, với người tiêu dùng việc giảm dần giá bán sẽ dễ chấp nhận hơn là việc tăng giá bán.

Cách định giá bán cao rồi giảm dần đối với sản phẩm mới có thành công hay không cũng phụ thuộc rất nhiều vào ý kiến của các khách hàng đã tiêu dùng những sản phẩm mới đầu tiên, do vậy việc thăm dò ý kiến, tổ chức quảng cáo thông qua khách hàng, tổ chức các hội nghị khách hàng là việc làm cần thiết, không thể thiếu được.

Tuy nhiên, trong thực tế có nhiều doanh nghiệp khi định giá bán sản phẩm mới lại theo một chiến lược định giá khác tức là giá bán sản phẩm mới lúc đầu xây dựng ở mức độ vừa phải có thể trang trải bù đắp được các chi phí và có lãi nhất định. Sau đó khi mà sản phẩm mới đã trở thành thông dụng, đã chiếm lĩnh được thị trường thì họ sẽ tăng giá dần lên, nhằm thu được lợi nhuận nhiều hơn. Nhưng, vì tâm lý của người tiêu dùng việc tăng giá dần để đạt lợi nhuận cao hơn của những thời gian sau nhiều khi lại khó thực hiện được, vì khi đó sức cạnh tranh có thể bị giảm sút, vì sản phẩm đó thông dụng, nhiều nhà sản xuất khác sẽ lao vào sản xuất, điều này tất sẽ dẫn đến việc sản xuất, tiêu thụ gặp khó khăn.

Như vậy, đối với sản phẩm mới dù định giá bán cao rồi giảm dần, hay thấp rồi cao dần đều nhằm mục đích cuối cùng là lợi nhuận tối đa. Định giá theo phương pháp nào tùy thuộc, chịu ảnh

hưởng của rất nhiều nhân tố khác nhau. Doanh nghiệp cần phải thật năng động trong việc nghiên cứu, tìm kiếm thị trường, biết được khả năng cạnh tranh, chiếm lĩnh thị trường của mình... để có được chiến lược định giá bán sản phẩm mới hợp lý nhất.

4.1.5- Định giá bán sản phẩm trong trường hợp đặc biệt.

Ngoài các trường hợp định giá bán sản phẩm đã trình bày ở trên, doanh nghiệp cần phải có quyết định định giá sản phẩm trong trường hợp đặc biệt, không bình thường sau đây:

1. Thị trường tiêu thụ mới.
2. Khách hàng nước ngoài.
3. Khối lượng đơn đặt hàng nhiều.

Trong trường hợp đặc biệt nêu trên, đòi hỏi các doanh nghiệp phải nghiên cứu, đánh giá đúng được năng lực sản xuất, khả năng cạnh tranh và những khó khăn của mình để có thể giành được những hợp đồng, thị trường tiêu thụ mới với khối lượng lớn. Từ đó mà có chính sách định giá sản phẩm cho hợp lý.

Thường các doanh nghiệp phải xác định được mức giá thấp nhất để có thể bù đắp, trang trải được những biến phí về chi phí sản xuất sản phẩm, biến phí chi phí bán hàng, biến phí chi phí quản lý doanh nghiệp. Nói cách khác, đây chính là giá gốc mà chúng ta đã đề cập ở mục 4.1.2.2 cùng chương.

Sau đó doanh nghiệp phải xác định được phạm vi giá linh hoạt tức là phần tiền cộng thêm vào chi phí gốc (mức giá thấp nhất) để có thể bù đắp được phần định phí chi phí bán hàng, định phí chi phí QLDN và có được lợi nhuận mong muốn.

Với cách định giá bán sản phẩm trong trường hợp đặc biệt nêu trên thì: (4.5)

$$\begin{aligned} \text{Giá bán sản phẩm mong muốn} &= \left(\begin{array}{l} \text{Chi phí NVL trực tiếp} \\ \text{Chi phí nhân công trực tiếp} \\ \text{Biến chi phí sản xuất chung} \\ \text{Biến chi phí bán hàng} \\ \text{Biến chi phí QLDN} \end{array} \right) + \text{Phần tiền cộng thêm} \\ &= \text{Biến phí} + \text{Phần tiền cộng thêm} \end{aligned}$$

Song, đòi hỏi doanh nghiệp cần phải xem xét trong từng trường hợp, điều kiện cụ thể sau đây:

1/ Nếu như khả năng, năng lực sản xuất chưa tận dụng hết, nhưng doanh số hàng bán không thể tăng thêm với giá bán hiện tại thì doanh nghiệp có thể phải chấp nhận sản xuất sản phẩm theo các đơn đặt hàng và bán với giá thấp hơn giá bán mong muốn, nhưng phải cao hơn giá gốc (mức giá thấp nhất) tức là lớn hơn biến phí sản xuất, tiêu thụ sản phẩm.

2/ Nếu doanh nghiệp gặp khó khăn trong việc sản xuất, tiêu thụ sản phẩm, như khối lượng sản phẩm tiêu thụ trên thị trường giảm nhanh, điều kiện kinh doanh khó khăn thì doanh nghiệp nên chấp nhận giảm giá, chứ không nên định chỉ toàn bộ hoạt động SXKD.

3/ Nếu doanh nghiệp phải cạnh tranh để thầu các đơn đặt hàng mới, hoặc để có thị trường tiêu thụ mới thì việc định giá theo "Giá linh hoạt" nêu trên sẽ giúp cho doanh nghiệp đưa ra giá để trúng thầu và nếu được thì doanh nghiệp có khả năng mở rộng phát triển SXKD và tăng thêm lợi nhuận.

Với cách định giá bán sản phẩm theo phương pháp định giá trực tiếp dựa vào biến phí và phần chi phí cộng thêm làm giá bán mong muốn, các nhà hoạch định chính sách giá sẽ có được thông tin cụ thể chi tiết hơn so với việc định giá dựa vào giá thành sản xuất của sản phẩm tiêu thụ, đồng thời những thông tin này lại có sự tương ứng với nội dung của mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng và lợi nhuận. Mặt khác, cách định giá này, cung cấp cho người định giá một phạm vi giá linh hoạt, nếu có thể có được quyết định nhanh trong việc định giá sản phẩm, đặc biệt trong trường hợp cạnh tranh thắng thầu các đơn đặt hàng.

4.2- KẾ TOÁN QUẢN TRỊ DOANH THU.

4.2.1- Các loại doanh thu trong doanh nghiệp.

Doanh thu bán hàng là số tiền về số sản phẩm vật tư, hàng hoá, lao vụ, dịch vụ đã tiêu thụ hoặc thực hiện cho khách hàng theo giá thoả thuận.

Trong điều kiện nền kinh tế thị trường, hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp mang tính tổng hợp. Các doanh nghiệp tiến hành nhiều loại hoạt động SXKD khác nhau, trong mỗi loại hoạt động lại có thể bao gồm nhiều nghiệp vụ kinh doanh, sản xuất chế tạo nhiều loại sản phẩm hoặc cung cấp thực hiện nhiều loại lao vụ dịch vụ khác nhau. Toàn bộ hoạt động SXKD của doanh nghiệp được chia thành:

Hoạt động SXKD thông thường.

Hoạt động tài chính.

Hoạt động bất thường.

Hoạt động SXKD thông thường được hiểu là hoạt động sản xuất tiêu thụ sản phẩm; mua bán vật tư hàng hoá và thực hiện cung cấp lao vụ dịch vụ. Trong từng hoạt động trên lại có thể gồm nhiều nghiệp vụ khác nhau.

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

Hoạt động bất thường là những nghiệp vụ không phát sinh một cách thường xuyên trong doanh nghiệp như các nghiệp vụ bồi thường, tiền phạt vi phạm hợp đồng, trốn lậu thuế, thanh lý, nhượng bán TSCĐ...

Tương ứng vốn từng hoạt động SXKD nêu trên hình thành các loại doanh thu sau:

- Doanh thu bán hàng (thuộc hoạt động SXKD thông thường).
- Doanh thu hoạt động tài chính.
- Doanh thu bất thường.

Căn cứ vào Luật thuế giá trị gia tăng doanh thu của từng hoạt động SXKD được ghi nhận như sau:

Đối với các cơ sở kinh doanh thuộc đối tượng nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ thuế thì:

+ Doanh thu bán hàng là toàn bộ tiền bán hàng, tiền cung ứng dịch vụ (chưa có thuế GTGT) bao gồm cả phụ thu và phí thu thêm ngoài giá bán (nếu có) mà cơ sở kinh doanh được hưởng.

+ Thu nhập hoạt động tài chính, thu nhập bất thường là thu nhập chưa có thuế GTGT.

Đối với các cơ sở kinh doanh thuộc đối tượng nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp trên GTGT và đối với hàng hoá, dịch vụ không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT:

+ Doanh thu bán hàng là toàn bộ số tiền bán hàng, tiền cung ứng dịch vụ, bao gồm cả phụ thu và phí thu thêm ngoài giá bán (nếu có) mà cơ sở kinh doanh được hưởng (tổng giá thanh toán bao gồm cả thuế).

+ Thu nhập hoạt động tài chính, thu nhập bất thường là tổng thu nhập (tổng giá thành toán).

Khi bán hàng, cung cấp thực hiện lao vụ dịch vụ các cơ sở kinh doanh phải thực hiện đầy đủ các chứng từ, hoá đơn quy định của pháp luật làm căn cứ để kế toán thuế GTGT bao gồm:

- Hoá đơn bán hàng.

+ Mẫu 02/GTGT theo Quyết định 885/1998/QĐ-BTC ngày 16/7/1998.

+ Theo Quyết định 1141/TC/QĐ/CĐKT ngày 01/11/1995 và Quyết định 54/TC/TCT ngày 20/2/1991 (trừ HĐ có xê ri 91).

- Hoá đơn giá trị gia tăng.

- Bản kê bán lẻ hàng hoá, dịch vụ và các hoá đơn tự in, chứng từ đặc thù

4.2.2- Tổ chức kế toán quản trị doanh thu.

Các nhà quản trị doanh nghiệp luôn luôn cần thiết thông tin một cách chi tiết cụ thể về chi phí - doanh thu và kết quả của từng loại hoạt động, từng loại sản phẩm, lao vụ dịch vụ để đáp ứng yêu cầu quản lý vĩ mô, để có được những quyết định đúng đắn cho sự phát triển doanh nghiệp không chỉ trong thời gian hiện tại mà cả về tương lai lâu dài. Việc kế toán chi tiết chi phí doanh thu - kết quả sẽ giúp cho các chủ doanh nghiệp quyết định nên mở rộng hay thu hẹp qui mô hoạt động, mở rộng, thu hẹp như thế nào, tới mức độ nào hay đình chỉ, quyết định tiếp tục SXKD hay chuyển hướng hoạt động.

Việc tổ chức kế toán chi tiết doanh thu tiêu thụ phải được tiến hành riêng thành doanh thu tiêu thụ ra bên ngoài và doanh thu tiêu thụ nội bộ và thành các khoản doanh thu tương ứng sau:

- Doanh thu bán hàng.

- Doanh thu bán hàng bị chiết khấu.

- Doanh thu của hàng hoá đã bán, lao vụ đã cung cấp bị trả lại hoặc không được chấp nhận thanh toán.

- Doanh thu bị giảm giá do giảm giá hàng bán.

Ngoài ra doanh thu bán hàng ra bên ngoài và doanh thu bán hàng nội bộ đều phải được tổ chức kế toán chi tiết cho từng loại hình kinh doanh, trong từng loại lại phải tổ chức kế toán chi tiết theo từng loại sản phẩm, hàng hoá dịch vụ... nhằm phục vụ cho việc xác định đầy đủ, chính xác

kết quả kinh doanh theo yêu cầu quản lý tài chính và lập báo cáo kết quả kinh doanh của doanh nghiệp.

Các khoản giảm doanh thu: Doanh thu hàng bán bị trả lại, khoản giảm giá hàng bán phát sinh thực tế trong kỳ (thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu của hàng bán) phải được hạch toán chi tiết riêng trên các tài khoản, sổ kế toán liên quan.

Việc hạch toán doanh thu bán hàng phải tôn trọng nguyên tắc chi phí và doanh thu của hoạt động sản xuất kinh doanh thực tế phát sinh phải phù hợp theo niên độ kế toán. Riêng đối với những sản phẩm, dịch vụ doanh nghiệp đã cung cấp cho khách hàng và được khách hàng trả trước một lần cần hạch toán riêng thành khoản doanh thu nhận trước, sau đó sẽ tính toán kết chuyển số doanh thu tương ứng của từng kỳ vào khoản doanh thu bán hàng.

Tùy thuộc vào phương thức bán hàng mà doanh thu tiêu thụ, còn cần được tổ chức kế toán chi tiết thành:

- Doanh thu bán hàng thu tiền ngay.
- Doanh thu bán hàng người mua chưa trả.
- Doanh thu bán hàng trả góp.
- Doanh thu bán hàng đại lý (ký gửi).
- Doanh thu nhận trước.

Các doanh nghiệp có hoạt động xuất khẩu còn phải mở sổ chi tiết để theo dõi doanh thu hàng xuất khẩu.

Trường hợp hàng bán phải chịu các thuế suất khác nhau, doanh nghiệp còn phải theo dõi chi tiết doanh thu theo từng loại thuế suất.

Căn cứ vào yêu cầu quản trị kinh doanh mà việc kế toán quản trị doanh nghiệp cần được thực hiện trên các TK, sổ kế toán phù hợp với loại hình, đặc điểm hoạt động SXKD của doanh nghiệp.

Đối với số doanh thu bán hàng ra ngoài được phản ánh tổng hợp trên TK 511 "Doanh thu bán hàng". Tài khoản này phản ánh giá trị của sản phẩm hàng hoá, lao vụ dịch vụ mà doanh nghiệp đã bán, đã cung cấp cho khách hàng (doanh thu đã thực hiện hoặc thu tiền ngay, hoặc được người mua chấp nhận thanh toán), cũng như các khoản giảm giá hàng bán, hàng bán bị trả lại và thuế tiêu thụ (thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu) để xác định doanh thu thuần kết chuyển sang Tài khoản 911 "Xác định kết quả kinh doanh" để tính lãi, lỗ về hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

Để theo dõi chi tiết doanh thu của từng loại hoạt động TK 511 được mở thành 4 TK cấp 2:

- TK 5111 : Doanh thu bán hàng hoá.
- TK 5112 : Doanh thu bán thành phẩm.
- TK 5113 : Doanh thu cung cấp dịch vụ.
- TK 5114 : Doanh thu trợ cấp, trợ giá.

Từng TK cấp 2 nêu trên lại được mở chi tiết hơn cho từng loại hàng hoá, sản phẩm, dịch vụ, thí dụ TK 5112 có thể mở thành:

51121 - Doanh thu bán thành phẩm A.

51122 - Doanh thu bán thành phẩm B.

Đối với các doanh nghiệp có thực hiện tiêu thụ nội bộ, thì doanh thu bán hàng nội bộ được phản ánh chung trên TK 512 "Doanh thu bán hàng nội bộ" và cũng mở chi tiết thành các TK cấp 2 tương ứng cho từng loại hoạt động.

5121 : Doanh thu bán hàng hoá trong nội bộ.

5122 : Doanh thu bán sản phẩm trong nội bộ.

5123 : Doanh thu cung cấp dịch vụ trong nội bộ.

Các tài khoản cấp 2 trên cũng được mở chi tiết hơn tùy theo yêu cầu quản trị của mỗi doanh nghiệp.

Trường hợp khách hàng thanh toán tiền hàng trước thời hạn quy định hoặc vì một lý do ưu đãi nào đó mà được doanh nghiệp giảm trừ sẽ được thanh toán riêng thành khoản chiết khấu bán hàng, đồng thời theo dõi khoản chiết khấu này riêng biệt cho từng hoạt động tiêu thụ: hàng hoá, thành phẩm và cung cấp dịch vụ.

Mục đích của việc tiêu thụ, bán hàng là thu được tiền để bù đắp trang trải các chi phí liên quan đến việc sản xuất, chế tạo sản phẩm hay cung cấp thực hiện lao vụ dịch vụ và các chi phí liên quan trong quá trình bán hàng, chi phí QLDN. Do vậy cùng với việc thúc đẩy quá trình tiêu thụ sản phẩm hàng hoá, dịch vụ là quá trình thu hồi kịp thời số tiền mà khách hàng phải trả về những sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ doanh nghiệp đã cung cấp. Việc theo dõi, kiểm tra và đôn đốc khách hàng thanh toán kịp thời có ảnh hưởng lớn đến quá trình thu hồi vốn để tiếp tục sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Do vậy đối với những khách hàng còn nợ doanh nghiệp, cũng cần phải tổ chức kế toán chi tiết riêng theo từng khách hàng trên các tài khoản, sổ kế toán liên quan.

Toàn bộ số tiền còn phải thu của khách hàng cũng như tình hình thanh toán của khách hàng được phản ánh tổng hợp trên TK 131 "Phải thu của khách hàng". Song, các doanh nghiệp phải mở chi tiết TK 131 thành các TK cấp 2 riêng cho từng khách hàng, thí dụ:

TK 1311 - Thanh toán với khách hàng X.

TK 1312 - Thanh toán với khách hàng Y.

Việc theo dõi chi tiết theo từng khách hàng, người mua trên sổ chi tiết thanh toán với người mua giúp cho doanh nghiệp biết được số tiền còn phải thu đối với từng khách hàng, thông qua đó mà có biện pháp đôn đốc kịp thời, để thu hồi đủ.

Trường hợp những khách hàng có tình hình tài chính kém, không có khả năng thanh toán, đã quá hạn thanh toán lâu... cần được theo dõi riêng để trích lập dự phòng các khoản phải thu khó đòi tính vào chi phí QLDN hoặc có biện pháp xử lý cho phù hợp. Về nguyên tắc, căn cứ lập dự phòng là phải có những bằng chứng đáng tin cậy về các khoản nợ phải thu khó đòi (khi khách hàng bị phá sản, bị tổn thất, thiệt hại lớn về tài sản... hoặc đã làm thủ tục đòi nợ nhiều lần nhưng không đòi được).

Đối với những khoản phải thu khó đòi kéo dài trong nhiều năm, nếu doanh nghiệp đã cố gắng mọi biện pháp nhưng không thu nợ được và khách hàng thực sự không còn khả năng thanh toán thì cần xoá các khoản nợ phải thu khó đòi trên sổ kế toán và chuyển sang theo dõi chi tiết thành khoản nợ khó đòi đã xử lý.

Ngoài việc mở các tài khoản chi tiết để theo dõi chi tiết từng loại doanh thu cũng như khoản thanh toán với từng khách hàng, cần phải mở các sổ kế toán chi tiết tương ứng để theo dõi phù hợp với yêu cầu quản trị doanh nghiệp.

Sổ chi tiết doanh thu bán hàng của từng loại sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ cần phải đảm bảo được các nội dung sau:

- Ngày tháng ghi sổ.
- Số hiệu và ngày lập của chứng từ.
- Tóm tắt nội dung của chứng từ (nghiệp vụ kinh tế phát sinh).
- TK đối ứng.
- Số lượng, đơn giá, thành tiền của sản phẩm tiêu thụ.
- Các khoản tính trừ doanh thu.

Mẫu sổ chi tiết doanh thu bán hàng có thể kết cấu như sau: (Bảng 4.3)

Bảng 4.3 - Sổ chi tiết doanh thu bán hàng

Tên sản phẩm (hàng hoá, dịch vụ)

Ngày tháng	Chứng từ		Nội dung	TK đối tượng	Doanh thu			Các khoản tính trừ	
	Số	Ngày			Số lượng	Đơn giá	Thành tiền	Khác	Thuế tiêu thụ
			Cộng phát sinh						
			Doanh thu thuần						
			Giá vốn hàng bán						
			Lãi gộp						

Trong nhiều trường hợp doanh nghiệp có thể kết hợp sổ chi tiết doanh thu bán hàng với sổ chi tiết xác định kết quả kinh doanh.

Sổ chi tiết thanh toán với khách hàng được mở riêng cho từng khách hàng để theo dõi tình hình thanh toán giữa khách hàng với doanh nghiệp. Trường hợp phát sinh các nghiệp vụ bằng ngoại tệ thì phải theo dõi riêng cả nguyên tệ và qui đổi ra đồng Việt Nam. Cũng có thể mở sổ theo dõi thanh toán với khách hàng bằng tiền Việt Nam riêng và bằng ngoại tệ riêng. Song, trong nhiều doanh nghiệp người ta thường kết hợp với nhau và kết cấu như sau: (bảng 4.4)

BẢNG 4.4 - SỔ CHI TIẾT THANH TOÁN VỚI NGƯỜI MUA (KHÁCH HÀNG)

TK 131 - Phải thu của khách hàng

Tên khách hàng:.....

Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ		Nội dung	TK đối ứng	Tỷ giá	Thời gian đượ c chiết khá u	Số phát sinh						Số dư					
	Số	Ngày					Nợ			Có			Nợ			Có		
							Tiền VN	Ngoại tệ		Tiền VN	Ngoại tệ		Tiền VN	Ngoại tệ		Tiền VN	Ngoại tệ	
								N/tệ	Qui ra VNĐ		N/tệ	Qui ra VNĐ		N/tệ	Qui ra VNĐ		N/tệ	Qui ra VNĐ
			1. Số dư đầu kỳ.															
			2. Số phát sinh trong kỳ															
																	
			Cộng số PS															
			3. Số dư cuối kỳ															

4.3- KẾ TOÁN CHI TIẾT KẾT QUẢ KINH DOANH.

4.3.1- Phương pháp xác định kết quả kinh doanh.

Kết quả kinh doanh của doanh nghiệp sau một thời kỳ hoạt động chính là chênh lệch giữa đầu ra và đầu vào của hoạt động SXKD. Tuy nhiên số chênh lệch đó chỉ mới nói lên kết quả lãi (lỗ) tổng hợp của toàn bộ hoạt động SXKD.

Do hoạt động SXKD của doanh nghiệp gồm nhiều loại hoạt động khác nhau nên kết quả kinh doanh của doanh nghiệp trước hết được chia thành 3 loại:

1/ *Kết quả hoạt động SXKD thông thường*: Kết quả tiêu thụ sản phẩm, kinh doanh mua bán vật tư hàng hoá, cung cấp thực hiện lao vụ dịch vụ.

Kết quả hoạt động SXKD thông thường là số chênh lệch giữa doanh thu bán hàng với trừ đi các khoản: Giảm giá hàng bán, hàng bán bị trả lại, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu, giá vốn hàng bán, chi phí bán hàng và chi phí QLDN.

Và để phù hợp và thuận tiện cho việc tổng hợp số liệu lập các chỉ tiêu trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh thì kết quả hoạt động SXKD thông thường được xác định theo trình tự sau: (4.6)

$$a. \quad \text{Doanh thu thuần} = \text{Tổng doanh thu (theo HĐ)} - \text{Các khoản giảm trừ}$$

Các khoản giảm trừ gồm:

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

$$b. \quad \text{Lợi nhuận gộp} = \text{Doanh thu thuần (thực thu)} - \text{Giá vốn hàng bán} \quad (4.7)$$

$$c. \quad \text{Lợi nhuận thuần (Kết quả kinh doanh)} = \text{Lợi nhuận gộp} - \text{Chi phí bán hàng} - \text{Chi phí QLDN} \quad (4.8)$$

Lợi nhuận thuần (kết quả kinh doanh) chính là số lãi (lỗ) về hoạt động sản xuất kinh doanh thông thường.

2/ *Kết quả hoạt động tài chính*.

Kết quả hoạt động tài chính là lợi nhuận thuần từ hoạt động về đầu tư chứng khoán, cho vay, kinh doanh bất động sản... Lợi nhuận từ hoạt động tài chính là số chênh lệch giữa doanh thu (thu nhập) hoạt động tài chính với chi phí về hoạt động tài chính.

$$\text{Lợi nhuận thuần hoạt động tài chính} = \text{Doanh thu hoạt động tài chính} - \text{Chi phí hoạt động tài chính} \quad (4.9)$$

3/ *Kết quả bất thường*: Đây là số chênh lệch giữa doanh thu bất thường với chi phí bất thường:

$$\text{Lợi nhuận bất thường} = \text{Doanh thu bất thường} - \text{Chi phí bất thường} \quad (4.10)$$

Kết quả từng loại hoạt động tính như trên cũng mới thể hiện số tổng hợp về doanh thu, thu nhập, chi phí để xác định kết quả từng loại hoạt động, xong với các nhà quản trị doanh nghiệp điều quan trọng cần thiết hơn là họ phải biết được kết quả lãi (lỗ) không chỉ riêng cho từng hoạt động mà trong từng hoạt động cần phải biết cụ thể cho từng loại sản phẩm, từng loại lao vụ dịch vụ, từng loại nghiệp vụ (chứng khoán ngắn hạn, dài hạn, đầu tư góp vốn liên doanh ngắn hạn, dài hạn...). Đó chính là công việc của các cán bộ kế toán phải cung cấp đầy đủ thông tin cho các nhà quản trị doanh nghiệp ra được các quyết định phù hợp: Sản xuất tiếp hay thôi, mở rộng qui mô hay thu hẹp, chuyển hướng SXKD, đầu tư cho vay hay sản xuất... Nói cách khác, cần thiết phải tổ chức kế toán chi tiết kết quả kinh doanh.

4.3.2- Tổ chức kế toán quản trị kết quả kinh doanh.

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

Trong từng khâu cần phải tổ chức hệ thống chứng từ, tài khoản và sổ kế toán chi tiết để có thể tập hợp những số liệu, thông tin liên quan mà xác định được chi tiết kết quả kinh doanh từng mặt hàng sản phẩm, từng loại lao vụ dịch vụ.

Trị giá vốn hàng bán có thể được tính theo những phương pháp khác nhau, tùy thuộc vào đặc điểm hình thành và sự vận động của hàng bán trong từng loại hình doanh nghiệp và việc đăng ký phương pháp tính trị giá thực tế hàng xuất kho của doanh nghiệp.

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

1/ Phương pháp đơn giá bình quân.

a- Bình quân đầu kỳ.

b- Bình quân gia quyền.

b1- Bình quân liên hoàn (sau mỗi lần nhập - xuất).

b2- Bình quân của hàng luân chuyển trong kỳ (bình quân toàn bộ số hàng tồn đầu kỳ và nhập trong kỳ).

2/ Phương pháp nhập trước - xuất trước.

3/ Phương pháp nhập sau - xuất trước.

4/ Phương pháp giá đích danh.

5/ Phương pháp hệ số giá.

Đối với các doanh nghiệp thương mại kinh doanh mua bán vật tư hàng hoá thì trị giá vốn hàng bán được xác định bằng trị giá mua cộng với chi phí mua phân bổ cho số hàng đã bán.

Trị giá mua của hàng xuất kho bán được tính theo một trong các phương pháp nêu trên như ở các DNSX.

Chi phí mua phân bổ cho hàng xuất kho bán được căn cứ vào toàn bộ số chi phí mua của hàng nhập kho tập hợp trên các TK, sổ kế toán liên quan rồi phân bổ theo các tiêu thức hợp lý, thường thì phân bổ theo trị giá mua như sau: (4.11)

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí mua} \\ \text{phân bổ cho} \\ \text{hàng xuất kho} \\ \text{bán} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Chi phí mua của} \\ \text{hàng tồn đầu kỳ} \\ \text{Trị giá mua của} \\ \text{hàng tồn đầu kỳ} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Chi phí mua của hàng} \\ \text{nhập trong kỳ} \\ \text{Trị giá mua của hàng} \\ \text{nhập trong kỳ} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Trị giá mua của} \\ \text{hàng xuất trong} \\ \text{kỳ} \end{array}$$

Sau đó tính trị giá vốn hàng xuất kho bán: (4.12)

$$\text{Trị giá vốn hàng} \\ \text{xuất kho bán} = \text{Trị giá mua hàng} \\ \text{xuất kho bán} + \text{Chi phí mua phân bổ cho} \\ \text{hàng xuất kho bán}$$

Theo qui định hiện hành của chế độ kế toán tài chính, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp tập hợp trong kỳ được kết chuyển toàn bộ trừ vào lợi nhuận gộp để tính toán, xác định kết quả lợi nhuận thuần của hoạt động SXKD thông thường. Tuy nhiên để đáp ứng yêu cầu quản trị doanh nghiệp cũng như việc tính toán chi tiết kết quả kinh doanh của từng loại sản phẩm, lao vụ, dịch vụ mà chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp trong nhiều trường hợp phải phân bổ cho cả số sản phẩm, vật tư hàng hoá đã tiêu thụ và số sản phẩm vật tư hàng hoá đã sản xuất ra hoặc mua vào chưa được tiêu thụ (còn tồn kho).

Thông thường các doanh nghiệp tiến hành phân bổ chi phí bán hàng, chi phí QLDN cho hàng đã bán theo tiêu chuẩn giá vốn hàng xuất bán như sau: (4.13)

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

Đối với các khoản giảm trừ doanh thu: Giảm giá hàng bán, doanh thu hàng bán bị trả lại và thuế xuất khẩu (nếu có) cũng phải được tổ chức kế toán chi tiết trên cơ sở các chứng từ gốc hợp lý để ghi sổ kế toán chi tiết theo từng mặt hàng sản phẩm, lao vụ, dịch vụ.

Để kế toán quản trị kết quả kinh doanh của từng mặt hàng, sản phẩm, từng loại lao vụ dịch vụ, doanh nghiệp có thể mở kết hợp cả sổ chi tiết doanh thu và sổ chi tiết kết quả kinh doanh thành một sổ "Sổ chi tiết tiêu thụ và kết quả" như mẫu sau: (Bảng 4.5)

SỔ CHI TIẾT TIÊU THỤ, KẾT QUẢ

Bảng 4.5

Tên sản phẩm (hàng hoá, dịch vụ)

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

Việc kế toán quản trị thu nhập, chi phí và kết quả từng nghiệp vụ đối với hoạt động tài chính và các nghiệp vụ bất thường cũng được tiến hành trên cơ sở các chứng từ gốc và sổ kế toán chi tiết được mở phù hợp với yêu cầu quản trị doanh nghiệp.

Với việc tổ chức kế toán chi tiết doanh thu và kết quả kinh doanh từng hoạt động, từng mặt hàng, sản phẩm, lao vụ, dịch vụ các nhà quản trị doanh nghiệp có thể thực hiện việc phân tích, đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch doanh thu và kế hoạch lợi nhuận cũng như việc xác định mức độ ảnh hưởng của các nhân tố: Khối lượng sản phẩm tiêu thụ, kết cấu mặt hàng, giá thành sản phẩm... đến lợi nhuận của doanh nghiệp từ đó mà ra được các quyết định phù hợp cho sự phát triển SXKD của doanh nghiệp.



CHƯƠNG 5

PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ GIỮA CHI PHÍ - KHỐI LƯỢNG - LỢI NHUẬN

5.1. Ý, NGHĨA

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 doanh nghiệp .

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 doanh nghiệp, là cơ sở để đưa ra các quyết định như: chọn dây chuyền sản phẩm sản xuất, định giá sản phẩm, chiến lược bán hàng v.v...

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 doanh nghiệp thành khả biến, bất biến, phải hiểu rõ báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí, đồng thời phải nắm vững một số khái niệm cơ bản sử dụng trong phân tích.

5.2. MỘT SỐ KHÁI NIỆM CƠ BẢN, SỬ DỤNG TRONG PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ GIỮA CHI PHÍ - KHỐI LƯỢNG - LỢI NHUẬN.

5.2.1. Số dư đảm phí (CM- contribution margin)

Số dư đảm phí (hay còn gọi là Lãi trên biến phí) là chênh lệch giữa doanh thu và chi phí khả biến. Số dư đảm phí khi đã 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 loại sản phẩm, một loại sản phẩm và một đơn vị sản phẩm.

- Nếu gọi x: số lượng, g: giá bán, a: chi phí khả biến đơn vị, b: chi phí bất biến. Ta có báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí như sau:

	Tổng số	Tính cho 1 sp
1. Doanh thu	gx	g
2. Chi phí khả biến	ax	a
3. Số dư đảm phí	(g - a) x	g - a
4. Chi phí bất biến	b	b/x
5. Lợi nhuận	(g - a) x - b	

Từ báo cáo thu nhập tổng quát trên ta xét các trường hợp sau:

- Khi x_n không hoạt động sản lượng $x = 0 \Rightarrow$ lợi nhuận doanh nghiệp : $P = -b$ nghĩa là doanh nghiệp lỗ bằng chi phí bất biến.

• Tại sản lượng x_h mà ở đó số dư đảm phí bằng chi phí bất biến \Rightarrow lợi nhuận doanh nghiệp: $P = 0$, nghĩa là doanh nghiệp đạt được điểm hoà vốn.

$$\Rightarrow (g - a)x_h = b$$

$$\Rightarrow x_h = \frac{b}{g - a} \quad \left(\text{sản lượng hoà vốn} = \frac{\text{Chi phí bất biến}}{\text{Số dư đảm phí đơn vị}} \right)$$

• Tại sản lượng $x_1 > x_h \Rightarrow$ lợi nhuận $x_n P_1 = (g-a) x_1 - b$

• Tại sản lượng $x_2 > x_1 > x_h \Rightarrow$ lợi nhuận $x_n P_2 = (g- a) x_x -b$

Như vậy khi sản lượng tăng 1 lượng là $\Delta x = x_2 - x_1$

\Rightarrow Lợi nhuận tăng 1 lượng là $\Delta P = P_2 - P_1$

$$\Rightarrow \Delta P = (g - a) (x_2 - x_1)$$

Vậy

$$\Delta P = (g - a) (x_2 - x_1)$$

Kết luận : Thông qua khái niệm số dư đảm phí ta được mối quan hệ giữa sản lượng và lợi nhuận. Mối quan hệ đó là : Nếu sản lượng tăng 1 lượng thì lợi nhuận tăng lên 1 lượng bằng sản lượng tăng lên nhân cho số số dư đảm phí đơn vị.

* Chú ý kết luận này chỉ đúng khi doanh nghiệp đã vượt qua điểm hoà vốn.

- Sử dụng khái niệm số dư đảm phí sẽ thấy được mối quan hệ giữa sản lượng và lợi nhuận, tuy nhiên nó có những nhược điểm sau:

• Không giúp người quản lý có cái nhìn tổng quát giác độ toàn bộ doanh nghiệp, nếu doanh nghiệp sản xuất kinh doanh nhiều loại sản phẩm, bởi vì sản lượng của từng sản phẩm không thể tổng hợp ở toàn doanh nghiệp.

• Làm cho người quản lý dễ nhầm lẫn trong việc ra quyết định, bởi vì tưởng rằng tăng doanh thu của những sản phẩm có số dư đảm phí lớn thì lợi nhuận tăng lên, nhưng điều này - có khi hoàn toàn ngược lại.

Để khắc phục những nhược điểm của số dư đảm phí, ta kết hợp sử dụng khái niệm tỷ lệ số dư đảm phí.

5.2.2. Tỷ lệ số dư đảm phí (CMR- contribution margin ratio)

- 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 (cũng bằng một đơn vị sản phẩm).

- Tỷ lệ số số dư đảm phí đơn vị $= \frac{g - a}{g} \times 100\%$

-Từ những dữ kiện nêu trong báo cáo thu nhập ở phần trên, ta có:

Tại sản lượng $x_1 \Rightarrow$ Doanh thu : $gx_1 \Rightarrow$ lợi nhuận $P_1 = (g-a)x_1 - b$

Tại sản lượng $x_2 > x_1 \Rightarrow$ Doanh thu: $gx_2 \Rightarrow$ lợi nhuận $P_2 = (g-a)x_2 - b$

Như vậy khi doanh thu tăng 1 lượng $gx_2 - gx_1$

$$\begin{aligned} \Rightarrow \text{Lợi nhuận tăng 1 lượng là :} \quad \Delta P &= P_2 - P_1 \\ \Delta P &= (g-a)(x_2 - x_1) \\ \Delta P &= (g-a)(x_2 - x_1) \\ \Delta P &= \frac{(g-a)}{g}(x_2 - x_1)g \end{aligned}$$

Vậy :

$$\Delta P = \frac{(g-a)}{g}(x_2 - x_1)g$$

Kết luận: Thông qua khái niệm về tỉ lệ số dư đảm phí ta rút ra mối quan hệ giữa doanh thu và lợi nhuận, mối quan hệ đó là: nếu doanh thu tăng 1 lượng thì lợi nhuận tăng 1 lượng bằng doanh thu tăng lên nhân cho tỉ lệ số dư đảm phí.

- Từ kết luận trên ta rút ra hệ quả sau:

Nếu tăng cùng 1 lượng doanh thu ở tất cả những sản phẩm, những lĩnh vực, những bộ phận, những doanh nghiệp v.v... thì những doanh nghiệp nào, những bộ phận nào có tỉ lệ số dư đảm phí lớn thì lợi nhuận tăng lên càng nhiều.

Để hiểu rõ, đặc điểm của những doanh nghiệp có tỉ lệ số dư đảm phí lớn, nhỏ ta nghiên cứu khái niệm kết cấu chi phí.

5.2.3. Kết cấu chi phí.

Kết cấu chi phí là mối quan hệ tỉ trọng của từng loại chi phí khả biến, bất biến chiếm trong tổng chi phí.

Những doanh nghiệp có chi phí bất biến chiếm tỉ trọng lớn thì khả biến chiếm tỉ trọng nhỏ \Rightarrow tỉ lệ số dư đảm phí lớn, nếu tăng, giảm doanh thu thì lợi nhuận tăng, giảm nhiều hơn. Những doanh nghiệp có chi phí bất biến chiếm tỉ trọng lớn thường là những doanh nghiệp có mức đầu tư lớn, vì vậy nếu gặp thuận lợi tốc độ phát triển nhanh, ngược lại nếu gặp rủi ro doanh thu giảm thì lợi nhuận giảm nhanh, hoặc sản phẩm không tiêu thụ được, thì sự phá sản diễn ra nhanh chóng.

Những doanh nghiệp có chi phí bất biến chiếm tỉ trọng nhỏ \Rightarrow khả biến chiếm tỉ trọng lớn, vì vậy tỉ lệ số dư đảm phí nhỏ, nếu tăng giảm doanh thu thì lợi nhuận tăng, giảm ít hơn. Những doanh nghiệp có chi phí bất biến chiếm tỉ trọng nhỏ là những doanh nghiệp có mức đầu tư thấp vì vậy tốc độ phát triển chậm, nhưng nếu gặp rủi ro, lượng tiêu thụ giảm hoặc sản phẩm không tiêu thụ được thì sự thiệt hại sẽ thấp hơn.

Ví dụ: Giả định báo cáo thu nhập của doanh nghiệp X và Y như sau:

	XN X		XN Y	
1. Doanh thu	100.000	100%	100.000	100%
2. Chi phí khả biến	30.000	30%	70.000	70%
3. Số dư đảm phí	70.000	70%	30.000	30%
4. Chi phí bất biến	60.000		20.000	
5. Lợi nhuận	10.000		10.000	

- Doanh nghiệp X có chi phí bất biến chiếm tỉ trọng lớn \Rightarrow khả biến chiếm tỉ trọng nhỏ \Rightarrow tỉ lệ số dư đảm phí lớn : 70%

- Doanh nghiệp Y có chi phí bất biến chiếm tỉ trọng nhỏ \Rightarrow khả biến chiếm tỉ trọng lớn \Rightarrow tỉ lệ số dư đảm phí nhỏ : 30%.

* Giả định nếu tăng doanh thu lên 30% thì :

- Lợi nhuận doanh nghiệp X tăng: $(30.000 \times 70\%) = 21.000$ và lợi nhuận của doanh nghiệp X lúc này là 31.000, vì vậy tốc độ phát triển của doanh nghiệp X rất nhanh.

- Lợi nhuận doanh nghiệp Y tăng: $(30.000 \times 30\%) = 9.000$ vì lợi nhuận của doanh nghiệp Y lúc này là 19.000, tốc độ phát triển của doanh nghiệp Y chậm hơn.

* Giả định nếu doanh thu giảm 30% thì:

- Lợi nhuận Xn giảm $(30.000 \times 70\%) = 21.000$ và lợi nhuận của doanh nghiệp lúc này là $(-21.000 + 10.000) = -11.000$ (lỗ 11.000). Điều này cho thấy, nếu vì một lý do nào đó doanh thu giảm thì kết quả của doanh nghiệp giảm rất lớn và sự thiệt hại nhiều hơn.

- Lợi nhuận doanh nghiệp Y giảm $(30.000 \times 30\%) = 9.000$ và lợi nhuận của doanh nghiệp Y lúc này là $(-9.000) + 10.000 = +1.000$. Điều này cho thấy nếu vì một lý do nào đó doanh thu giảm thì lợi nhuận của doanh nghiệp Y giảm ít hơn và sự thiệt hại thấp hơn.

5.2.4. Đòn bẩy hoạt động (operating leverage)

Đòn bẩy hoạt động 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. Một cách tổng quát là : Đòn bẩy hoạt động là khái niệm phản ánh mối quan hệ giữa tốc độ tăng lợi nhuận và 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 :

$$\text{Đòn bẩy hoạt động} = \frac{\text{Tốc độ tăng lợi nhuận}}{\text{Tốc độ tăng doanh thu(sản lượng bán)}} > 1$$

Ví dụ: Với báo cáo thu nhập ở ví dụ trên

- Tại doanh nghiệp X nếu doanh thu tăng 10% \Rightarrow lợi nhuận tăng $10.000 \times 70\% = 7.000 \Rightarrow$ tốc độ tăng lợi nhuận 70% $(7.000/10.000)$

$$\Rightarrow \text{Đòn bẩy hoạt động doanh nghiệp} : \frac{70\%}{10\%} = 7$$

- Tại doanh nghiệp Y nếu doanh thu tăng 10% \Rightarrow Lợi nhuận tăng $10.000 \times 30\% = 3.000 \Rightarrow$ tốc độ tăng lợi nhuận 30% ($3.000/10.000$)

$$\Rightarrow \text{Đòn bẩy hoạt động doanh nghiệp Y} = \frac{30\%}{10\%}$$

* Gia đình có 2 doanh nghiệp cùng doanh thu và lợi nhuận, nếu tăng cùng một lượng doanh thu như nhau, thì những doanh nghiệp có tỉ lệ số dư đảm phí lớn, lợi nhuận tăng lên càng nhiều, vì vậy tốc độ tăng lợi nhuận lớn hơn và đòn bẩy hoạt động sẽ lớn hơn. Điều này cho thấy những doanh nghiệp mà tỉ trọng chi phí bất biến lớn hơn khả biến thì tỉ lệ số dư đảm phí lớn từ đó đòn bẩy hoạt động sẽ lớn hơn và lợi nhuận sẽ rất nhạy cảm với sự thay đổi doanh thu, sản lượng bán.

Ví dụ:

- Doanh nghiệp X, chi phí bất biến chiếm tỉ trọng lớn, nên tỉ lệ số dư đảm phí lớn (70%) \Rightarrow Đòn bẩy hoạt động lớn hơn (7). Vì vậy cứ 1% tăng doanh thu thì lợi nhuận tăng 7 lần (7%).

- Doanh nghiệp Y, chi phí bất biến chiếm tỉ trọng nhỏ, nên tỉ lệ số dư đảm phí nhỏ (30%) \Rightarrow Đòn bẩy hoạt động nhỏ (3). Vì vậy cứ 1% tăng doanh thu thì lợi nhuận tăng 3 lần (3%).

* Với những dữ kiện đã cho ở trên ta có:

$$\text{Tại sản lượng } x_1 \Rightarrow \text{doanh thu } gx_1 \Rightarrow \text{lợi nhuận } P_1 = (g-a)x_1 - b$$

$$\text{Tại sản lượng } x_2 \Rightarrow \text{doanh thu } gx_2 \Rightarrow \text{lợi nhuận } P_2 = (g-a)x_2 - b$$

$$\Rightarrow \text{Tốc độ tăng lợi nhuận} = \frac{P_2 P_1}{P_1} \times 100\% = \frac{(g-a)(x_2 - x_1)}{(g-a)x_1 - b}$$

$$\Rightarrow \text{Tốc độ tăng doanh thu} = \frac{gx_2 - gx_1}{gx_1} \times 100\%$$

$$\Rightarrow \text{Đòn bẩy hoạt động} = \frac{(g-a)(x_2 - x_1)}{(g-a)x_1 - b} \times \frac{gx_1}{gx_2 - gx_1} = \frac{(g-a)x_1}{(g-a)x_1 - b}$$

Vậy ta có công thức tính độ lớn đòn bẩy hoạt động.

$$\text{Đòn bẩy hoạt động} = \frac{\text{Số dư đảm phí}}{\text{Lợi nhuận}} = 3$$

Như vậy tại một mức doanh thu, sản lượng cho sẵn sẽ xác định được đòn bẩy hoạt động tại mức doanh thu đó, nếu dự kiến được tốc độ tăng doanh thu sẽ dự kiến được tốc độ tăng lợi nhuận và ngược lại.

Ví dụ: Tại doanh nghiệp Y với mức doanh thu là 100.000 ta có đòn bẩy hoạt động là:

$$\text{Đòn bẩy hoạt động} = \frac{30.000}{10.000} = 3$$

Nếu tăng doanh thu lên 10% \Rightarrow lợi nhuận tăng: $(10\% \times 3) = 30\% \Rightarrow$ Lợi nhuận tăng 3.000 $(10.000 \times 30\%)$.

Ngược lại nếu lợi nhuận tăng được 60% \Rightarrow doanh thu cần thiết phải tăng lên là : $\frac{60}{3} = 20\% \Rightarrow$ doanh thu tăng 20.000 $(100.000 \times 20\%)$.

- Sản lượng tăng lên, doanh thu tăng lên, lợi nhuận tăng lên và độ lớn đòn bẩy hoạt động ngày càng giảm đi. Đòn bẩy hoạt động lớn nhất khi sản lượng mà vượt qua điểm hoà vốn. Ví dụ:

1. Doanh thu	150.000	200.000	250.000	300.000
2. Chi phí khả biến	90.000	120.000	150.000	180.000
3. Số dư đảm phí	60.000	80.000	100.000	120.000
4. Chi phí bất biến	60.000	60.000	60.000	60.000
5. Lợi nhuận	0	20.000	40.000	60.000
Đòn bẩy hoạt động	∞	4	2,5	2

5.2.5. Một số ứng dụng quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận vào quá trình ra quyết định.

Những vấn đề lý thuyết về mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng, giá cả và lợi nhuận được nghiên cứu và ứng dụng rất nhiều trong thực tế. Đây thực sự là nghệ thuật của sự kết hợp khai thác các yếu tố về chi phí, giá cả, khối lượng nhằm thực hiện mục tiêu tối đa hoá lợi nhuận công ty.

Để thuận tiện cho quá trình theo dõi, nghiên cứu một số ứng dụng của quan hệ chi phí, khối lượng, lợi nhuận vào quá trình ra quyết định, chúng ta vẫn tiếp tục sử dụng số liệu của công ty GM. Công ty này sản xuất và kinh doanh một số loại sản phẩm. Năm qua sản lượng sản phẩm tiêu thụ là 1.000 chiếc, các số liệu về doanh thu, chi phí và kết quả lợi nhuận được tóm tắt như sau:

	Tổng số	Tính cho 1 đơn vị sản phẩm
Doanh thu	100.000	100
Biến phí	55.000	55
Số dư đảm phí	45.000	45
Tỷ suất số dư đảm phí	45%	45%
Định phí	27.000	
Lợi nhuận	18.000	

Kết quả lợi nhuận 18.000 được xác định

$$\begin{array}{rcl} \text{Sản lượng tiêu thụ} \times \text{Số dư đảm phí} - \text{Định phí} & = & \text{Lợi nhuận} \\ 45 & - & 27.000 & = & 18.000 & \times & 1.000 \end{array}$$

hay

$$\begin{array}{rcl} \text{Doanh thu} \times \text{Tỉ lệ số dư đảm phí} - \text{Định phí} & = & \text{Lợi nhuận} \\ 100.000 \times 45 - 27.000 & = & 18.000 \end{array}$$

Để cải thiện hơn nữa kết quả kinh doanh, công ty đang xem xét một số phương án cho năm tới như sau:

a. Thay đổi định phí và doanh thu

Có phương án đề xuất công ty nên tăng cường chi phí quảng cáo để tăng doanh thu. Số tiền chi cho quảng cáo dự kiến tăng thêm 7.000 (ngàn đ) và hy vọng doanh thu tăng 15%. Vậy đánh giá về phương án này như thế nào?

Giải:

Doanh thu tăng 15% làm tổng số dư đảm phí tăng:

$$100.000 \times 15\% \times 45\% = 6.750$$

Trừ định phí quảng cáo tăng thêm 7.000

Lợi nhuận giảm (250)

Vậy phương án này không tốt hơn, lợi nhuận chỉ có thể đạt mức

$$18.000 - 250 = 17.750 \text{ (ngàn đ)}$$

b. Thay đổi biến phí và doanh thu

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

Giải: Biến phí đơn vị giảm 5 đ, giá bán không thay đổi, làm lãi trên biến phí đơn vị tăng từ 45 đến 50 (ngàn đ), nhưng sản lượng tiêu thụ giảm còn 970 sản phẩm.

Vậy:

$$\text{Tổng số dư đảm phí mới sẽ là } 970 \times 50 = 48.500 \text{ (ngàn đ)}$$

$$\text{Tổng số dư đảm phí hiện tại} \quad \underline{45.000}$$

$$\text{Tổng số dư đảm phí tăng thêm} \quad 3.500 \text{ (ngàn đ)}$$

Định phí không thay đổi, tổng số dư đảm phí tăng thêm 3.500 (ngàn đ) đó cũng chính là số lợi nhuận tăng thêm. Số lợi nhuận mới có thể là $18.000 + 3.500 = 21.500$ (ngàn đ). Vậy phương án này tốt hơn.

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

Phương án 3 cho Công ty GM đó thành thúc đẩy tăng sản lượng tiêu thụ bằng cách giảm giá bán đồng thời tăng cường quảng cáo. Giá bán mỗi đơn vị dự kiến giảm 3 (ngàn đ), cùng với nó

quảng cáo dự kiến tăng 1.800 (ngàn đ), hy vọng sản lượng tiêu thụ sẽ tăng 15%. Lợi nhuận của phương án này sẽ như thế nào?

Giải:

Giá bán giảm 3 (ngàn đ) sản phẩm làm cho số dư đảm phí đơn vị giảm còn $45 - 3 = 42$ (ngàn đ). Sản lượng tiêu thụ tăng 15% nghĩa là đạt mức $1.000 \times 15\% = 1.150$ sản phẩm. Vậy:

Tổng số dư đảm phí mới $1.150 \text{ sp} \times 42 \text{ ngàn đ} =$	48.300
Trừ tổng số dư đảm phí hiện tại	45.000
Tổng số dư đảm phí tăng thêm	3.300
Trừ chi phí quảng cáo tăng thêm	1.800
Lợi nhuận tăng	1.500

Phương án này tốt hơn tình hình hiện tại, lợi nhuận có thể đạt mức $18.000 + 1.500 = 19.500$ (ngàn đ). Nhưng thấp hơn phương án 2.

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

Một phương án khác cho rằng công ty GM có thể cải tiến hình thức trả lương nhân viên bán hàng, thay vì trả cố định 5.000 (ngàn đ) sẽ trả theo hình thức hoa hồng, mỗi sản phẩm bán được là 10,2 (ngàn đ). Hy vọng rằng với hình thức này sẽ kích thích người bán hàng cải tiến phong cách phục vụ và do vậy sản lượng tiêu thụ sẽ tăng 25%. Đánh giá về phương án này như thế nào?

Giải: Thay đổi lương thời gian bằng hình thức hoa hồng đây là sự thay thế chuyển dịch một bộ phận chi phí cố định sang chi phí biến đổi. Với phương án này định phí giảm còn $27.000 - 5.000 = 22.000$ nd nhưng biến phí đơn vị tăng lên $55 + 10,2 = 65,2$ (ngàn đ/SP). Giá bán không đổi vậy số dư đảm phí đơn vị sẽ giảm từ 45 (ngàn đ), xuống còn 34,8 nd/sp. Vậy:

Tổng số dư đảm phí mới: $1.000 \times 125\% \times 34,8 \text{ ngàn đ} =$	43.500
Trừ tổng số dư đảm phí hiện tại	45.000
Tổng số dư đảm phí giảm	(1.500)
Cộng định phí giảm	5.000
Lợi nhuận tăng	3.500
LN = $18.000 + 3.500 = 21.500$ hay $1.250 \times 34,8 - 22.000 =$	21.500

Như vậy với phương án này lợi nhuận của Công ty tăng từ 18.000 lên 21.500 (ngàn đ), bằng kết quả của phương án 2.

Sau khi đã lượng hoá các phương án theo mục tiêu lợi nhuận (Pa1 lợi nhuận giảm 250, Pa2 lợi nhuận tăng 3.500, Pa3 lợi nhuận tăng 1.500, Pa4 lợi nhuận tăng 3.500 ngàn đ) người quản lý cần phải so sánh đánh giá quyết định chọn lấy 1 phương án phù hợp.

Trong các phương án dễ dàng nhận thấy Pa1 có kết quả thấp hơn tình hình hiện tại vậy phương án này dễ dàng bị loại bỏ. Phương án 3 kết quả có cao hơn nhưng không bằng các phương án khác. Phương án 2 và 4 đem lại kết quả lợi nhuận như nhau. Vậy ta hãy đánh giá 2 phương án này. Phương án 2 có thể có tỷ suất lợi nhuận/doanh thu, lợi nhuận/giá thành cao hơn phương án 4 nhưng chất lượng sản phẩm giảm, điều đó dễ làm tổn hại đến uy tín của công ty trong cạnh tranh và thực tế cho thấy ở phương án này sản lượng tiêu thụ giảm. Vì vậy về lâu dài phương án 2 sẽ đưa công ty đến chỗ thu hẹp quy mô hoạt động và rút lui khỏi thị trường. Còn phương án 4, chính sự cải tiến bên trong đã đưa mức tiêu thụ và lợi nhuận của công ty lên cao hơn so với các phương án khác. Đây là biện pháp tích cực lâu dài, bằng chính những khả năng tiềm ẩn bên trong đã giúp doanh nghiệp ngày càng mở rộng thị trường tiêu thụ và đưa kết quả lợi nhuận lên cao. Vậy ta nên chọn phương án 4.

Lưu ý khi lựa chọn, đánh giá các phương án bên cạnh các thông tin định lượng cần phải lưu ý đến các thông tin mang tính định tính trong mỗi phương án.

e. Thay đổi kết cấu giá bán

Giả sử ngoài sản phẩm tiêu thụ bình thường công ty GM đang có một cơ hội bán buôn 300 sản phẩm cho một đơn đặt hàng. Để hai bên cùng có lợi, công ty đang xem xét đặt giá cho lô hàng này. Mục tiêu của công ty là với hợp đồng này sẽ đem lại khoản lợi nhuận tăng thêm 6.000 (ngàn đ). Biết rằng định phí phát sinh do hợp đồng này là 1.500 đ. Vậy công ty phải định giá bao nhiêu để hai bên cùng chấp thuận?

Giải:

Giá bán cho hợp đồng này được xây dựng từ biến phí đơn vị, định phí tăng thêm cho mỗi đơn vị và lợi nhuận mục tiêu cho mỗi đơn vị.

Biến phí đơn vị		55
Định phí tăng thêm mỗi đơn vị	$\frac{1.500}{300} =$	5
Lợi nhuận mục tiêu mỗi đơn vị	$\frac{6.000}{300} =$	20
Giá bán		80

Vậy giá bán cho hợp đồng này chỉ là 80 (ngàn đ). Nhưng phải xét đến các yếu tố định tính của hợp đồng này như khu vực thị trường tiêu thụ và phản ứng của khách hàng quen thuộc.

5.3. 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 cung cấp cho người quản lý xác định được sản lượng, doanh thu hoà vốn, từ đó xác định vùng lãi, vùng lỗ của doanh nghiệp.

5.3.1. Xác định điểm hoà vốn:

* Điểm hoà vốn là điểm mà tại đó doanh thu bằng chi phí hoặc số dư đảm phí bằng 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 : Doanh thu = chi phí

Gọi x_h là sản lượng $\Rightarrow gx_h = ax_h + b$

$$\Rightarrow x_h = \frac{b}{g-a}$$

Vậy
$$\text{Sản lượng hoà vốn} = \frac{\text{Chi phí bất biến}}{\text{Lãi trên biến phí đơn vị}}$$

$$\text{Từ công thức (1)} \Rightarrow x_h = \frac{b}{g-a} \Rightarrow gx_h = \frac{b}{g-a} \Rightarrow gx_h = \frac{b}{\frac{a}{g}}$$

Vậy
$$\text{Doanh thu hoà vốn} = \frac{\text{Chi phí bất biến}}{\text{Tỉ lệ lãi trên biến phí}}$$

hoặc:
$$\text{Doanh thu hoà vốn} = \frac{\text{Chi phí bất biến}}{\text{Tỉ lệ chi phí khả biến trên giá bán}} \\ \text{(Tỉ lệ chi phí bất biến trên doanh thu)}$$

Chú ý công thức tính doanh thu hoà vốn trên rất cần thiết để tính doanh thu hoà vốn của toàn bộ công ty nếu công ty sản xuất kinh doanh nhiều loại sản phẩm.

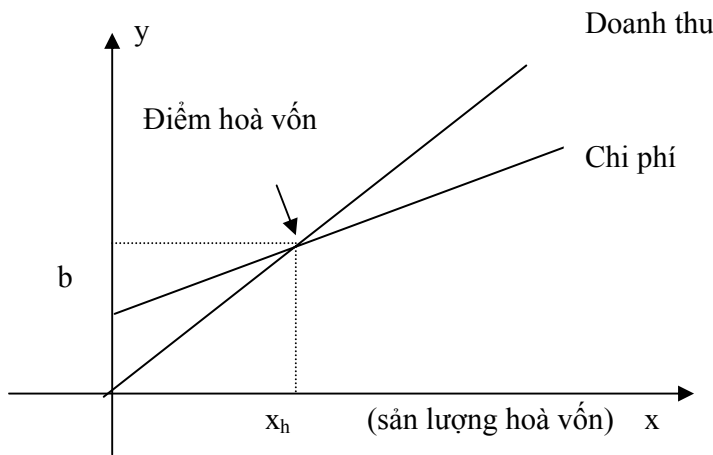
5.3.2. Đồ thị mối quan hệ giữa chi phí -khối lượng - lợi nhuận.

a. Đồ thị điểm hoà vốn

+ Để vẽ đồ thị điểm hoà vốn ta có 2 đường:

- Đường doanh thu : $y = gx$ (1)

- Đường chi phí : $y = ax + b$ (2)

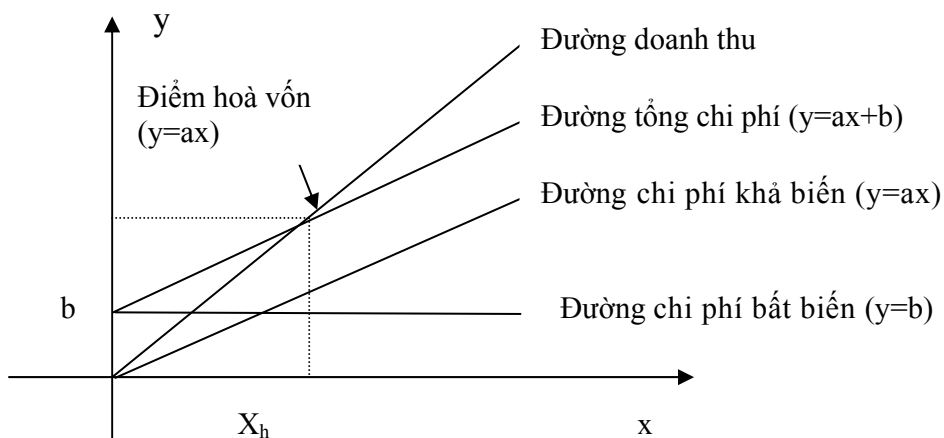


Ngoài đồ thị trên ta có thể vẽ đồ thị điểm hoà vốn chi tiết hơn bằng cách tách đường tổng chi phí $y = ax + b$ bằng 2 đường:

- Đường chi phí khả biến : $y = ax$

- Đường chi phí bất biến : $y = b$

⇒ ta có đồ thị chi tiết hơn như sau:



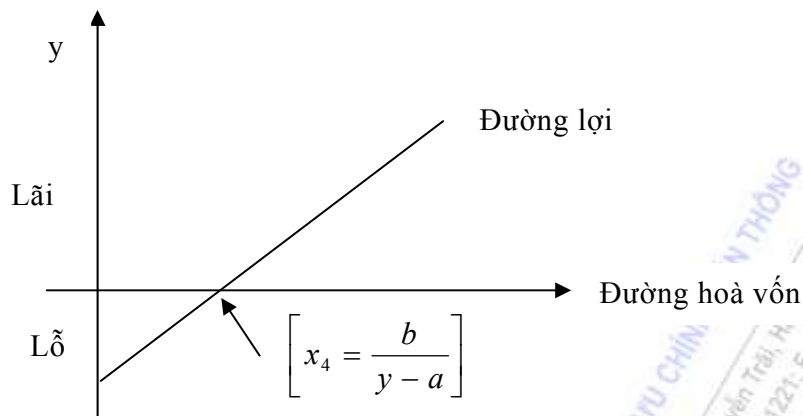
b. Đồ thị lợi nhuận

* Một loại đồ thị khác trong đồ thị về mối quan hệ giữa chi phí khối lượng và lợi nhuận đó là đồ thị lợi nhuận. Đồ thị này có ưu điểm là dễ vẽ và phản ánh được mối quan hệ giữa sản lượng với lợi nhuận, tuy nhiên nó không phản ánh được mối quan hệ giữa chi phí với sản lượng.

* Với những dự kiến đã cho ở phần trên ta có mối quan hệ giữa sản lượng và lợi nhuận được biểu diễn bằng hàm số sau:

$$y = (g-a) x - b$$

* Đồ thị lợi nhuận được biểu diễn như sau:



Ví dụ: Giả sử có XN X hàng kỳ (tháng, quý...) có số liệu sau:

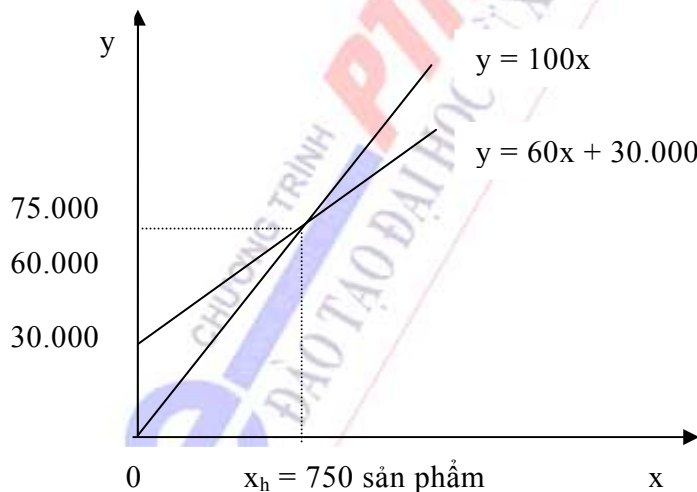
- Chi phí khả biến đơn vị: 60, chi phí bất biến: 30.000, giá bán đơn vị : 100

$$\Rightarrow \text{Sản lượng hoà vốn} = \frac{30.000}{100 - 60} = 750sp, \text{ doanh thu hoà vốn} = \frac{30.000}{40\%} = 75.000$$

- Đồ thị điểm hoà vốn:

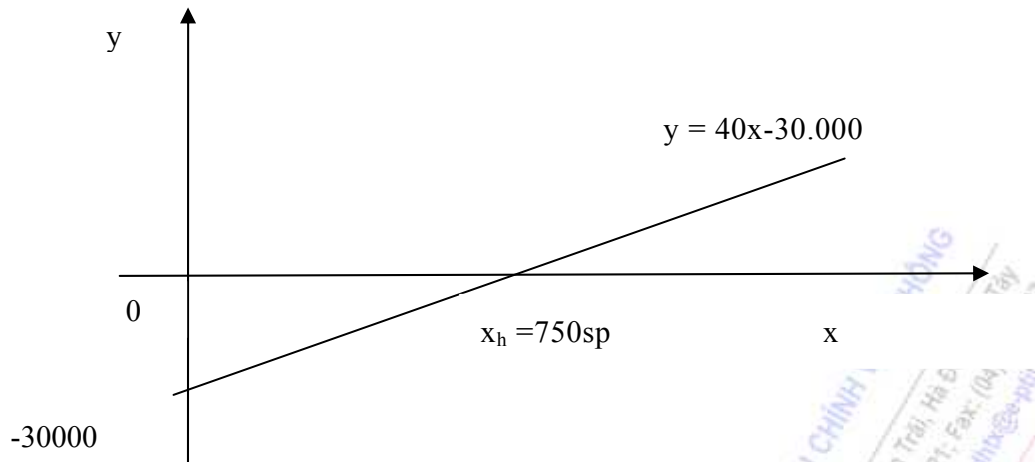
$$\text{Đường doanh thu : } y = 100x$$

$$\text{Đường chi phí : } y = 60x + 30.000$$



- Đồ thị lợi nhuận:

Ta có đường lợi nhuận $y = (100-60)x - 30.000$



c. Phân tích lợi nhuận.

* Nếu gọi p là lợi nhuận, 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

$$\Rightarrow (g-a) x_p = b + p$$

$$\Rightarrow x_p = \frac{b + p}{g - a}$$

Vậy : Sản lượng tại điểm lợi nhuận p =
$$\frac{\text{Chi phí bất biến} + \text{Lợi nhuận}}{\text{Số dư đảm phí đơn vị}}$$

Từ công thức (1)
$$\Rightarrow x_p = \frac{b + p}{g - a}$$

$$g x_p = \frac{b + p}{g - a}$$

Vậy : Doanh thu tại điểm lợi nhuận p =
$$\frac{\text{Chi phí bất biến} + \text{Lợi nhuận}}{\text{Ti lệ số dư đảm phí}}$$

Từ công thức trên
$$\Rightarrow p x_p = \frac{b + p}{1 - \frac{a}{g}}$$

$$\text{Doanh thu tại điểm lợi nhuận } p = \frac{\text{Chi phí bất biến} + \text{Lợi nhuận}}{1 - \text{Tỉ lệ chi phí khả biến trên doanh thu (hoặc giá bán)}}$$

* Như vậy dựa vào các công thức trên, khi đã biết chi phí bất biến, số dư hoặc tỉ lệ số dư đảm phí nếu dự kiến được lợi nhuận sẽ xác định sản lượng, doanh thu tại điểm lợi nhuận đó và ngược lại.

d. Số dư an toàn (margin of safety)

* Số dư an toàn là chênh lệch giữa doanh thu đạt được (theo dự tính hoặc theo thực tế) so với doanh thu hoà vốn.

$$\text{Số dư an toàn} = \text{Doanh thu đạt được} - \text{Doanh thu hoà vốn}$$

* Số dư an toàn của các xí nghiệp khác nhau do kết cấu chi phí của các xí nghiệp khác nhau. Thông thường những xí nghiệp có chi phí bất biến chiếm tỉ trọng lớn, thì tỉ lệ số dư đảm phí lớn, do vậy nếu doanh số giảm thì lỗ phát sinh nhanh hơn và những xí nghiệp đó có số dư an toàn thấp hơn.

* Để đánh giá mức độ an toàn ngoài việc sử dụng số dư an toàn, cần kết hợp với chi tiêu tỉ lệ số dư an toàn.

$$\text{Tỉ lệ số dư an toàn} = \frac{\text{Số dư an toàn}}{\text{Doanh thu}} \times 100 \%$$

Ví dụ:

	Xn A		XnB	
1. Doanh thu	200.000	100%	200.000	100%
2. Chi phí khả biến	150.000	75%	100.000	50%
3. Số dư đảm phí	50.000	25%	100.000	50%
4. Chi phí bất biến	40.000		90.000	
5. Lợi nhuận	10.000		10.000	

$$\text{- Doanh thu hoà vốn Xn A} = \frac{40.000}{25\%} = 160.000$$

$$\text{- Doanh thu hoà vốn Xn B} = \frac{90.000}{50\%} = 180.000$$

$$\text{* Số dư an toàn: Xn A: } 200.000 - 160.000 = 40.000$$

$$\text{Xn B: } 200.000 - 180.000 = 20.000$$

$$* \text{ Tỷ lệ số dư an toàn } X_n A = \frac{40.000}{200.000} \times 100\% = 20\%$$

$$X_n B = \frac{20.000}{200.000} \times 100\% = 10\%$$

Như vậy xí nghiệp B có chi phí bất biến chiếm tỉ trọng lớn, tỉ lệ số dư đảm phí lớn hơn, nên số dư an toàn nhỏ. Doanh số giảm thì lợi nhuận giảm nhanh, cụ thể nếu doanh thu giảm 20.000 thì xí nghiệp B đã đạt điểm hoà vốn, trong khi đó xí nghiệp A doanh thu giảm 40.000 thì doanh số mới đến điểm hoà vốn.

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

Các khái niệm về điểm hoà vốn cũng được sử dụng rất nhiều trong quá trình ra quyết định và lập kế hoạch.

Cũng vẫn sử dụng số liệu của công ty GM ta đã có: Sản lượng tiêu thụ trong năm qua là 1.000 SP, giá bán 100 (ngàn đ), b iến phí đơn vị 55 (ngàn đ), số dư đảm phí đơn vị 45 (ngàn đ), định phí 27.000 (ngàn đ) và lợi nhuận 18.000 (ngàn đ). Với số liệu đó sản lượng hoà vốn là 600 sản phẩm hay 60.000 (ngàn đ). Ta hãy khảo sát thêm các trường hợp sau.

a. Dự định số lãi phải đạt được.

Giả sử mục tiêu của công ty trong kỳ tới lợi nhuận tăng 25% và để thực hiện được mục tiêu này Công ty có kế hoạch tăng cường chi phí quảng cáo 4.500 (ngàn đ). Vậy sản lượng tiêu thụ cần phải đạt được bao nhiêu sản phẩm để đáp ứng được mục tiêu này? Trong trường hợp đó sản lượng hoà vốn là bao nhiêu và tỷ lệ an toàn như thế nào?

Giải:

Lợi nhuận mục tiêu trong kỳ tới tăng 25%, hay đạt mức $18.000 \times 125\% = 22.500$ (ngàn đ).

Định phí cần phải bù đắp là $27.000 + 4.500 = 31.500$ (ngàn đ)

Vậy sản lượng để đạt được mục tiêu này sẽ là:

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

Sản lượng hoà vốn là:

$$\frac{31.500}{45} = 700 \text{ (sản phẩm)}$$

Tỷ lệ an toàn là:

$$\frac{1.200 - 700}{1.200} \times 100\% = 41,66\%$$

Vậy trong trường hợp này sản lượng cần tăng 20% và tỷ lệ an toàn về doanh thu của công ty tăng $41,66\% - 40\% = 1,66\%$ so với tình hình hiện tại.

Đơn giản hơn, trở lại câu hỏi trong mục 5.1.1 nếu mục tiêu của Công ty trong năm tiếp theo muốn tăng lợi nhuận 10% và nếu các yếu tố khác không đổi thì công ty chỉ phải tiêu thụ được một khối lượng sản phẩm là:

$$\frac{27.000 + 18.000 \times 110\%}{45} = 1.040 \text{ sản phẩm chứ không phải } 1.100 \text{ sản phẩm}$$

b. Quyết định khung giá bán của sản phẩm

Đặc trưng của cơ chế thị trường là sự cạnh tranh trong đó giá là vũ khí cạnh tranh rất lợi hại. Biết tận dụng những cơ hội điều chỉnh giá hợp lý nó có thể đem lại những cơ hội tăng lợi nhuận cao, nhưng nếu các biện pháp sử dụng giá không hợp lý có thể đưa doanh nghiệp đến bờ vực thảm hoạ phá sản. Người quản lý cần phải thấu suốt đặc điểm này và phải nắm vững khung giá cho từng sản phẩm ở các mức độ sản lượng khác nhau để từ đó tùy theo các điều kiện cụ thể mà có cách chủ động điều chỉnh giá phù hợp.

Khung giá bán là giá bán hoà vốn ở các mức độ sản lượng khác nhau.

$$Gh = \text{Đp} + bp \times \frac{\text{SL}}{\text{SL}}$$

Khung giá bán của Công ty Gm được xây dựng cho các mức độ sản lượng khác nhau như sau:

Sản lượng	Tổng định phí	Định phí 1 sản phẩm	Biến phí 1 sản phẩm	Giá bán hoà vốn
(1)	(2)	(3)	(4)	(5 = 3 + 4)
600	27.000	45	55	100
800	27.000	33,75	55	88,75
900	27.000	30	55	85
1.000	27.000	27	55	82
1.200	27.000	22,5	55	77,5

Như vậy, với định phí không đổi giá bán càng có thể giảm khi sản lượng tiêu thụ càng tăng. ở mức 600 SP, Công ty GM phải bán với giá 100 (ngàn đ)/sp mới đạt hoà vốn, nhưng ở mức tiêu thụ 1.200 SP giá bán chỉ cần 77,5 (ngàn đ) đã đạt hoà vốn. Hiện công ty đang tiêu thụ một khối lượng 1.000 SP, ở mức tiêu thụ này giá bán hoà vốn chỉ là 82 (ngàn đ), nhưng công ty có số lãi 18 (ngàn đ)/sp. Đây chính là mức an toàn về giá của công ty ở mức sản lượng đạt 1.000 sp. Tại mức này, trong điều kiện cạnh tranh về giá, Công ty có thể giảm giá 18 (ngàn đ) hay $(18 : 100) \times 100\% = 18\%$ mức giá hiện tại trước khi lâm vào tình trạng thua lỗ.

c. Quyết định nhận hay từ chối đơn đặt hàng

Vấn trường hợp của Công ty GM, bình thường Công ty tiêu thụ 1.000 SPA, tại mức này giá thành đơn vị sản phẩm là $(27.000 : 1.000) + 55 = 82$ (ngàn đ), giá bán 100 (ngàn đ), lợi nhuận 18.000 (ngàn đ), sản lượng tối đa theo công suất là 1.250 sp. Ngoài những sản phẩm tiêu thụ như bình thường nói trên, nay công ty nhận được một đơn đặt hàng đặt mua 200 SP với giá 75 (ngàn đ). Vậy công ty có chấp nhận đơn đặt hàng này không? Có ý kiến cho rằng giá thành đơn vị sản phẩm là 82, trong khi đó giá bán chỉ là 75, lỗ mỗi đơn vị là 7 (ngàn đ). Nếu thực hiện hợp đồng này thì sẽ có số lỗ là $200 \times 7 = 1.400$ (ngàn đ) và lợi nhuận của công ty chỉ còn $18.000 - 1.400 = 16.600$ (ngàn đ). Do vậy không nên chấp nhận đơn đặt hàng này. Người quản lý quyết định như thế nào trong tình huống này?

Giải:

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

	Một đơn vị SP	Tổng số
Doanh thu	75	15.000
Biến phí	55	11.000
Định phí	—	—
Lợi nhuận	30	4.000

Với dự toán trên ta thấy nếu nhận đơn đặt hàng này thì công ty có thêm một khoản lãi là 4.000 (ngàn đ), đưa tổng số lãi của công ty từ 18.000 lên 22.000 (ngàn đ). Do vậy nên chấp nhận đơn đặt hàng này. Tuy nhiên cũng cần phải xem xét đến các yếu tố định tính xung quanh hợp đồng này như khu vực thị trường, phản ứng của các khách hàng khác.

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

Loại quyết định này cũng thường gặp trong thực tế. Do quy luật cạnh tranh gay gắt của thị trường, nhiều khi đặt doanh nghiệp vào tình trạng làm ăn thua lỗ. Trước tình hình đó, doanh nghiệp phải có quyết định hoặc là tồn tại tiếp tục sản xuất, hoặc là đình chỉ sản xuất đồng nghĩa với tự diệt vong. Để có cơ sở cho loại quyết định này chúng ta nghiên cứu ví dụ sau:

Vẫn với số liệu của Công ty GM nhưng giả sử tình huống năm tới giá bán sản phẩm A trên thị trường giảm xuống chỉ còn 75 (ngàn đ)/sp, thấp hơn giá thành. Chưa có phương án sử dụng cơ sở vật chất cho sản phẩm A để sản xuất sản phẩm khác trong năm tới được. Vậy nên quyết định như thế nào trong tình huống này.

Giải:

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

- Trường hợp tiếp tục sản xuất:

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

$$1.000 \times (75 - 82) = 7.000 \text{ (ngàn đ)}$$

- Trường hợp đình chỉ sản xuất:

Nếu đình chỉ sản xuất doanh nghiệp không phải bỏ chi phí biến đổi và cũng không có doanh thu nhưng vẫn phải bỏ chi phí cố định 27.000. Do vậy số lỗ trong trường hợp này là 27.000 nd.

So sánh hai phương án thấy tiếp tục sản xuất sẽ tốt hơn cho doanh nghiệp.

e. Các quyết định thúc đẩy

Đối với các doanh nghiệp sản xuất và kinh doanh nhiều mặt hàng khác nhau, trong quá trình sản xuất kinh doanh, ngoài các hoạt động và kết quả bình thường doanh nghiệp còn có thể có những sự dư thừa có giới hạn lại sản xuất kinh doanh nhiều mặt hàng khác nhau. Vậy yếu tố dư thừa đó nên dùng để thúc đẩy cho mặt hàng nào để tối đa hoá lợi nhuận công ty? Đây cũng là loại quyết định rất thường gặp trong thực tế.

Thông thường loại quyết định này không phải để cắt giảm một loại sản phẩm mà để thúc đẩy sản phẩm đó lên hơn so với các sản phẩm khác trong điều kiện tiềm năng các yếu tố có giới hạn. Có thể có nhiều yếu tố giới hạn khác nhau, có những yếu tố nảy sinh từ phía doanh nghiệp như khả năng dôi dư về số giờ máy, giờ công hoặc dôi dư về vốn lưu động... cũng có những yếu tố tiềm tàng được phát hiện từ phía thị trường như khả năng tiêu thụ thêm có giới hạn về số lượng các sản phẩm hoặc khả năng về giá trị sản phẩm tiêu thụ thêm.. Với mỗi yếu tố giới hạn, sản phẩm sẽ được thúc đẩy trước tiên là sản phẩm cho lợi nhuận (số dư đảm phí) cao nhất trên yếu tố tiềm năng có giới hạn đó.

Ví dụ: Công ty TĐ đã được đề cập đến ở mục 5.1.5.2 sản xuất và kinh doanh 3 loại mặt hàng là A, B và C, các số liệu về tình hình tiêu thụ, chi phí và kết quả có liên quan được tóm tắt và điều chỉnh lại như sau:

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

Trong quá trình sản xuất kinh doanh, Công ty phát hiện ra những khả năng tiềm tàng có thể khai thác. Giả sử tồn tại một cách độc lập trong những trường hợp sau:

T1: Thị trường có khả năng chấp nhận thêm 200 SP.

T2: Khả năng chấp nhận của thị trường tăng thêm 50.000 giá trị sản phẩm.

T3: Năng lực đáp ứng số giờ máy của công ty còn có thể khai thác thêm 200 giờ máy. Biết rằng số giờ máy để sản xuất mỗi sản phẩm A là 3 giờ, mỗi sản phẩm B là 2 giờ và mỗi sản phẩm C là 1 giờ.

Với mỗi trường hợp giới hạn trên, công ty nên quyết định thúc đẩy sản phẩm nào trước?

Giải:

Để tối đa hoá lợi nhuận, với mỗi yếu tố giới hạn sản phẩm nào có số dư đảm phí trên yếu tố cao nhất là sản phẩm được chọn thúc đẩy trước. Vì vậy để chọn được sản phẩm cần thúc đẩy với mỗi yếu tố giới hạn trước hết ta tính số dư đảm phí trên yếu tố đó, sau đó chọn sản phẩm nào có giá trị tính toán cao nhất sẽ được thúc đẩy trước. Cụ thể:

Cơ sở lựa chọn	Sản phẩm được lựa chọn		
	A	B	C
- Số dư đảm phí đơn vị (5) : (1)	(T1) 45*	37,5	20
- Tỷ suất số dư đảm phí (5) : (3)	(T2) 45%	50%	40%
- Số dư đảm phí 1 giờ máy (T1): giờ máy/sản phẩm	(T3) 15	18,75	20*

Trường hợp T1, yếu tố giới hạn là số lượng sản phẩm tăng thêm. Sản lượng A có số dư đảm phí đơn vị cao nhất vì vậy sản phẩm này được chọn để thúc đẩy trước.

Trường hợp T2, yếu tố giới hạn là giá trị sản phẩm tăng thêm. Sản phẩm B có tỷ suất số dư đảm phí trên doanh thu cao nhất vì vậy nó được chọn để thúc đẩy trước.

Trường hợp T3, số giờ máy tăng thêm là yếu tố giới hạn. Sản phẩm C lại có mức số dư đảm phí của 1 giờ máy cao nhất vì vậy sản phẩm này được thúc đẩy trước.

Lưu ý:

- Với mục đích đơn giản hoá, mỗi trường hợp nêu trên đã giả định rằng chỉ có một yếu tố giới hạn còn các yếu tố khác có khả năng đảm bảo cho yếu tố giới hạn.

- Trong trường hợp cùng một lúc có nhiều yếu tố giới hạn (ràng buộc chặt) ta phải lập hàm

mục tiêu tổng số dư đảm phí $f(x) = \sum_{j=1}^n c_j x_j \rightarrow \max$ và các ràng buộc

$\sum_{j=1}^n a_{ij} x_j \leq b$ của nó. Sau đó giải bài toán quy hoạch tuyến tính, chúng ta sẽ có cơ sở cho

quyết định thúc đẩy hợp lý.

CHƯƠNG VI

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHO VIỆC RA QUYẾT ĐỊNH

6.1- THÔNG TIN THÍCH HỢP CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHO VIỆC RA QUYẾT ĐỊNH NGẮN HẠN.

6.1.1- Thông tin thích hợp của quyết định ngắn hạn.

6.1.1.1- Khái niệm quyết định ngắn hạn.

Ra quyết định là một chức năng quan trọng và xuyên suốt các khâu quản trị doanh nghiệp, nó được vận dụng liên tục trong suốt quá trình hoạt động của doanh nghiệp. Phần lớn thông tin của kế toán quản trị cung cấp nhằm phục vụ các nhà quản trị ra các quyết định.

Quá trình ra quyết định của nhà quản trị doanh nghiệp là quá trình lựa chọn phương án tốt nhất, có lợi nhất và hiệu quả nhất từ nhiều phương án khác nhau. Thí dụ:

- Chấp nhận hay từ chối một đơn đặt hàng đặc biệt (với giá giảm)?
- Ngừng hay vẫn tiếp tục sản xuất một mặt hàng nào đó (hoặc tiếp tục hoạt động một bộ phận nào đó)?
- Tự sản xuất hoặc mua một loại chi tiết nào đó?
- Có nên mở thêm một điểm kinh doanh mới hoặc sản xuất một loại sản phẩm mới hay không?
- Nên bán ngay bán thành phẩm hay tiếp tục sản xuất chế biến ra thành phẩm rồi mới bán?

....

Các nhà quản trị doanh nghiệp thường phải đứng trước những sự lựa chọn có tính chất trái ngược nhau. Mỗi phương án được xem xét là một tình huống khác nhau, các thông tin về thu nhập, chi phí của mỗi phương án cũng rất khác nhau... Do vậy đòi hỏi các nhà quản trị doanh nghiệp phải xem xét, cân nhắc các phương án để đề ra quyết định đúng đắn và có hiệu quả nhất.

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

Xét về mặt thời gian thì một quyết định được xem xét là quyết định ngắn hạn nếu nó chỉ liên quan đến một thời kỳ (kỳ kế toán) hoặc ngắn hơn. Xét về mặt vốn đầu tư thì quyết định ngắn hạn là quyết định không đòi hỏi vốn đầu tư lớn.

Như vậy đặc điểm của quyết định ngắn hạn là:

Mỗi tình huống trong quyết định ngắn hạn ảnh hưởng chủ yếu đến thu nhập trong ngắn hạn, cho nên phương án phù hợp lựa chọn cho quyết định ngắn hạn là lợi nhuận mà doanh nghiệp sẽ thu được trong năm hoặc dưới một năm tới cao hơn các phương án khác.

- Mỗi tình huống trong quyết định ngắn hạn là vấn đề sử dụng năng lực sản xuất, hoạt động hiện thời của doanh nghiệp, không cần thiết phải đầu tư mua sắm hoặc trang bị thêm tài sản cố

định để tăng thêm năng lực sản xuất, năng lực hoạt động. Vì vậy vai trò của người kế toán quản trị trong vấn đề này là giúp các nhà quản lý xác định phương án có khả năng sinh lời nhiều nhất trong việc sử dụng công suất (năng lực) sản xuất hiện có:

6.1.1.2- Tiêu chuẩn chọn quyết định ngắn hạn.

Xét về mặt kinh tế thì tiêu chuẩn chọn quyết định ngắn hạn là thu nhập cao nhất (hoặc chi phí thấp nhất) của phương án lựa chọn.

Tuy nhiên không phải lúc nào nguyên tắc thu nhập cao nhất hoặc chi phí thấp nhất cũng được vận dụng một cách đơn giản và dễ dàng để chọn quyết định ngắn hạn. Vì vậy còn cần bổ sung thêm các nguyên tắc để chọn các khoản thu nhập và chi phí thích hợp cho quá trình ra các quyết định nhanh chóng hơn, đó là:

- Các khoản thu nhập và chi phí duy nhất thích hợp cho việc ra quyết định là các khoản thu nhập và chi phí ước tính cho kỳ tới khác với thu nhập và chi phí của các phương án khác. Những khoản này thường được gọi là thu nhập và chi phí chênh lệch so với các phương án khác.

- Các khoản thu nhập đã kiếm được và các khoản chi phí đã chi ở các phương án cũ (có tính chất lịch sử) là không thích hợp cho quá trình xem xét và ra quyết định.

Điều đó cho thấy rằng cách tiếp cận để ra quyết định ngắn hạn người ta thường dùng là xác định các cách tốt nhất để dự toán (ước tính) được thu nhập cho mỗi phương án một cách nhanh chóng và đơn giản nhất, sau đó dựa trên thu nhập ước tính cho mỗi phương án để lựa chọn phương án tối ưu.

6.1.1.3- Phân tích thông tin thích hợp cho quá trình quyết định.

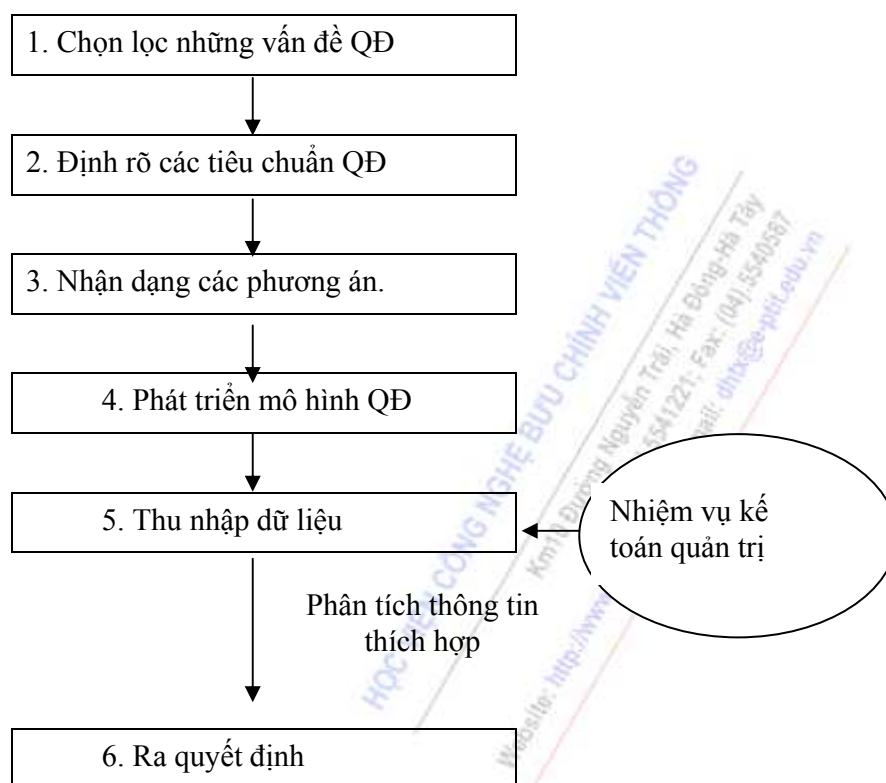
Quá trình ra quyết định có thể được khái quát theo sơ đồ sau: (Bảng 6.1)

Những thông tin (dữ liệu) mà kế toán quản trị cung cấp cho quá trình ra quyết định cần phải đạt được những tiêu chuẩn cơ bản:

- + Phù hợp.
- + Chính xác.
- + Kịp thời.

Thông tin mà kế toán thu thập được có thể có rất nhiều, đa dạng. Nhưng đôi khi để thu thập thông tin một cách đầy đủ để dự toán thu nhập và chi phí của các phương án theo cách trình tự bài bản như phân tích điểm hoà vốn hoặc ứng dụng phần đóng góp đơn vị (số dư đảm phí) để ra quyết định kinh doanh gặp nhiều khó khăn. Mặt khác làm như thế có thể không đáp ứng được yêu cầu tính kịp thời của quyết định. Do vậy trong các thông tin mà kế toán thu thập được, ta phải biết lựa chọn những thông tin phù hợp cho việc ra quyết định.

Bảng 6.1



Thông tin về chi phí và thu nhập thích hợp cho việc ra quyết định là những thông tin phải đạt 2 tiêu chuẩn cơ bản:

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

Những thông tin không đạt một trong hai tiêu chuẩn trên hoặc không đạt cả 2 tiêu chuẩn trên được coi là những thông tin không thích hợp.

Thí dụ : Doanh nghiệp BC- VT đang lựa chọn có nên mua một máy mới, hiện đại hơn để thay thế cho chiếc máy cũ đang dùng, (máy cũ đang dùng được mua cách đây 2 năm mà nó còn sử dụng được 5 năm nữa).

- Doanh thu dự kiến hàng năm : 250 triệu đồng.
- Chi phí bán hàng và chi phí quản lý hàng năm dự kiến: 50 triệu đồng.

Các tài liệu khác liên quan đến các phương án trên đã thu thập được ở bảng dưới đây: (Bảng 6.2).

- + Thông tin thích hợp là:
 - Chi phí hoạt động hàng năm (vì có chênh lệch và liên quan đến tương lai)
 - Chi phí khấu hao (-)
 - Giá bán máy cũ (có chênh lệch)
 - Giá mua máy mới (-)

Bảng 6.2

(Đơn vị tính : triệu đồng).

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

+ Thông tin không thích hợp là :

- Doanh thu dự kiến (không có chênh lệch)
- Chi phí bán hàng và chi phí quản lý (-)
- Giá trị thanh lý thu hồi (-)
- Giá trị còn lại trên sổ kế toán (không liên quan đến tương lai)

Khi nhận dạng thông tin thích hợp người ta cần phải căn cứ vào các tiêu chuẩn đánh giá thông tin của mỗi tình huống cụ thể. Tuy nhiên có một số loại chi phí luôn luôn là chi phí thích hợp hoặc chi phí không thích hợp cho bất cứ tình huống nào.

Ví dụ :

- Chi phí cơ hội luôn là thông tin thích hợp.
- Chi phí chìm luôn là thông tin không thích hợp.

Quá trình phân tích thông tin thích hợp đối với việc xem xét ra quyết định được chia thành 4 bước:

- + Bước 1 : Tập hợp tất cả các thông tin về các khoản thu nhập và chi phí liên quan đến các phương án đang được xem xét.
- + Bước 2 : Loại bỏ các khoản chi phí chìm, là những khoản chi phí đã chi ra, không thể tránh được ở mọi phương án đang được xem xét và lựa chọn.
- + Bước 3 : Loại bỏ các khoản thu nhập và chi phí như nhau ở các phương án đang xem xét.
- + Bước 4 : Những khoản thu nhập và chi phí còn lại là những thông tin thích hợp cho quá trình xem xét, lựa chọn phương án tối ưu.

Thí dụ : Giả sử doanh nghiệp BC- VT đã chi phí cho việc nghiên cứu thực hiện một dự án là 100 triệu đồng, ước tính phải chi phí thêm 150 triệu đồng nữa để hoàn tất dự án này trong năm tới. Doanh thu dự tính của dự án khi hoàn thành chỉ 140 triệu đồng.

Chi phí ước tính cụ thể cho dự án nếu được tiếp tục như sau:

- Nguyên vật liệu	60 triệu đồng.
- Chi phí nhân viên	50 triệu đồng.
- Chi phí chung	<u>40 triệu đồng.</u>
Cộng	150 triệu đồng.

Các thông tin khác:

- Hợp đồng mua nguyên vật liệu 60 triệu đồng đã được ký kết, nếu không sử dụng nguyên vật liệu này cho dự án thì sẽ phải thanh lý, chi phí thanh lý là 3 triệu đồng.

- Chi phí nhân viên ước tính 50 triệu đồng phát sinh thêm bao gồm lương trả cho 4 người làm việc trực tiếp mỗi người 11 triệu đồng một năm, còn lại là khoản tiền phân bổ cho chi phí nhân viên giám sát dự án là 6 triệu đồng. Biết rằng nhân viên giám sát này chịu trách nhiệm giám sát một số dự án nghiên cứu của DN. Nếu dự án này không được tiếp tục thì DN phải bồi thường cho 4 nhân viên trực tiếp vì sẽ bị thôi việc, với mức bồi thường 5 triệu đồng/người.

- Chi phí chung dự kiến là 40 triệu đồng, trong đó có 20 triệu tiền khấu hao nhà xưởng, máy móc còn lại là định phí chung phân bổ cho dự án này. Nếu dự án không được tiếp tục thì máy móc, nhà xưởng phục vụ cho dự án sẽ không sử dụng được cho việc khác. Giá trị thanh lý hiện thời là 18 triệu đồng và thanh lý sau một năm nữa là 10 triệu đồng.

Để thu được một khoản tiền 140 triệu đồng trong năm tới mà phải chi thêm ra 150 triệu đồng chi phí, thì có người cho rằng là không nên tiếp tục dự án này nữa vì đã nhìn thấy khoản lỗ 10 triệu đồng nếu cứ tiếp tục dự án. Quyết định như vậy có đúng không ?

Để đi đến kết luận hãy nghiên cứu bảng phân tích báo cáo kết quả của dự án đó như sau: (Bảng 6.3).

Qua bảng trên ta thấy nếu tiếp tục dự án thì DN chỉ lỗ 100 triệu đồng, còn nếu ngừng dự án tại đây thì sẽ lỗ 211 triệu đồng, điều này thể hiện qua chênh lệch lỗ 111 triệu đồng (giảm lỗ nếu dự án được tiếp tục) hoặc tổng lãi thuần của DN tăng 111 triệu. Ứng dụng khái niệm chi phí thích hợp và trình tự phân tích chi phí thích hợp để tính toán trong thí dụ này sẽ đơn giản hơn rất nhiều cho quá trình ra quyết định.

Phân tích thông tin thích hợp đối với quyết định có nên tiếp tục dự án nghiên cứu và phát triển nữa hay không?.

Bước 1: Tập hợp các thông tin có liên quan đến phương án tiếp tục và không tiếp tục dự án (như đã tóm tắt ở phần dữ kiện đầu bài của thí dụ).

Bước 2: Loại bỏ các chi phí chìm:

- Chi phí đã chi để thực hiện dự án : 100 triệu đồng.

(dù tiếp tục hay không tiếp tục dự án này thì khoản chi phí này vẫn đã có).

- Chi phí khấu hao máy móc, nhà xưởng 20 triệu đồng.

(máy móc, nhà xưởng đã được mua sắm từ trước).

Bảng 6.3

(Đơn vị : triệu đồng)

Chỉ tiêu	Tiếp tục dự án	Không tiếp tục dự án	Chênh lệch tiếp tục/không tiếp tục
1- Doanh thu	140	-	140
2- Chi phí đã chi	(100)	(100)	-
3- Chi phí dự kiến thêm	(150)	(129)	(21)
+ Nguyên vật liệu	(60)	(60)	-
+ Chi thanh lý vật liệu	-	(3)	3
+ Nhân viên trực tiếp	(44)	(20)	(24)
+ Chi nhân viên giám sát	(6)	(6)	-
+ Chi phí khấu hao	(20)	(20)	-
+ Định phí chung khác	(20)	(20)	-
4- Thu thanh lý tài sản	10	18	(8)
5- Lãi (lỗ) thuần (1-2-3+4)	(100)	(211)	111

Bước 3: Loại bỏ các khoản thu nhập và chi phí như nhau ở các phương án.

- Chi phí nguyên vật liệu : 60 triệu đồng.

(Vì đã ký hợp đồng mua nguyên vật liệu, không sử dụng cho việc khác được nếu không dùng cho dự án được tiếp tục).

- Chi phí nhân viên phân bổ cho giám sát: 6 triệu đồng (vì toàn bộ tiền lương của nhân viên giám sát là chi phí sẽ phát sinh cho dù dự án có được tiếp tục hoặc không).

Bước 4: Những khoản thu nhập và chi phí còn lại là thông tin thích hợp:

- Doanh thu khi dự án hoàn tất : 100 triệu đồng.

- Chi phí thanh lý nguyên vật liệu (tiết kiệm được nếu dự án tiếp tục) - 3 triệu đồng.

- Chênh lệch tiền lương của nhân viên trực tiếp khi dự án tiếp tục và không được tiếp tục:
44 triệu - (4 x 5 triệu) = 24 triệu đồng.

- Chênh lệch thu nhập thanh lý nhà xưởng, máy móc khi dự án tiếp tục và không tiếp tục:
10 triệu - 18 triệu = - 8 triệu đồng.

Tập hợp thông tin thích hợp:

- Doanh thu tăng do tiếp tục dự án: 140 triệu đồng

- Chi phí nguyên liệu giảm do dự án được tiếp tục: 3 triệu đồng

- Chi phí tiền lương chênh lệch của nhân viên trực tiếp: (24) triệu đồng

- Thu nhập giảm do thanh lý tài sản : (8) triệu đồng

Tổng lãi thuần tăng do dự án tiếp tục: 111 triệu đồng

Khi phân tích thông tin thích hợp cần lưu ý rằng mỗi một tình huống quyết định thì thông tin thích hợp có thể khác nhau. Điều đó có nghĩa rằng thông tin thích hợp trong tình huống này không nhất thiết nó sẽ là thích hợp trong tình huống khác. Vì vậy không thể vận dụng thông tin thích hợp của tình huống này cho một tình huống khác được, mà phải xuất phát từ quan điểm những mục đích khác nhau cần các thông tin khác nhau.

Quan điểm "thông tin khác nhau dùng cho các mục đích khác nhau" là quan điểm cơ sở của kế toán quản trị và nó được vận dụng thường xuyên trong quá trình ra các quyết định kinh doanh.

6.1.1.4- Các thông tin không thích hợp đối với quyết định ngắn hạn.

Như trên đã đề cập đến những thông tin không thích hợp là những thông tin không thoả mãn cả hai hoặc một trong hai tiêu chuẩn:

- Liên quan đến tương lai.
- Có sự khác biệt giữa các phương án đang xem xét và lựa chọn.

Các khoản chi phí chìm luôn luôn là thông tin không thích hợp và các khoản thu nhập và chi phí không chênh lệch giữa các phương án đang xem xét và lựa chọn cũng là những thông tin không thích hợp.

a- Chi phí chìm là thông tin không thích hợp.

Chi phí chìm là những chi phí đã chi ra, cho dù nhà quản trị quyết định lựa chọn phương án nào đi chăng nữa thì khoản chi phí đó vẫn tồn tại.

Thí dụ:

- Chi phí đã chi ra để thực hiện một dự án đang được xem xét có được tiếp tục nữa hay không.
- Hoặc chi phí khấu hao tài sản cố định đã được mua sắm hoặc xây dựng khi lựa chọn phương án sản xuất kinh doanh bằng tài sản cố định đó.

Chi phí chìm như vậy là chi phí không có tính chênh lệch giữa các phương án được xem xét, vì vậy nó là thông tin không thích hợp cho quá trình ra quyết định.

Như thí dụ ở phần 6.1.1.3 ở Doanh nghiệp BC- VT trong việc xem xét có tiếp tục hay không đối với dự án nghiên cứu và phát triển, thì chi phí đã chi cho dự án 100 triệu là chi phí chìm, vì nó đã phát sinh và nếu dự án có được tiếp tục hay không thì nó đã có và vẫn tồn tại. Hoặc chi phí khấu hao máy móc, nhà xưởng dùng cho dự án đó là 20 triệu đồng, thực chất đây là phần phân bổ chi phí đầu tư tài sản cố định đã hình thành từ trước (công ty đã chi ra), dù dự án có được tiếp tục hay không thì khoản tiền 20 triệu đồng để mua tài sản đã phát sinh, nên nó được gọi là chi phí chìm. Các khoản chi phí đó không có sự chênh lệch giữa việc tiếp tục dự án hay không tiếp tục dự án, do vậy nó là thông tin không thích hợp trong quá trình ra quyết định.

b- Các khoản thu nhập và chi phí không chênh lệch là thông tin không thích hợp.

Khi đi đến quyết định lựa chọn phương án này từ bỏ các phương án khác là việc so sánh thu nhập (hoặc chi phí) ước tính của phương án này cao hơn (hoặc thấp hơn) các phương án khác. Như vậy những khoản thu nhập và chi phí như nhau giữa các phương án không cần phải xét đến

trong quá trình xem xét và lựa chọn phương án, bởi vì chúng không có chênh lệch giữa các phương án, người ta gọi đó là những thông tin không thích hợp. Ngược lại những khoản thu nhập và chi phí có chênh lệch giữa các phương án đáng xem xét thì sẽ được xét đến, người ta gọi đó là những thông tin thích hợp cho quá trình quyết định.

Thí dụ : Giả sử Công ty VMS cách đây 3 năm có mua 1 chiếc máy với giá 30 triệu đồng, giá trị ghi sổ hiện tại là 10 triệu đồng và chỉ còn sử dụng 1 năm nữa. Ông giám đốc điều hành của công ty đang phân vân xem có nên mua một máy mới thay thế cho chiếc máy cũ đó không. Biết rằng: Giá mua máy mới là 40 triệu đồng sau thời gian sử dụng 1 năm giá trị thanh lý thu được dự kiến là 23 triệu đồng. Giá trị thanh lý máy cũ tại thời điểm này là 5 triệu đồng, sau 1 năm không thu được khoản tiền nào về thanh lý.

- Doanh thu dự kiến 1 năm: 250 triệu đồng.

- Chi phí hoạt động (vật liệu, nhân công trực tiếp) máy cũ: 100 triệu đồng, máy mới là 80 triệu đồng.

- Định phí hoạt động 1 năm : 50 triệu đồng.

Tổng hợp thông tin liên quan đến các phương án xem xét:

Bảng 6.4

(Đơn vị : triệu đồng)

Chỉ tiêu	Máy cũ	Máy mới	Chênh lệch máy mới/máy cũ
1- Doanh thu	250	250	-
2- Chi phí			
+ Chi phí hoạt động	(100)	(80)	20
+ Định phí hoạt động	(50)	(50)	-
+ Khấu hao TSCĐ cũ	(10)	(10)	-
+ Chi phí mua máy mới	-	(40)	(40)
3- Thu thanh lý tài sản cũ	-	5	5
4- Thu thanh lý tài sản mới	-	23	23
5- Lãi thuần	90	98	+8

- Thông tin không thích hợp:

+ Doanh thu không chênh lệch: 250 triệu đồng cho cả 2 phương án.

+ Định phí hoạt động không chênh lệch: 50 triệu đồng cho cả 2 phương án.

+ Khấu hao TSCĐ cũ 10 triệu đồng là chi phí chìm.

- Thông tin thích hợp:

+ Chi phí hoạt động giảm (100 triệu đồng - 80 triệu) = 20 triệu đồng

+ Chi phí mua máy mới tăng = (40) triệu đồng

+ Thanh toán lý tài sản cũ tăng	= 5 triệu đồng
+ Thu thanh lý tài sản mới tăng	= <u>23 triệu đồng</u>
Tổng cộng thu nhập tăng	= 8 triệu đồng

Khi xem xét các thông tin để ra quyết định thì ta cần xét đến các thu nhập và chi phí chênh lệch (thông tin thích hợp) không cần xem xét các thu nhập và chi phí không có chênh lệch (thông tin không thích hợp).

6.1.1.5- Mục đích phân biệt thông tin thích hợp và thông tin không thích hợp cho quá trình ra quyết định ngắn hạn.

Phân biệt thông tin thích hợp và không thích hợp là để xác định những thông tin thích hợp cho quá trình ra quyết định kinh doanh một cách nhanh chóng và kịp thời nhất. Điều đó có ý nghĩa rất lớn trong việc thu thập và xử lý thông tin của kế toán quản trị, đó là:

- Giảm thiểu được thời gian và chi phí cho việc thu thập, tính toán, xử lý thông tin và trình bày nó.

- Hạn chế tình trạng quá tải về thông tin, làm phức tạp hoá quá trình phân tích số liệu, thông tin; làm giảm sự chú ý của nhà quản lý vào những vấn đề cần tập trung giải quyết.

Những vấn đề đó phần nào đã thể hiện qua các ví dụ ở phần trên, nó cho thấy, dù phân tích trên cơ sở toàn bộ thông tin (lập báo cáo dự toán kết quả của các phương án) hoặc chỉ dựa vào những thông tin thích hợp thì kết quả tính toán vẫn giống nhau. Song nếu ta tính toán dựa trên toàn bộ thông tin thì sẽ mất nhiều thời gian hơn, dẫn đến quyết định có thể chậm trễ hơn. Mặt khác các thông tin cung cấp cho nhà quản trị quá nhiều, trong đó lại có những thông tin không cần thiết phải hướng sự quan tâm vào chúng, làm rắc rối thêm trong quá trình xem xét và quyết định.

Vì vậy cách tốt nhất là tách riêng những thông tin không thích hợp để loại bỏ không cần đưa vào quá trình tính toán và xem xét để chỉ còn những thông tin thích hợp rất cần thiết cho quá trình phân tích và ra quyết định. Ở khía cạnh khác mục đích phân biệt thông tin thích hợp và không thích hợp còn thể hiện ở mấy điểm sau:

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

- Các thông tin thích hợp và không thích hợp nếu không được phân loại thì trong quá trình sử dụng các thông tin đó sẽ có sự lẫn lộn và phức tạp. Đôi khi có thể sử dụng những thông tin không thích hợp nào đó có độ tin cậy không cao thì dễ dẫn đến những quyết định sai lầm đáng tiếc. Do vậy cách tốt nhất là phân biệt thông tin không thích hợp để loại ra, chỉ tập trung vào xem xét, phân tích những thông tin thích hợp.

- Trong điều kiện nền kinh tế thị trường, yếu tố tốc độ để tận dụng thời cơ, đề ra quyết định nhanh chóng và chính xác là yếu tố quan trọng đối với sự thành bại của doanh nghiệp. Việc phân tích thông tin thích hợp và không thích hợp cũng góp phần làm cho quá trình ra quyết định nhanh chóng và chính xác.

6.1.2- Ứng dụng khái niệm thông tin thích hợp trong việc ra các quyết định ngắn hạn.

6.1.2.1- Quyết định loại bỏ hoặc tiếp tục kinh doanh một bộ phận.

Hầu hết các doanh nghiệp có nhiều bộ phận kinh doanh phụ thuộc hoặc kinh doanh nhiều ngành hàng, mặt hàng. Trong quá trình hoạt động có bộ phận hoặc ngành hàng, mặt hàng bị lỗ là điều có thể xảy ra.

Có những nhà quản lý cho rằng những bộ phận hoặc mặt hàng bị lỗ thì nên không tiếp tục kinh doanh nữa, bởi vì chúng đã làm giảm tổng lợi nhuận của DN. Nhưng đôi khi nếu suy luận một cách đơn giản như vậy sẽ dẫn đến quyết định sai lầm. Những quyết định có nên loại bỏ (ngừng) hay tiếp tục kinh doanh một bộ phận hoặc mặt hàng cá biệt nào đó là một trong các quyết định có tính phức tạp, vì nó chịu tác động của nhiều nhân tố.

Để có được quyết định đúng đắn, nhanh chóng và kịp thời trong tình huống này, ta phải sử dụng thông tin thích hợp để phân tích và đánh giá ảnh hưởng của quyết định đó đến lợi nhuận chung của toàn doanh nghiệp.

Việc ứng dụng thông tin thích hợp để ra quyết định trong tình huống này được thể hiện qua thí dụ sau đây:

Giả sử Công ty VMS có 3 cửa hàng phụ thuộc kinh doanh trong cùng một thành phố. Báo cáo kết quả kinh doanh trong năm vừa qua như sau: (Bảng 6.5).

Bảng 6.5 (Đơn vị : Triệu đồng)

Chỉ tiêu	Tổng cộng	Cửa hàng số 1	Cửa hàng số 2	Cửa hàng số 3
1- Doanh số	5000	1500	2500	1000
2- Chi phí cửa hàng bán	3000	800	1500	700
3- Lãi gộp	2000	700	1000	300
4- Chi phí bán hàng	650	200	300	150
5- Chi phí quản lý DN	1000	300	500	200
6- Lợi nhuận thuần	350	200	200	(50)

Các thông tin khác được bổ sung như sau:

a- Bảng phân tích chi phí bán hàng và chi phí quản lý DN: (Bảng 6.6)

Bảng 6.6 (Đơn vị : triệu đồng)

Chỉ tiêu	Tổng cộng	Cửa hàng số 1	Cửa hàng số 2	Cửa hàng số 3
I- Chi phí bán hàng	650	200	300	150
1- Lương nhân viên bán hàng	210	70	90	50
2- Quảng cáo của cửa hàng	35	10	20	5
3- Tiền thuê cửa hàng	120	40	60	20
4- Khấu hao thiết bị bán hàng	110	30	50	30
5- Chi phí điện, nước	40	10	20	10
6- Lương nhân viên giao hàng	40	10	20	10
7- Khấu hao thiết bị giao hàng	40	10	20	10
8- Chi phí quảng cáo chung	55	20	20	15
II- Chi phí quản lý DN	1000	300	500	200
1- Lương quản lý DN	240	80	100	60
2- Chi phí quản lý cửa hàng	70	20	30	20
3- Chi phí phục vụ điện nước	60	20	30	10
4- Chi phí bảo hiểm hàng hoá (ở cửa hàng)	60	20	30	10
5- Chi phí khấu hao TSCĐ quản lý	70	20	40	10
6- chi phí chung khác	500	140	270	90

b- Các thông tin khác:

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

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

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

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

+ Các nhân viên khác của cửa hàng số 3 sẽ thôi làm việc nếu cửa hàng bị đóng cửa, tiền bồi thường cho mỗi nhân viên này là 1 triệu đồng (5 nhân viên).

- + Doanh thu và chi phí của hàng bán dự kiến không biến động trong năm tới.
- + Chi phí phục vụ điện nước, chi phí chung khác của chi phí quản lý tới là định phí chung.

Dựa vào các thông tin trên ta thấy rằng các thông tin sau đây là thông tin không thích hợp sẽ loại bỏ không cần xem xét đến:

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

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

Ta có thể lập bảng phân tích chênh lệch lợi nhuận giữa 2 phương án tiếp tục và không tiếp tục kinh doanh cửa hàng số 3 như sau:

Bảng 6.7

(Đơn vị: triệu đồng)

Chỉ tiêu	Tiếp tục KD cửa hàng số 3	Ngừng KD cửa hàng số 3	Chênh lệch tiếp tục/ngừng
1- Doanh số	5000	4000	1000
2- Chi phí hàng bán	(3000)	(2300)	(700)
3- Chi phí bán hàng			
- Lương nhân viên bán hàng	(210)	(160)	(50)
- Bồi thường nhân viên bán hàng	(-)	(5)	(5)
- Quảng cáo cửa hàng	(35)	(30)	(5)
- Tiền thuê cửa hàng	(120)	(100)	(20)
- Chi phí điện, nước	(40)	(30)	(10)
- Lương nhân viên giao hàng	(40)	(35)	(5)
Cộng chi phí bán hàng	(445)	(200)	(245)
4- Chi phí quản lý DN			
- Lương quản lý DN	(240)	(235)	(5)
- Chi phí bảo hiểm hàng hoá	(60)	(50)	(10)
Cộng chi phí QLDN	(300)	(285)	(15)
5- Lợi nhuận thuần	1255	1055	+200

Qua kết quả tính toán ở bảng trên ta thấy rằng nếu tiếp tục kinh doanh cửa hàng số 3 thì sẽ làm tổng lợi nhuận của toàn công ty tăng lên 200 triệu đồng: $(1255 - 1055 = 200)$ (đơn vị triệu đồng). Đi đến quyết định tiếp tục kinh doanh cửa hàng số 3.

Tuy nhiên việc xem xét một quyết định có nên loại bỏ hay tiếp tục cho một bộ phận cá biệt hoạt động thường có nhiều phương án khác nữa. Giả sử ở tình huống trên ở công ty VMS, nếu cửa hàng số 3 đóng cửa thì có thể doanh số ở các cửa hàng số 1 và số 2 tăng lên, do khách hàng quen thuộc ở thành phố của công ty chuyển sang mua hàng ở cửa hàng số 1 và số 2, thì khi đó có quyết định vẫn tiếp tục kinh doanh cửa hàng số 3 nữa hay không? Điều đó cần phải thu thập thêm thông tin về sự tăng trưởng doanh thu các cửa hàng số 1 và số 2 sẽ là bao nhiêu, tính toán thêm và ra quyết định. Hoặc Công ty tận dụng mặt bằng hoặc cơ sở sản xuất, kinh doanh để cho thuê hay chuyển sang kinh doanh lĩnh vực khác cũng có thể được xem xét và quyết định...

Tương tự như ta có thể vận dụng xem xét quyết định tình huống có nên loại bỏ không sản xuất hoặc kinh doanh một mặt hàng cá biệt nào đó hay không, hoặc chuyển sang kinh doanh mặt hàng khác.

Qua thí dụ trên ta thấy rõ hơn rằng việc thu thập thông tin để phục vụ cho kế toán quản trị sẽ dựa vào:

- Kế toán chi tiết chi phí, doanh thu, kết quả để phân tích các thông tin theo mục đích sử dụng chúng cho kế toán quản trị.
- Thông tin dự đoán của các bộ phận liên quan mà kế toán quản trị thu thập được (Bộ phận tổ chức lao động; bộ phận thị trường; kế hoạch, hợp đồng kinh tế...).

Việc thu thập thông tin kế toán quản trị rất linh hoạt tùy thuộc vào tình huống quyết định. Cũng có trường hợp khi có tình huống cần quyết định theo yêu cầu của nhà quản trị thì kế toán quản trị phải có nhiệm vụ thu thập các thông tin cần thiết thông qua các bộ phận liên quan để phục vụ cho việc tính toán và phân tích tình huống, cũng có thể không có đầy đủ thông tin chi tiết do bộ phận kế toán chi tiết cung cấp. Kế toán quản trị dựa vào thông tin kế toán chi tiết để tiếp tục phân tích số liệu, tính toán chi tiết hơn nữa theo mục đích sử dụng của kế toán quản trị, đồng thời phải thu thập thêm các thông tin bổ sung khác liên quan ở các bộ phận trong và ngoài đơn vị như: hợp đồng, lao động, giá cả thị trường, nhu cầu thị trường...

Chính vì vậy khó có thể đưa ra một mô hình chuẩn làm mẫu cho việc thu thập thông tin kế toán quản trị cho các doanh nghiệp phù hợp với các tình huống quyết định như là kế toán tài chính được.

6.1.2.2- Quyết định tự sản xuất hay mua ngoài.

Các nhà quản trị doanh nghiệp luôn gặp phải sự lựa chọn giữa việc tự sản xuất hay mua ngoài các linh kiện, các chi tiết, hoặc vật liệu hoặc bao bì để lắp ráp, chế tạo hay đóng gói thành phẩm... Điều đó cũng tương đối khó khăn và đôi khi còn có sự sai lầm trong việc lựa chọn mua ngoài các linh kiện, chi tiết, vật liệu hoặc bao bì khi giá mua ngoài thấp hơn giá thành sản xuất hiện tại của doanh nghiệp.

Quyết định tự sản xuất hay mua ngoài các linh kiện, chi tiết hoặc vật liệu sản xuất thường được quan tâm đến 2 vấn đề:

- Chất lượng của linh kiện, chi tiết hay vật liệu.
- Giá cả (chi phí).

Nếu chất lượng của chúng đã đảm bảo theo đúng tiêu chuẩn kỹ thuật cho dù nó được mua ngoài hay tự sản xuất, thì nhà quản lý xem xét đến chi phí chênh lệch giữa tự sản xuất và mua ngoài. Nguyên tắc để đi đến quyết định tự sản xuất hay mua và chi phí sản xuất phải nhỏ hơn chi phí mua ngoài thì lựa chọn phương án tự sản xuất và ngược lại. Mặt khác còn phải xem xét đến các chi phí cơ hội nếu không tự sản xuất thì bộ phận hiện đang sản xuất các linh kiện, chi tiết đó sẽ như thế nào? Nó có được sử dụng nữa hay là không? Giả sử như bộ phận đó sẽ được chuyển sang sản xuất mặt hàng khác, hoặc sử dụng cho thuê hoặc với các mục đích khác, thì lợi nhuận hàng năm nó mang lại cho doanh nghiệp là bao nhiêu? So sánh với chi phí tiết kiệm được của tự sản xuất so với mua ngoài, nếu số lợi nhuận đó lớn hơn chi phí tiết kiệm được thì lại chọn phương án mua ngoài linh kiện, chi tiết hay vật liệu.

Chúng ta hãy nghiên cứu một tình huống cụ thể qua thí dụ sau đây:

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

Chi phí liên quan đến sản xuất bao bì trong năm vừa qua như sau: (10.000 bao bì).

Bảng 6.8

(Đơn vị : 1.000 đồng)

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

Như vậy chi phí sản xuất đơn vị là 25.000đ/bao bì.

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

Các thông tin bổ sung:

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

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

$$10.000 \text{ bao bì} \times 2.000 \text{ đ} = 20.000.000 \text{ đ.}$$

Giám đốc công ty yêu cầu phòng kế toán cho biết ý kiến?

Trưởng bộ phận kế toán quản trị sau khi xem xét, phân tích các thông tin thích hợp liên quan đến quyết định này đã cho ý kiến là: Công ty nên tiếp tục tự sản xuất bao bì chứ không nên mua ngoài, bởi vì nếu mua ngoài thì không phải là tiết kiệm được 20 triệu đồng cho mỗi năm mà ngược lại tự sản xuất sẽ tiết kiệm được một khoản tiền rất lớn là 40 triệu đồng mỗi năm so với mua ngoài.

Cụ thể là như sau:

- Vì không có phương án nào khác để sử dụng bộ phận sản xuất bao bì nếu nó ngừng hoạt động do mua ngoài bao bì, thì các chi phí cơ hội không phát sinh.

- Các khoản doanh thu và chi phí sau đây không phải là thông tin thích hợp cho quyết định này.

+ Doanh thu bán hàng.

+ Chi phí khấu hao TSCĐ.

+ Chi phí chung (định phí) phân bổ.

- Còn lại là các thông tin thích hợp sẽ được trình bày qua bảng phân tích sau:

Bảng 6.9

(Đơn vị : đồng)

Khoản mục	Tự sản xuất	Mua ngoài
- Nguyên vật liệu trực tiếp (10x10.000 đ.vị)	100.000	-
- Nhân công trực tiếp (5 x 10.000 đ.vị)	50.000	-
- Biến phí SX chung (2 x 10.000 đ.vị)	20.000	-
- Tiền lương nhân viên PX (2 x 10.000 đ.vị)	20.000	-
- Chi phí mua ngoài (23 x 10.000 đ.vị)	-	230.000
Cộng	190.000	230.000

Như vậy, nếu tự sản xuất thì công ty sẽ tiết kiệm được 40 triệu đồng (190 triệu đồng - 230 triệu đồng) so với mua ngoài. Điều đó có thể đi đến quyết định là không mua ngoài mà vẫn tiếp tục tự sản xuất bao bì đóng gói. Tuy nhiên quyết định tự sản xuất như trên càng được thuyết phục hơn nếu như bộ phận sản xuất bao bì này nâng được công suất hoạt động thực tế hơn hiện tại với điều kiện nhu cầu bao bì của công ty nâng lên do khối lượng sản phẩm tiêu thụ của công ty tăng lên, hoặc công ty có thể bán bao bì đóng gói cho công ty khác.

Trong trường hợp quyết định nên mua ngoài hay tự sản xuất này có thể mở rộng các tình huống khác nữa, ví dụ như:

- Nhu cầu của doanh nghiệp đối với linh kiện, chi tiết, bao bì đó tăng lên hoặc có thể bán chúng ra bên ngoài được trong điều kiện hoạt động chưa hết công suất.

- Hoặc trường hợp các nguồn lực và phương tiện sử dụng để tự sản xuất linh kiện, bao bì nếu không sử dụng cho sản xuất linh kiện, bao bì đó nữa có thể được sử dụng cho mục đích khác...

Trong các tình huống đó cần phải so sánh lợi nhuận hàng năm thu được do sử dụng chúng cho các mục đích khác (hoặc tăng lên do nâng cao công suất hoạt động) mà lớn hơn chi phí tiết kiệm được do tự sản xuất (hoặc mua ngoài) thì sẽ quyết định ngược lại. Ví dụ trong thí dụ trên, nếu cơ sở sản xuất bao bì của công ty ABC mà cho thuê, hàng năm thu được khoản lợi nhuận lớn hơn 40 triệu đồng thì sẽ quyết định mua ngoài bao bì và cho thuê cơ sở sản xuất này.

6.1.2.3- Quyết định nên bán ngay bán thành phẩm hay tiếp tục sản xuất chế biến ra thành phẩm rồi mới bán.

Quyết định này thường được lựa chọn ở các doanh nghiệp mà quy trình sản xuất chế biến liên tục nhiều công đoạn. Tức là quy trình sản xuất khởi đầu từ một loại nguyên vật liệu chung, qua quá trình chế biến nó cho nhiều bán thành phẩm khác nhau, các bán thành phẩm đó có thể tiêu thụ được ngay sau mỗi giai đoạn chế biến hoặc sẽ tiếp tục chế biến theo quy trình riêng để ra thành phẩm rồi mới bán. Thí dụ như trong xí nghiệp súc sản và chế biến thực phẩm; có thể người ta bán ngay thịt vừa mới mổ, mà cũng có thể chế biến tiếp từ thịt heo ra các sản phẩm thực phẩm chế biến sẵn như: giò, chả, xúc xích, Lạp sườn... Hoặc trong doanh nghiệp lọc dầu, có thể bán ngay sản phẩm là dầu thô hoặc tiếp tục chế biến ra xăng, dầu nhớt rồi mới bán... Hoặc trong chế biến lương thực (bột mì) có thể bán ngay sản phẩm là mì vỡ hoặc tiếp tục để chế biến (xay) thành bột mì rồi mới bán...

Nguyên tắc chung đi đến quyết định tiếp tục chế biến thêm để ra thành phẩm rồi mới bán hay bán ngay bán thành phẩm là phương án nào có tổng lợi nhuận của toàn doanh nghiệp tăng lên thì ta chọn. Tuy nhiên để có thông tin đó ta có thể bằng nhiều cách để tính toán, nhưng bằng cách xác định và phân tích các thông tin thích hợp là nhanh chóng và ngắn gọn nhất.

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

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

Định phí tiết kiệm được do chấm dứt quá trình chế biến thêm nếu bán ngay bán thành phẩm.

Tính toán lãi (lỗ) tăng thêm do quá trình chế biến thêm và ra quyết định. (6.1)

Lãi (lỗ) tăng thêm do chế biến thêm	=	Chênh lệch giá bán của thành phẩm với bán thành phẩm	-	Chi phí tăng thêm của quá trình chế biến thêm	-	Định phí tiết kiệm được nếu ngừng chế biến thêm
-------------------------------------	---	--	---	---	---	---

+ Nếu lãi thì tiếp tục sản xuất chế biến, ngược lại nếu lỗ thì không chế biến thêm nữa mà bán ngay bán thành phẩm.

Thí dụ: Giả sử tại công ty chế biến thực phẩm từ bò. Công ty vừa mổ một lượng bò với một số thịt bò là 1 tấn. Giá bán ngay 1kg thịt bò tươi sống là 25.000 đồng. Còn nếu tiếp tục chế biến thịt bò thành sản phẩm thực phẩm ăn sẵn có chất lượng cao thì bán được giá là 35.000đ/1kg thực phẩm ăn sẵn. Biết rằng: 10kg thịt bò tươi sống thì chế biến được 8kg thực phẩm ăn sẵn, (do hao hụt trong quá trình chế biến thêm), chi phí cho chế biến thêm thành 1kg thực phẩm ăn sẵn.

- Nhân công trực tiếp 2.000đ
- Chi phí khác (Biến phí) 2.500đ
- Cộng 4.500đ

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

Quá trình tính toán sẽ thực hiện như sau:

- Giá bán thành phẩm (thực phẩm ăn sẵn):
 $800\text{kg} \times 35.000\text{đ}/\text{kg} = 28.000.000 \text{ đ}$
- Giá bán thịt bò tươi:
 $1.000\text{kg} \times 25.000\text{đ} = 25.000.000 \text{ đ}$
- Chênh lệch giá bán giữa 2 phương án (tăng thêm) = 3.000.000 đ
- Chi phí chế biến thêm :
 $800\text{kg} \times 4.500\text{đ} = 3.600.000 \text{ đ}$
- Lỗ $3.000.000\text{đ} - 3.600.000\text{đ} = -600.000 \text{ đ}$

Như vậy nếu chế biến thêm thì công ty sẽ bị lỗ thêm 600.000 đồng, do vậy nên quyết định bán ngay thịt bò tươi.

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

Trong quá trình hoạt động các doanh nghiệp thường gặp phải những khó khăn trong việc lựa chọn quyết định kinh doanh khi các điều kiện sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp mình bị giới hạn. Ví dụ như:

- Bị giới hạn về mặt bằng kinh doanh.
- Bị giới hạn về công suất hoạt động của máy móc thiết bị.
- Bị giới hạn về nguyên vật liệu cung cấp.
- Bị giới hạn về mức sản phẩm tiêu thụ.
- Hoặc bị giới hạn về vốn. v.v...

Thực tế tùy từng doanh nghiệp có thể chỉ bị giới hạn bởi một nhân tố hoặc có thể cùng một lúc bị giới hạn bởi nhiều nhân tố khác nhau.

Để đi đến quyết định sử dụng năng lực (nguồn lực) hiện có của doanh nghiệp như thế nào để đạt hiệu quả cao nhất trong sản xuất kinh doanh của đơn vị là điều các nhà quản trị doanh nghiệp đều phải quan tâm.

Mục tiêu của các quyết định trong tình huống này vẫn là tổng lợi nhuận của doanh nghiệp là cao nhất.

a- Trong trường hợp chỉ bị giới hạn bởi một hoặc hai nhân tố:

Vì mục tiêu của doanh nghiệp làm sao tận dụng hết được năng lực của nhân tố có giới hạn để đạt được tổng lợi nhuận cao nhất, nên trong trường hợp này doanh nghiệp thường phải tiến hành theo các bước sau để phân tích thông tin và ra quyết định cho phù hợp:

- Xác định nhân tố giới hạn chủ yếu (trường hợp bị giới hạn 2 nhân tố).
- Tính lãi trên biến phí trên mỗi đơn vị của nhân tố giới hạn chủ yếu của từng loại sản phẩm, dịch vụ cần sản xuất, kinh doanh.
- Sắp xếp thứ tự khả năng sinh lời của từng loại sản phẩm hàng hoá, dịch vụ (trường hợp bị giới hạn bởi 2 nhân tố). Thứ tự ưu tiên được sắp xếp dựa trên phần đóng góp trên mỗi đơn vị (lãi trên biến phí) của nhân tố giới hạn chủ yếu. Nếu sản phẩm (hàng hoá) nào có lãi biến phí đơn vị cao hơn sẽ được ưu tiên trước.
- Xác định tổng số đơn vị nhân tố giới hạn chủ chốt đáp ứng cho từng loại sản phẩm hàng hoá, dịch vụ cần sản xuất, kinh doanh.
- Tính tổng lãi trên biến phí loại sản phẩm hàng hoá dịch vụ trong điều kiện của nhân tố giới hạn chủ chốt.

Thí dụ: Giả sử công ty ABC sản xuất sản phẩm A, B và C, giá bán đơn vị của các sản phẩm đó lần lượt là 100; 150 và 200;

Biến phí đơn vị sản xuất lần lượt là: 40; 50 và 50.

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

Nếu đơn giản chỉ so sánh lãi trên biến phí đơn vị chưa tính toán đến nhân tố bị giới hạn thì cho ta quyết định là ưu tiên sản xuất sản phẩm B đến C sau đó mới đến sản phẩm A. Bởi vì phần lãi trên biến phí đơn vị của sản phẩm B là cao nhất (150-50=100), sau đó đến sản phẩm C (120-50=70) và sau cùng mới đến sản phẩm A (100-40=60). Và như vậy quyết định sản xuất cả 500 sản phẩm B; 800 sản phẩm C và số giờ máy còn lại sẽ dùng để sản xuất sản phẩm A và số sản phẩm A sẽ được sản xuất là:

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

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

Nhân tố giới hạn ở đây gồm 2 nhân tố:

- Nhu cầu tiêu thụ của từng loại sản phẩm.

- Số giờ máy chạy để sản xuất các loại sản phẩm chỉ tối đa là 5.000 giờ, trong đó khi nhu cầu cần là 5.600 giờ:

$$(1.000 \text{ SPA} \times 2 \text{ giờ} + 500 \text{ SPB} \times 4 \text{ giờ} + 800 \text{ SPC} \times 2 \text{ giờ}).$$

Trong đó xác định nhân tố giới hạn chủ yếu là số giờ máy chạy cho sản xuất sản phẩm.

Kết quả tính toán sẽ thể hiện qua bảng phân tích sau:

Bảng 6.10

Chỉ tiêu	SPA	SPB	SPC
1- Đơn giá bán (1.000đ)	100	150	120
2- Biến phí đơn vị (1.000đ)	40	50	50
3- Lãi trên biến phí đơn vị (1-2) (1.000đ)	60	100	70
4- Số giờ máy cho 1 đơn vị SP (giờ)	2	4	2
5- Lãi trên biến phí đơn vị trên 1 giờ máy (3:4) (1.000đ)	30	25	35
6- Thứ tự ưu tiên sản xuất	2	3	1
7- Số giờ máy chạy để sản xuất có thể bố trí được (giờ) (1)	2.000	1.400	1.600
8- Số sản phẩm sản xuất (7:4)	1.000	350	800
9- Tổng lãi trên biến phí (8x3) (1.000đ)	60.000	35.000	56.000

(1) Được tính toán như sau:

- Sản phẩm C ưu tiên số 1 sẽ sản xuất đủ 800 SP x 2 giờ = 1.600 giờ.

- Sản phẩm A ưu tiên thứ 2, mà số giờ máy chạy còn lại là:

$(5.000 \text{ giờ} - 1.600 \text{ giờ}) = 3.400 \text{ giờ} > 2.000 \text{ giờ}$ cần để sản xuất cả 1.000 sản phẩm A nên sẽ sản xuất cả 1.000 sản phẩm A.

$$(1.000 \text{ SP} \times 2 \text{ giờ}) = 2.000 \text{ giờ.}$$

- Sản phẩm B ưu tiên thứ 3, chỉ còn số giờ máy chạy sử dụng cho nó là:

$$(5.000 \text{ giờ} - 1.600 \text{ giờ} - 2.000 \text{ giờ}) = 1.400 \text{ giờ}$$

Tổng lãi trên biến phí theo cách tính này là:

$$(60.000 + 35.000 + 56.000) = 151.000 \text{ nghìn đồng.}$$

Trong khi đó theo phương án sản xuất 500 SPB, 800 SPC và 700 SPA thì tổng lãi trên biến phí sẽ là:

$(700SPA \times 60 + 500 SPB \times 100 + 800 SPC \times 70) = 148.000$ nghìn đồng. Như vậy nó sẽ nhỏ hơn lãi trên biến phí của phương án trên là:

$$(151.000 \text{ nghìn đồng} - 148.000 \text{ nghìn đồng}) = 3.000 \text{ nghìn đồng.}$$

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

Trường hợp có 2 nhân tố bị giới hạn cùng lúc sẽ áp dụng phương pháp tính toán như thí dụ trên thường là bị giới hạn bởi một nhân tố là khối lượng tiêu thụ hạn chế đối với các mặt hàng và một nhân tố nào khác như: công suất hoạt động của máy móc thiết bị, diện tích mặt bằng kinh doanh, hoặc hạn chế về vốn... trong đó nhân tố giới hạn chủ chốt sẽ không phải là nhân tố khối lượng tiêu thụ bởi vì khối lượng tiêu thụ phụ thuộc vào các nhân tố khác.

Trường hợp chỉ có 1 nhân tố bị giới hạn thì việc tính toán, phân tích thông tin sẽ đơn giản hơn, không cần phải sắp xếp thứ tự ưu tiên theo nhân tố chủ yếu và thường xảy ra trong tình huống lựa chọn sản xuất một mặt hàng trong nhiều mặt hàng khác để tối đa lợi nhuận của doanh nghiệp.

b- Trong trường hợp có nhiều nhân tố bị giới hạn cùng lúc.

Đây là trường hợp cùng lúc có 2 hoặc 3 nhân tố chủ yếu bị giới hạn. Trong trường hợp này thì không thể sử dụng phương pháp tính toán và phân tích như trường hợp có một nhân tố giới hạn hoặc như trường hợp ở thí dụ trên để ra quyết định được. Thí dụ doanh nghiệp hoạt động trong điều kiện bị giới hạn không chỉ là khối lượng sản phẩm tiêu thụ mà còn bị giới hạn bởi số giờ máy chạy, vốn hoặc cả nguyên liệu cung cấp... Việc lựa chọn cơ cấu sản phẩm sản xuất như thế nào có hiệu quả nhất là vấn đề phức tạp hơn nhiều.

Người ta thường sử dụng phương pháp phương trình tuyến tính để tìm phương án sản xuất tối ưu. Trình tự của phương pháp này được thực hiện theo các bước:

- Xác định hàm mục tiêu và biểu diễn nó dưới dạng phương trình đại số tuyến tính. Hàm mục tiêu có thể biểu diễn ở dạng lợi nhuận tối đa hoặc chi phí tối thiểu.
- Xác định các điều kiện nhân tố giới hạn và biểu diễn chúng thành các phương trình đại số.
- Vẽ đồ thị của hệ phương trình đại số.
- Xác định vùng sản xuất tối ưu trên đồ thị, nó được giới hạn bởi các đường đồ thị của các phương trình nhân tố giới hạn và các trục tọa độ.
- Xác định phương trình sản xuất tối ưu bằng cách căn cứ vào vùng sản xuất tối ưu trên đồ thị và hàm mục tiêu.
- Để hiểu rõ hơn về phương pháp tính toán và phân tích theo trình tự như trên ta hãy nghiên cứu thí dụ sau đây:

Giả sử tại công ty TOHADICO đang tiến hành sản xuất hai mặt hàng X và Y. Các thông tin cho biết:

- Sản phẩm Y phải qua 3 công đoạn sản xuất thì hoàn tất.

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

Trong đó :

- + Công đoạn 1 giới hạn tối đa là 300 giờ.
- + Công đoạn 2 giới hạn tối đa là 250 giờ.
- + Công đoạn 3 giới hạn tối đa là 180 giờ.
- + Công đoạn 4 giới hạn tối đa là 150 giờ.
- Yêu cầu thời gian máy chạy để sản xuất sản phẩm ở mỗi công đoạn như sau:

Bảng 6.11 (Đơn vị giờ/sản phẩm)

	Sản phẩm X	Sản phẩm Y
- Công đoạn 1	15	10
- Công đoạn 2	10	10
- Công đoạn 3	10	-
- Công đoạn 4	5	10

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

Vận dụng phương pháp phương trình tuyến tính ta tính toán và ra quyết định.

Bước 1: Xác định hàm mục tiêu:

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

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

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

Vậy ta có phương trình của hàm mục tiêu:

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

Bước 2 : Xác định các nhân tố giới hạn và biểu diễn bằng phương trình:

- Công đoạn 1 bị giới hạn tối đa là 300 giờ máy.

$$15x + 10y \leq 300 \quad (1)$$

- Công đoạn 2 bị giới hạn tối đa là 250 giờ máy:

$$10x + 10y \leq 250 \quad (2)$$

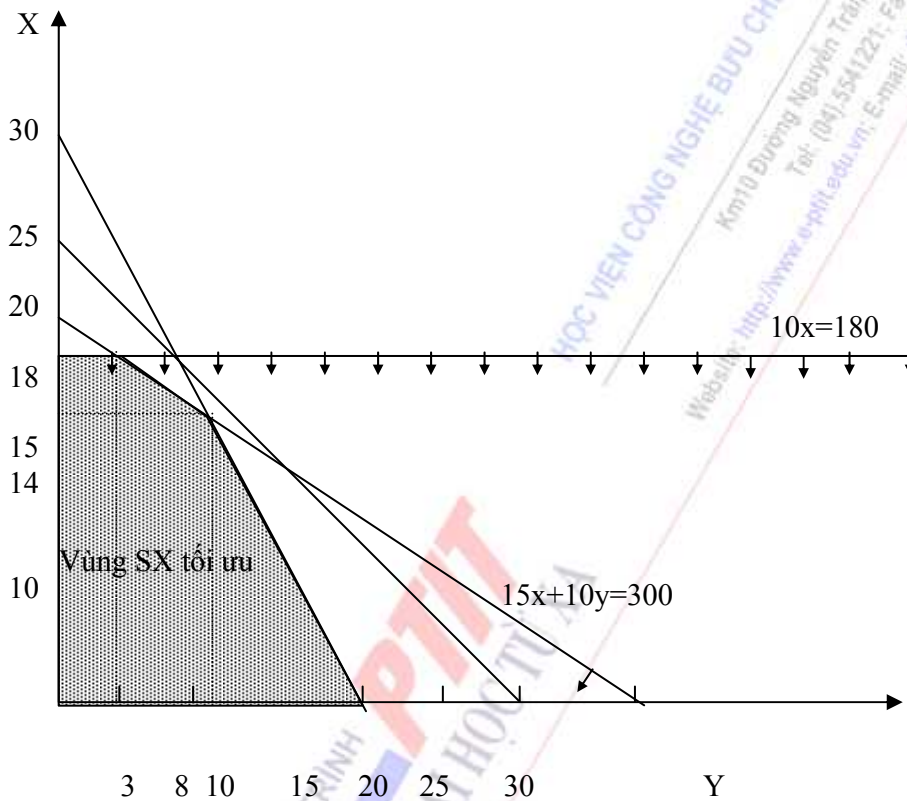
- Công đoạn 3 bị giới hạn tối đa là 180 giờ máy

$$10x \leq 180 \quad (3)$$

- Công đoạn 4 bị giới hạn tối đa 150 giờ máy:

$$5x + 10y \leq 150 \quad (4).$$

Bước 3: Vẽ đồ thị (Đồ thị 6.1)



Đồ thị 6.1

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

Vùng sản xuất tối ưu là vùng trên đồ thị bị giới hạn bởi các đường biểu diễn của 4 phương trình điều kiện hạn chế với 2 trục tọa độ tạo thành (xem trên đồ thị ở vùng có dấu).

Trong vùng đó có 5 điểm thể hiện cơ cấu sản phẩm x và y sản xuất đó là các điểm 1, 2, 3, 4, 5 có tọa độ tương ứng là (0;0); (18;0); (14;8) và (0;15). Nhưng trong đó chỉ có 1 điểm là có cơ cấu sản phẩm sản xuất tối ưu thỏa mãn hàm mục tiêu $f \rightarrow \max$.

Bước 5 : Xác định phương trình sản xuất tối ưu.

Phương trình sản xuất tối ưu được xác định căn cứ vào vùng sản xuất tối ưu trên đồ thị được giới hạn bởi các điểm số 1, 2, 3, 4 và 5, có tọa độ tương ứng (0;0); (18;0); (18;3); (14;8) và (0;15), đồng thời điểm tọa độ đó phải thỏa mãn hàm mục tiêu $f = 40x + 50y \rightarrow \max$.

Ta lần lượt thay số tọa độ của các điểm vào hàm mục tiêu, nếu điểm nào (góc) mang lại giá trị hàm f lớn nhất thì đó là cơ cấu sản phẩm sản xuất cần tìm. (Bảng 6.12)

Bảng 6.12

Góc điểm	Số sản phẩm SX		Hàm mục tiêu $f = 40x + 50y \rightarrow \max$		
	SP X	SP Y	40x	50y	f
1	0	0	0	0	0
2	18	0	720	0	720
3	18	3	720	150	870
(4)*	(14)*	(8)*	(560)*	(400)*	(960)*
5	0	15	0	150	750

Căn cứ kết quả tính toán được ta thấy góc 4 (góc có tọa độ 14;8) là góc cho giá trị hàm f lớn nhất. Vậy cơ cấu sản xuất sản phẩm của công ty TOHADCO lựa chọn là sản xuất 14 sản phẩm X và 8 sản phẩm Y, lợi nhuận mang lại cao nhất với tổng số lãi trên biến phí là 960 đơn vị tiền tệ.

Từ thí dụ trên ta có thể vận dụng để quyết định các tình huống khác trong trường hợp hoạt động có nhiều nhân tố giới hạn khác, như:

- Đồng thời bị giới hạn bởi khối lượng tiêu thụ; công suất hoạt động của máy móc và vốn.

- Hoặc đồng thời bị giới hạn bởi khối lượng tiêu thụ, công suất hoạt động của máy hoặc lao động và nguyên liệu cung cấp...

6.2- THÔNG TIN CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHO VIỆC RA CÁC QUYẾT ĐỊNH ĐẦU TƯ DÀI HẠN.

6.2.1- Khái niệm đầu tư dài hạn và đặc điểm vốn đầu tư.

6.2.1.1- Khái niệm đầu tư dài hạn.

Đầu tư dài hạn là việc bỏ vốn vào các dự án đầu tư nhằm mục đích thu lợi nhuận trong tương lai, với thời hạn hoàn vốn đầu tư thường vượt quá 1 kỳ kế toán.

Đặc trưng cơ bản của đầu tư dài hạn:

- Công việc đầu tư phải bỏ vốn ban đầu với một số tiền lớn nhất định.

- Thời hạn thu hồi vốn dài (nhiều kỳ kế toán).

- Đầu tư luôn gắn với rủi ro mạo hiểm, nên các nhà đầu tư phải có biện pháp phòng ngừa và hạn chế rủi ro.

- Mục tiêu đầu tư của doanh nghiệp là hiệu quả kinh tế tối đa hoá lợi nhuận.

Trong quá trình hoạt động kinh doanh các doanh nghiệp thường phải đứng trước các tình huống đầu tư và phải lựa chọn trong các tình huống (hoặc phương án) đầu tư và quyết định đầu tư

theo phương án nào có hiệu quả nhất. Các quyết định liên quan đến việc đầu tư dài hạn thường là các quyết định điển hình sau đây:

- Quyết định về việc nên mua máy mới hay vẫn sử dụng máy cũ.
- Quyết định đầu tư mở rộng quy mô sản xuất nhằm tăng năng lực sản xuất kinh doanh.
- Quyết định lựa chọn phương án mua hay thuê tài sản cố định; mua ngay hay sau này mới mua.
- Quyết định lựa chọn thiết bị sản xuất khác nhau...

Các phương án (dự án) liên quan đến quyết định đầu tư thường gồm 2 loại:

- Dự án loại bỏ lẫn nhau (còn gọi là dự án xung khắc hoặc dự án sàng lọc) là loại dự án mà trong một quyết định chỉ được quyền chọn 1 dự án còn các dự án khác bị loại bỏ. Như vậy nếu chấp nhận dự án này thì buộc phải từ chối các dự án khác.

Thí dụ : Một doanh nghiệp đang cân nhắc có nên mua máy mới thay thế cho máy cũ hay không, thì trong 2 phương án mua mới và vẫn sử dụng máy cũ thì chỉ được phép chọn một phương án.

- Dự án độc lập (hay còn gọi là dự án tối ưu) là các dự án mà khi thực hiện chúng không ảnh hưởng gì đến dự án khác, nó có thể quyết định chọn chúng cùng lúc nếu chúng đều hiệu quả và doanh nghiệp có đủ điều kiện đầu tư.

Thí dụ : Để mở rộng quy mô và tăng thêm năng lực sản xuất, doanh nghiệp có dự định mua thêm một máy mới thay thế cho máy cũ, đồng thời dự định xây dựng mới một nhà xưởng...

6.2.1.2- Đặc điểm của vốn đầu tư dài hạn.

Vốn đầu tư dài hạn thường là vốn dùng để đầu tư hình thành tài sản cố định (hữu hình và vô hình), nó có 2 đặc điểm chính sau:

- Tài sản có tính hao mòn.
- Thời gian hoàn vốn đầu tư dài.

a- Tài sản có tính hao mòn.

Vì vốn đầu tư dài hạn thường hình thành nên tài sản cố định, nên có tính hao mòn trong quá trình sử dụng nó bị hao mòn dần giá trị của nó được chuyển dịch dần vào giá trị sản phẩm, đến khi hết thời gian sử dụng thì chúng thường có rất ít hoặc không còn giá trị tận dụng. Do vậy tổng giá trị (số tiền) mà tài sản được đầu tư tạo ra trong quá trình sử dụng không những phải bù đắp được đủ số vốn đầu tư ban đầu mà còn mang lại cho nhà đầu tư khoản lợi nhuận mong muốn.

Riêng những tài sản được hình thành từ vốn đầu tư mà chúng không có tính hao mòn (ví dụ như: đất đai hoặc các tài sản đặc biệt khác) thì doanh nghiệp có thể sử dụng một thời gian sau bán chúng đi thì vẫn có thể thu được vốn đầu tư ban đầu, thậm chí có thể còn thu được nhiều hơn số vốn đầu tư ban đầu.

Đặc điểm này của vốn đầu tư cho biết là tổng số tiền (giá trị) được tạo ra trong quá trình đầu tư sau khi trừ đi số tiền (giá trị) vốn đầu tư ban đầu, phần còn lại mới là lợi nhuận đầu tư của tài sản có tính hao mòn. Nếu dự án đầu tư nào có lợi nhuận cao hơn thì dự án đó có hiệu quả hơn.

b- Thời gian hoàn vốn đầu tư dài:

Đặc điểm này thể hiện ở chỗ là tiền chi ra một lần hoặc một số lần trong quá trình đầu tư nhưng tiền thu về ở nhiều kỳ trong quá trình đầu tư tương lai. Giá trị tiền tệ ở các dòng tiền chi và dòng tiền thu về của dự án đầu tư ở các thời điểm thu, chi khác nhau thì chúng không như nhau được. Hay nói cách khác giá trị một đồng tiền thu được trong tương lai sẽ không bằng một đồng tiền chi ra ở hiện tại. Do vậy để đánh giá (tính toán) lợi nhuận của một dự án đầu tư người ta phải xem xét đến yếu tố thời gian của các dòng tiền thu và dòng tiền chi của dự án, bằng cách người ta quy chúng về cùng một thời điểm để so sánh. Thời điểm đó có thể là thời điểm trong tương lai, có thể là thời điểm hiện tại. Việc tính toán chúng theo các công thức xác định giá trị tương lai, giá trị hiện tại của 1 đồng tiền tệ.

- Giá trị tương lai dòng tiền đơn của 1 đồng tiền tệ = $(1+t)^n$

- Giá trị tương lai dòng tiền tệ kép của 1 đồng tiền tệ = $\frac{(1+t)^n - 1}{t}$

- Giá trị hiện tại dòng tiền đơn của 1 đồng tiền tệ = $\frac{1}{(1+t)^n}$

- Giá trị hiện tại dòng tiền tệ kép của 1 đồng tiền tệ = $\frac{1}{t} \left[1 - \frac{1}{(1+t)^n} \right]$

Trong đó : - t : Tỷ lệ lãi suất (hoặc chiết khấu).

- n : Kỳ hoàn vốn.

Phương pháp tính toán này đã được giới thiệu cụ thể ở môn toán tài chính, ứng với một t và n cụ thể ta có giá trị hiện tại hoặc giá trị tương lai của 1 đồng tiền ở các bảng tính sẵn (ta có thể tra bảng ở phần phụ lục).

Như vậy với đặc điểm này cho ta thấy vì thời gian hoàn vốn dài nên khi đánh giá, xem xét dự án đầu tư phải xét đến yếu tố thời gian của các dòng tiền thu và chi của dự án.

6.2.2- Các dòng tiền điển hình của một dự án đầu tư.

Khi xem xét lựa chọn và quyết định một dự án đầu tư, người ta phải nhận diện các dòng tiền thu và dòng tiền chi ra của dự án để mà so sánh cân nhắc và quyết định. Các dòng tiền đặc thù của mỗi dự án có thể khác nhau, nhưng trong đó các dòng tiền điển hình có tính chất lặp đi, lặp lại trong các dự án đó là:

- Dòng chi bao gồm:

+ Vốn đầu tư ban đầu để hình thành tài sản.

+ Vốn lưu động tăng thêm (vốn hoạt động hoặc luân chuyển).

- + Chi phí sửa chữa, bảo trì tài sản.
- + Chi phí hoạt động tăng thêm (không thường xuyên).
- Dòng thu bao gồm:
 - + Doanh thu thuần được do dự án mang lại.
 - + Giá trị tận dụng của tài sản cố định khi kết thúc dự án.
 - + Chi phí tiết kiệm được.
 - + Vốn luân chuyển được giải phóng khi dự án kết thúc.

Thí dụ : Giả sử doanh nghiệp đang cân nhắc có nên mua máy mới thay thế cho máy cũ hay không?

- Theo phương án để sử dụng máy cũ và hàng năm sửa chữa:
 - + Giá mua máy cũ ban đầu : 300 triệu đồng.
 - + Giá trị hiện còn trên sổ kế toán : 200 triệu đồng.
 - + Giá trị thị trường (nếu nhượng bán) : 100 triệu đồng.
 - + Máy này sử dụng được 5 năm nữa, với điều kiện đến hết năm thứ 3 phải đại tu với chi phí là 50 triệu đồng.
 - + Doanh thu hàng năm : 100 triệu đồng, chi phí hoạt động 40 triệu đồng.
 - + Giá trị tận dụng khi thanh lý 10 triệu đồng.
- Theo phương án mua máy mới thay thế.
 - + Giá mua: 300 triệu đồng, thời gian sử dụng 5 năm.
 - + Chi phí hoạt động hàng năm : 20 triệu; doanh thu hàng năm vẫn là 100 triệu đồng.
 - + Giá trị thanh lý khi hết thời gian sử dụng : 40 triệu đồng.
 - + Chi phí sửa chữa 1 lần vào cuối năm thứ 3 : 10 triệu đồng.

Các dòng tiền thu và chi của từng phương án thể hiện qua bảng sau:

Bảng 6.13 (Đơn vị: 1 triệu đồng)

Nội dung	Máy cũ	Máy mới	Chênh lệch mới/cũ
I- Dòng chi:			
- Vốn đầu tư ban đầu	-	300	300
- Chi hoạt động (5 năm)	200	100	(100)
- Khấu hao máy cũ (giá trị trên sổ)	200	200	-
- Chi sửa chữa đại tu	50	10	(40)

Cộng chi	450	610	160
II- Dòng thu:			
- Doanh thu (5 năm)	500	500	-
- Bán máy cũ	-	100	100
- Thanh lý tài sản	10	40	30
Cộng thu	510	640	130
III- Lợi nhuận	60	30	-30

Qua bảng nhận diện các dòng tiền thu và chi của 2 phương án và so sánh dòng tiền thu và chi của chúng, ta thấy nên chọn phương án sử dụng máy cũ, vì chênh lệch lợi nhuận máy cũ lớn hơn mua máy mới là 30 triệu đồng (60-30 triệu).

Qua bảng phân tích các dòng tiền thu và chi ở 2 phương án trên ta thấy rằng việc phân tích thông tin ở trường hợp quyết định đầu tư dài hạn này ta cũng có thể chỉ cần dựa vào các thông tin thích hợp như đối với quyết định ngắn hạn để phân tích, xem xét, không nhất thiết phải xem xét đầy đủ các thông tin. Thí dụ: theo thí dụ trên:

- Các thông tin không thích hợp là:

- + Chi phí chìm: khấu hao máy cũ (giá trị ghi sổ của máy cũ).
- + Doanh thu: là doanh thu không chênh lệch.

Những thông tin này loại bỏ ra.

- Các thông tin thích hợp:

- + Vốn đầu tư ban đầu máy mới (300) triệu.
- + Chênh lệch chi phí hoạt động máy mới/cũ (5 năm) 100 triệu.
- + Chênh lệch chi phí sửa chữa, đại tu máy mới/cũ 40 triệu.
- + Thu về bán máy cũ 100 triệu.
- + Chênh lệch thanh lý tài sản máy mới/cũ 30 triệu.

Cộng (30) triệu đồng

Việc đưa vào các thông tin thích hợp thì sẽ giúp cho việc tính toán, xác định các dữ liệu nhanh chóng hơn phục vụ cho các quyết định cần thiết.

6.2.3- Quyết định đầu tư dài hạn trong một tương lai ổn định.

Quyết định đầu tư dài hạn có tầm quan trọng đặc biệt có tính chiến lược trong một thời gian dài, nó liên quan và ảnh hưởng đến tương lai lâu dài của doanh nghiệp. Một quyết định khôn ngoan và đúng đắn sẽ mang lại lợi ích lâu dài, ngược lại một sai lầm trong đầu tư dài hạn thì doanh nghiệp không phải dễ dàng thay đổi nó trong một khoảng thời gian ngắn được.

Để có quyết định đầu tư khôn ngoan, các nhà quản trị doanh nghiệp phải cần có những phương pháp lựa chọn dự án đầu tư. Trong phần này sẽ giới thiệu một số phương pháp xem xét lựa chọn các dự án đầu tư dài hạn trong điều kiện tương lai ổn định.

6.2.3.1- Phương pháp kỳ hoàn vốn.

Phương pháp này là phương dựa vào kỳ hoàn vốn của các dự án đầu tư đang được xem xét để quyết định lựa chọn hay không lựa chọn chúng.

Kỳ hoàn vốn đầu tư là thời gian cần thiết để một dự án đầu tư bù đắp lại đủ chi phí đầu tư ban đầu từ các nguồn thu và nó sinh ra.

Phương pháp này đặt ra vấn đề là : "Cần bao nhiêu thời gian để thu hồi lại vốn đầu tư".

Theo phương pháp này, trước hết phải xác định được kỳ hoàn vốn của các dự án đang xem xét, sau đó lựa chọn có kỳ hoàn vốn đạt tiêu chuẩn mong muốn hoặc có kỳ hoàn vốn nhỏ hơn các dự án khác đồng thời cũng đạt tiêu chuẩn mong muốn.

a- Tính toán kỳ hoàn vốn:

* Trường hợp các khoản thu hàng năm bằng nhau, tạo nên một chuỗi thu nhập tiền tệ đồng nhất.

Khi đó ta xác định kỳ hoàn vốn theo công thức sau: (6.2)

$$\text{Kỳ hoàn vốn đầu tư} = \frac{\text{Vốn đầu tư}}{\text{Dòng thu tiền thuần túy hàng năm}}$$

Trong đó dòng thu tiền thuần túy hàng năm là tiền thu từ lợi nhuận sau thuế và khấu hao tài sản cố định của dự án đầu tư.

Thí dụ: Giả sử doanh nghiệp X đang lựa chọn 2 dự án A và B, biết rằng: Vốn đầu tư ban đầu cả 2 dự án đều là 500 triệu đồng; thu nhập hàng năm (bao gồm lợi nhuận sau thuế và khấu hao TSCĐ) của các dự án như sau:

(Đơn vị : triệu đồng)	A	B
- Năm thứ nhất	125	140
- Năm thứ hai	125	140
- Năm thứ ba	125	140
- Năm thứ tư	125	140
- Năm thứ năm	125	140
- Kỳ hoàn vốn của dự án A		$= \frac{500}{125} = 4,0$ năm
- Kỳ hoàn vốn của dự án B		$= \frac{500}{140} = 3,6$ năm

* Trường hợp các khoản thu nhập của các dự án tạo thành dòng tiền không đồng đều (bất thường).

Khi đó không thể áp dụng công thức tính kỳ hoàn vốn như trường hợp các dòng tiền ổn định, mà phải xác định theo trình tự sau:

- Xác định số vốn đầu tư còn phải thu hồi ở cuối mỗi năm bằng cách: (6.3)

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Số vốn đầu tư còn} & & \text{Số vốn đầu tư còn} & & \text{Số vốn đầu tư} & & \\ \text{phải thu hồi cuối năm} & = & \text{phải thu hồi cuối} & + & \text{thêm trong năm} & - & \text{Dòng tiền thu} \\ \text{nay} & & \text{năm trước} & & \text{nay} & & \text{trong năm nay} \end{array}$$

- Cứ tính qua các năm đầu tư, đến khi nào số tiền còn phải thu hồi nhỏ hơn dòng tiền của năm sau thì ta làm phép chia giữa số tiền còn phải thu hồi với dòng tiền thu của năm sau đó để tìm thời gian còn cần để thu hồi vốn (nếu xác định số tháng thì lấy kết quả chia được đó nhân với 12 tháng).

Thí dụ: Giả sử công ty ABC đang dự tính đầu tư mua một máy nghiền đá để kinh doanh:

- Trị giá mua máy mới: 300 triệu đồng.

- Thời gian sử dụng dự tính 5 năm, khấu hao bình quân. Sau năm thứ 2 phải sửa chữa duy tu, chi phí dự tính là 50 triệu đồng, hết thời hạn sử dụng giá trị thu hồi không đáng kể.

- Lợi nhuận trước thuế của các năm ước tính:

Năm thứ 1	120 triệu đồng.
Năm thứ 2	100 triệu đồng.
Năm thứ 3	80 triệu đồng.
Năm thứ 4	60 triệu đồng.
Năm thứ 5	40 triệu đồng.

- Thuế thu nhập doanh nghiệp 32%.

- Kỳ hoàn vốn tiêu chuẩn doanh nghiệp đặt ra là không quá 3 năm.

Thu nhập hàng năm của dự án sẽ xác định được như sau: (**Bảng 6.13**)

Chi tiêu	Năm				
	1	2	3	4	5
1. Lợi nhuận trước thuế	120	100	80	60	40
2. Thuế thu nhập	38,4	32	25,6	19,2	12,8
3. Lợi nhuận sau thuế (1-2)	81,6	68	54,4	40,8	27,2
4. Khấu hao TSCĐ.	60	60	60	60	60
5. Dòng tiền thu nhập hàng năm (3+4)	141,6	128	114,4	100,8	87,2

Bảng tính kỳ hoàn vốn của dự án:

Bảng 6.14

(Đơn vị : triệu đồng)

Năm	Vốn đầu tư đầu kỳ chưa bù đắp	Vốn đầu tư thêm	Tổng vốn đầu tư chưa bù đắp	Dòng tiền thu	Vốn đầu tư cuối kỳ chưa bù đắp
1	2	3	4 = 2 + 3	5	6 = 4 - 5
1	300	-	300	141,6	158,4
2	158,4	-	158,4	128	30,4
3	30,4	50	80,4	114,4	-
4	-	-	-	100,8	-
5	-	-	-	87,2	-

Kỳ hoàn vốn của dự án này là :

$$= 2 \text{ năm} + \frac{80,4 \text{ triệu}}{114,4 \text{ triệu}} \times 12 \text{ tháng} \approx 2 \text{ năm } 8 \text{ tháng rưỡi}$$

Như vậy, kỳ hoàn vốn của dự án mua máy nghiền đá nhỏ hơn kỳ hoàn vốn tiêu chuẩn mong muốn (2 năm 8 tháng rưỡi < 3 năm).

b- Lựa chọn dự án để quyết định.

Tiêu chuẩn lựa chọn dự án theo phương pháp này là:

+ Nếu kỳ hoàn vốn của dự án lớn hơn kỳ hoàn vốn tiêu chuẩn mong muốn thì dự án đó bị loại bỏ.

+ Nếu kỳ hoàn vốn của dự án nhỏ hơn kỳ hoàn vốn tiêu chuẩn mong muốn thì xét đến:

- Nếu các dự án xem xét là độc lập thì tất cả các dự án đó đều được chọn.

- Nếu các dự án xem xét là xung khắc với nhau thì dự án nào có kỳ hoàn vốn nhỏ nhất thì sẽ được chọn.

Như các thí dụ trên:

- Giữa dự án A và B của doanh nghiệp X, giả sử kỳ hoàn vốn tiêu chuẩn của doanh nghiệp đặt ra là 4 năm thì cả 2 dự án A và B đều thỏa mãn, nhưng nếu chỉ được chọn 1 trong 2 dự án đó (xung khắc) thì ta sẽ chọn dự án B có kỳ hoàn vốn nhỏ hơn (3,6 năm < 4 năm).

- Dự án mua máy nghiền đá của công ty ABC có kỳ hoàn vốn nhỏ hơn kỳ hoàn vốn tiêu chuẩn đặt ra (2 năm 8 tháng rưỡi < 3 năm) thì sẽ quyết định đầu tư (vì đây chỉ có 1 phương án).

c- Ưu nhược điểm của phương án kỳ hoàn vốn:

+ Ưu điểm:

- Đơn giản, dễ hiểu, dễ làm, dễ áp dụng.

- Nó thích hợp với các doanh nghiệp có vốn đầu tư ít đòi hỏi kỳ hoàn vốn ngắn.

+ Nhược điểm (hạn chế):

- Không quan tâm đến tính thời gian của các dòng tiền thu và dòng tiền chi của dự án, nên đôi khi có quyết định sai lầm.

- Không đề cập đến lợi nhuận thu được sau khi đã hoàn vốn, do đó có sự sai lầm khi lựa chọn kỳ hoàn vốn ngắn nhưng chưa chắc đã đem lại hiệu quả cao (tổng lợi nhuận của dự án).

- Khó khăn trong việc lựa chọn các dự án xung khắc có kỳ hoàn vốn bằng nhau và đều nhỏ hơn kỳ hoàn vốn tiêu chuẩn đặt ra.

6.2.3.2- Phương pháp giá trị hiện tại ròng (hiện tại thuần) (NPV).

Giá trị hiện tại ròng của một dự án đầu tư là chênh lệch giữa giá trị hiện tại của tất cả các dòng tiền thu và giá trị hiện tại của tất cả các dòng tiền chi của dự án đầu tư đó.

a- Phương pháp xác định giá trị hiện tại ròng.

+ Bước 1: Xác định các dòng tiền thu và dòng tiền chi của dự án.

+ Bước 2: Xác định giá trị hiện tại của các dòng tiền theo công thức: (6.4)

$$\text{Giá trị hiện tại của dòng tiền} = \text{Số lượng của dòng tiền} \times \text{Hệ số giá trị hiện tại của 1 đồng}$$

Trong đó hệ số giá trị hiện tại của 1 đồng xác định bằng cách tra bảng giá trị hiện tại (phần phụ lục).

+ Bước 3 : Xác định giá trị hiện tại ròng của dự án theo công thức: (6.5)

$$\text{Giá trị hiện tại ròng} = \text{Giá trị hiện tại của các dòng tiền thu} - \text{Giá trị hiện tại của các dòng tiền chi}$$

b- Tiêu chuẩn lựa chọn:

Khi các dự án có giá trị hiện tại ròng âm (-) tức là giá trị hiện tại các dòng tiền thu nhỏ hơn giá trị hiện tại các dòng tiền chi của dự án, thì dự án đầu tư không được lựa chọn.

- Khi các dự án có giá trị hiện tại ròng dương (+) hoặc bằng 0 tức là giá trị hiện tại các dòng tiền thu lớn hơn hoặc bằng giá trị hiện tại các dòng tiền chi, thì ta xem xét cụ thể từng trường hợp:

+ Nếu các dự án đang xem xét là độc lập, thì việc đầu tư có thể được chấp nhận.

+ Nếu các dự án đang xem xét là xung khắc thì:

Nếu các dự án đó đều có giá trị hiện tại các dòng tiền chi như nhau thì ta chọn dự án nào có giá trị hiện tại ròng dương lớn nhất.

Nếu các dự án đó có giá trị hiện tại các dòng tiền chi khác nhau thì có thể không lựa chọn dự án theo giá trị hiện tại ròng dương lớn nhất được, vì nếu quyết định như vậy có thể dẫn đến sai lầm. Trong trường hợp này ta lại phải áp dụng phương pháp tỷ suất doanh lợi nội bộ để lựa chọn dự án đầu tư.

c- Lựa chọn tỷ lệ chiết khấu (tỷ lệ sinh lời/tỷ lệ hiện tại hoá).

Khi sử dụng phương pháp giá trị hiện tại ròng thì cần phải lựa chọn tỷ lệ chiết khấu để đưa vào đó đưa các dòng tiền tương lai về hiện tại. Trong thực tế người ta thường sử dụng các trị số sau đây để làm tỷ lệ chiết khấu:

- Tỷ suất doanh lợi vốn đầu tư mong muốn.
- Lãi suất vay ngân hàng hiện hành.
- Tỷ lệ chi phí vốn của doanh nghiệp.

Trong đó người ta thường dùng tỷ lệ chi phí vốn bình quân của doanh nghiệp làm tỷ lệ chiết khấu.

Chi phí vốn là khoản chi phí được biểu diễn bằng tỷ lệ % giữa số tiền chi phí bỏ ra để huy động vốn với tổng số vốn huy động.

Thí dụ: Doanh nghiệp phải trả 1 khoản tiền lãi hàng năm là 10 triệu đồng để huy động 100 triệu đồng vốn. Vậy tỷ lệ chi phí vốn là 10% (10 triệu đồng/100 triệu đồng).

Nếu lấy tỷ suất doanh lợi trên vốn làm tỷ lệ chiết khấu thì đa số các nhà quản trị doanh nghiệp cho rằng ở các doanh nghiệp trung bình thì tỷ suất doanh lợi trên vốn trước thuế thường vào khoảng từ 16% đến 20% còn chi phí vốn sau thuế thường vào khoảng từ 10% đến 12% là hợp lý.

d- Thí dụ: Giả sử công ty XYZ đang dự định mua một máy in mới thay thế cho máy in cũ.

- + Máy in cũ :
 - Giá trị còn lại trên sổ kế toán 50 triệu.
 - Giá trị thanh lý hiện tại 15 triệu.
- + Máy mới:
 - Giá mua 400 triệu.
 - Thời gian 10 năm.
 - Giá trị tận dụng sau 10 10 triệu.
 - Chi phí sửa chữa, duy tu vào năm thứ 17 20 triệu.
 - Nhu cầu vốn lưu động bổ sung là 30 triệu.
 - Chi phí hoạt động tiết kiệm hàng năm 40 triệu.
- Công ty mong muốn sự đầu tư này sẽ mang lại doanh lợi vốn hàng năm là 10%.

- Thuế thu nhập : 32%.

- Phương pháp khấu hao TSCĐ là phương pháp bình quân. Vậy công ty XYZ có nên mua máy in mới này hay không?

Bước 1: Xác định các dòng tiền của dự án.

- Dòng tiền thu :
 - + Thu do bán máy cũ 15 triệu.
 - + Thu khấu hao máy mới hàng năm 40 triệu.
 - + Thu thanh lý máy mới 10 triệu.

+ Thu do chi phí hoạt động giảm hàng năm	40 triệu (1-32%) =	27,2 triệu.
+ Thu hồi vốn lưu động ở năm thứ 10		30 triệu.
- Dòng tiền chi:		
+ Mua máy mới		400 triệu.
+ Tăng vốn lưu động		30 triệu.
+ Sửa chữa, duy tu ở năm thứ 7		20 triệu.

Bước 2: Xác định giá trị hiện tại các dòng tiền: (Bảng 6.15)

Chi tiêu	Năm thứ	Số lượng dòng tiền	Hệ số giá trị hiện tại = 10%	Giá trị hiện tại dòng tiền
I- Dòng tiền thu				
- Bán máy cũ	0	15	1,0 ⁽¹⁾	15,00
- Khấu hao máy mới	1-10	40	6,145 ⁽²⁾	245,80
- Thanh lý máy mới	10	10	0,386 ⁽³⁾	3,86
- Chi phí hoạt động giảm	1-10	27,2	6,145 ⁽²⁾	167,14
- Thu hồi vốn lưu động	10	30	0,386 ⁽³⁾	11,58
Cộng				443,38
II- Dòng tiền chi:				
- Mua máy mới	0	400	1,0 ⁽¹⁾	400
- Tăng vốn lưu động	0	30	1,0 ⁽¹⁾	30
- Sửa chữa, duy tu	7	20	0,513 ⁽⁴⁾	10,26
Cộng				440,26
III- Chênh lệch dòng thu/chi				3,12

Bảng 6.15

Giải thích cách tính hệ số giá trị hiện tại:

- (1) Hệ số giá trị hiện tại năm 0 (gốc) là 1,0.
- (2) Tra bảng giá trị hiện tại dòng kép: cột 10%, dòng năm thứ 10.
- (3) Tra bảng giá trị hiện tại dòng đơn: cột 10%, dòng 10.
- (4) Tra bảng giá trị hiện tại dòng đơn : cột 10%, dòng 7.

Bước 3 : Xác định giá trị hiện tại ròng.

$$443,38 \text{ triệu} - 440,26 \text{ triệu} = 3,12 \text{ triệu.}$$

Như vậy giá trị hiện tại ròng của dự án mua máy in mới là 3,12 triệu (dương), dự án đạt trên mức thoả mãn và công ty XYZ nên quyết định mua máy in mới này (vẫn giữ được tỷ lệ doanh lợi trên vốn là 10%).

6.2.3.3- Phương pháp tỷ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian (IRR).

(hay còn gọi là tỷ suất doanh lợi nội bộ).

Tỷ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian được tính bằng cách tìm ra tỷ lệ chiết khấu (t) làm cân bằng giá trị hiện tại của các dòng thu và giá trị hiện tại các dòng chi của một dự án. Hay nói cách khác tỷ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian là tỷ lệ chiết khấu (t) mà sẽ làm cho giá trị hiện tại ròng của dự án bằng không (0).

a- Phương pháp xác định.

Bước 1 - Xác định hệ số vốn đầu tư trên dòng tiền thu hàng năm (hay hệ số giá trị hiện tại) theo công thức:

$$\text{Hệ số vốn đầu tư trên dòng tiền thu hàng năm} = \frac{\text{Vốn đầu tư}}{\text{Dòng tiền thu hàng năm}}$$

Bước 2 : Xác định tỷ lệ sinh lời (tỷ lệ chiết khấu) bằng cách tra bảng giá trị hiện tại.

- Đặt hệ số giá trị hiện tại vào bảng giá trị hiện tại ứng với dòng số năm dự án hoạt động (n).

- Ta sẽ tìm được tỷ lệ chiết khấu (t) theo cột.

Thí dụ 1 : Nhà máy chế biến thức ăn gia súc Y dự định mua một máy nghiền thức ăn gia súc với giá 317 triệu đồng, thời hạn đầu tư dự kiến là 4 năm, giá trị thanh lý không đáng kể. Lợi nhuận trước thuế hàng năm là 30,51 triệu; thuế thu nhập là 32%. Vậy nhà máy có nên mua hay không?

Bước 1: Xác định hệ số giá trị hiện tại.

- Vốn ban đầu: 317 triệu.

- Dòng tiền thu hàng năm:

+ Lợi nhuận sau thuế: $30,51 \text{ triệu} \times (1-32\%) = 20,75 \text{ triệu}$.

+ Khấu hao hàng năm: $317 \text{ triệu} : 4 \text{ năm} = 79,25 \text{ triệu}$.

Cộng = 100 triệu

$$\text{Hệ số vốn đầu tư trên dòng tiền thu hàng năm} = \frac{317 \text{ triệu}}{100 \text{ triệu}} = 3,17$$

Bước 2 : Tra bảng giá trị hiện tại dòng tiền kép để xác định tỷ lệ chiết khấu (t).

- Dòng 4 năm (n=4).

- Hệ số giá trị hiện tại = 3,17.

- Ta tìm được tỷ lệ chiết khấu (t) ở cột 10%.

Như vậy tỷ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian của dự án mua máy nghiền thức ăn gia súc này là 10%, tại đây nó làm cho giá trị hiện tại ròng dự án bằng 0. Thật vậy, ta thử lại:

- Dòng tiền chi (giá trị hiện tại) : 317 triệu x 1,0 = 317 triệu.

- Dòng tiền thu (giá trị hiện tại) : 100 triệu x 3,17 = 317 triệu.

Giá trị hiện tại ròng = 317 triệu - 317 triệu = 0

Lưu ý : Trường hợp tìm kiếm tỷ lệ chiết khấu không có sẵn trên bảng giá trị hiện tại (vì trên bảng chỉ có tỷ lệ chiết khấu chẵn, nếu tỷ lệ chiết khấu cần tìm là một số lẻ thì sẽ không có trên bảng), khi đó ta phải dùng phép nội suy để tính tỷ lệ chiết khấu cần tìm.

Phép nội suy được tiến hành theo trình tự sau:

- Xác định khoảng tỷ lệ chiết khấu mà hệ số giá trị hiện tại nằm trong đó.

- Tính tỷ lệ chiết khấu cần tìm theo công thức. (6.7)

$$t = t_0 + \frac{H_0 - H}{H_0 - H_1} \times (t_1 - t_0)$$

Trong đó : t: Tỷ lệ chiết khấu cần tìm.

t_0 và t_1 là tỷ lệ chiết khấu cận dưới và trên của khoảng mà hệ số giá trị hiện tại tính được nằm trong đó.

H_0, H_1 là hệ số giá trị hiện tại cận dưới và trên tương ứng.

Thí dụ 2 : Giả sử công ty X dự định mua một xe cầu mới để kinh doanh bở xếp. Có 2 phương án mua xe cầu mới.

- Dự án 1:

+ Mua xe cầu giá: 400 triệu, sử dụng trong 4 năm, giá trị thanh lý không đáng kể (khấu hao bình quân).

+ Lợi nhuận trước thuế hàng năm là : 40 triệu.

+ Thuế lợi tức : 32%.

- Dự án 2 :

+ Giá mua xe cầu : 600 triệu, sử dụng trong 5 năm, giá trị tận dụng sau 5 năm không đáng kể (khấu hao bình quân).

+ Lợi nhuận trước thuế hàng năm là : 50 triệu.

+ Thuế thu nhập doanh nghiệp : 32%.

Vậy công ty X nên mua xe cầu nào?

- Dự án 1 :

+ Vốn đầu tư ban đầu : 400 triệu.

+ Dòng tiền thu hàng năm:

Lợi nhuận sau thuế : 40 triệu x (1-32%) = 27,2 triệu.

Khấu hao TSCĐ : 400 triệu : 4 năm = 100 triệu.

Cộng = 127,2 triệu

- Hệ số giá trị hiện tại H = $\frac{400 \text{ triệu}}{127,2 \text{ triệu}} = 3,14$

Dùng phép nội suy để tìm tỷ lệ chiết khấu: vì hệ số 3,14 nằm giữa $H_0 = 3,17$; $H_1 = 3,037$; tương ứng $t_0 = 10\%$, $t_1 = 12\%$.

$$t = 10\% + \frac{3,17 - 3,14}{3,17 - 3,07} \times (12\% - 10\%)$$

$$= 10\% + \frac{0,03}{0,1} \times 2\% = 10,6\%$$

- Dự án 2 :

+ Vốn đầu tư ban đầu : 600 triệu.

+ Dòng tiền thu hàng năm:

Lợi nhuận sau thuế : 50 triệu x (1-32%) = 34 triệu

Khấu hao TSCĐ hàng năm: 600 triệu : 5 năm = 120 triệu

Cộng = 154 triệu

- Hệ số giá trị hiện tại H = $\frac{600 \text{ triệu}}{154 \text{ triệu}} \approx 3,896$

Dùng phép nội suy để tìm tỷ lệ chiết khấu:

Hệ số 3,896 nằm giữa $H_0 = 3,993$; $H_1 = 3,791$ tương ứng $t_0 = 8\%$ và $t_1 = 10\%$.

$$t = 8\% + \frac{3,993 - 3,896}{3,993 - 3,791} \times (10\% - 8\%)$$

$$= 8\% + \frac{0,097}{0,202} \times 2\% = 8,96\%$$

b- Tiêu chuẩn lựa chọn dự án:

- Khi tỷ suất sinh lời điều chỉnh theo thời gian của dự án nhỏ hơn chi phí vốn (hoặc lãi suất tiền vay) thì dự án bị từ chối, vì nếu dự án được thực hiện thì không mang lại lợi nhuận cho doanh nghiệp.

- Khi tỷ suất sinh lời điều chỉnh theo thời gian của dự án lớn hơn chi phí vốn (hoặc lãi suất tiền vay) thì:

+ Nếu đây là các dự án độc lập thì tất cả các dự án đó đều được chọn.

+ Nếu các dự án xung khắc thì dự án nào có tỷ suất sinh lời cao hơn thì sẽ được chọn.

Vận dụng vào các thí dụ trên:

Thí dụ 1: Nhà máy chế biến thức ăn gia súc Y, tỷ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian là 10%, nếu chi phí vốn hoặc lãi vay của nhà máy nhỏ hơn hoặc bằng 10% thì dự án mua máy nghiền thức ăn mới sẽ được lựa chọn, ngược lại nếu chi phí vốn hoặc lãi vay lớn hơn 10% thì dự án này không được chọn.

Thí dụ 2: Giả sử công ty X có chi phí vốn (hoặc lãi vay) là 9% thì cả 2 dự án trên đều thoả mãn, nhưng đây là các dự án xung khắc nên ta chọn dự án 1 có tỷ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian lớn hơn dự án 2 ($10,6\% > 8,96\%$).

6.2.3.4- Phương pháp chỉ số sinh lời điều chỉnh theo thời gian.

Phương pháp giá trị hiện tại ròng và phương pháp tỷ suất sinh lời điều chỉnh theo thời gian đều chú trọng xem xét tính thời gian của các dòng tiền tệ của dự án, vì vậy chúng được sử dụng nhiều trong quá trình quyết định đầu tư. Tuy nhiên có những trường hợp lựa chọn các dự án thuộc loại xung khắc mà quy mô vốn đầu tư của chúng không giống nhau, thì thông thường người ta lại sử dụng phương pháp chỉ số sinh lời điều chỉnh theo thời gian để bổ sung cho phương pháp giá trị hiện tại ròng. Chỉ số sinh lời của dự án được tính theo công thức. (6.8)

$$\text{Chỉ số sinh lời của dự án} = \frac{\text{Giá trị hiện tại của dòng tiền thu}}{\text{Giá trị hiện tại của dòng tiền chi}}$$

Chỉ số sinh lời biểu hiện một đồng giá trị hiện tại của vốn đầu tư chi ra của dự án sẽ thu về bao nhiêu đồng giá trị hiện tại.

Chỉ số sinh lời càng lớn thì yêu cầu của dự án đầu tư đó càng thoả mãn cao và đó là tiêu chuẩn lựa chọn ưu tiên các dự án đang xem xét.

Phương pháp chỉ số sinh lời điều chỉnh theo thời gian luôn cho ta thông tin chính xác về tính thoả mãn cả về hiệu quả đồng vốn và thời gian sinh lời của dự án.

Tiêu chuẩn lựa chọn dự án theo phương pháp này cụ thể như sau:

- Khi chỉ số sinh lời nhỏ hơn 1, thì dự án đó không được chấp nhận (bởi vì giá trị hiện tại dòng thu < giá trị hiện tại dòng chi).

- Khi chỉ số sinh lời lớn hơn 1 thì:

+ Nếu các dự án độc lập thì có thể chấp nhận tất cả các dự án.

+ Nếu các dự án xung khắc thì dự án nào có chỉ số sinh lời lớn hơn thì sẽ chọn.

Để minh hoạ cho cách sử dụng phương pháp chỉ số sinh lời điều chỉnh theo thời gian, đồng thời để đánh giá phương pháp này với các phương pháp khác trước đó, ta sẽ nghiên cứu một thí dụ sau:

Giả sử Công ty TOHADICO đang nghiên cứu lựa chọn một trong 2 dự án đầu tư A và B.

- Dự án A : Cần đầu tư 500 triệu đồng, thời gian đầu tư 2 năm, thu nhập mỗi năm đầu tư là 320 triệu đồng.

- Dự án B : Cần đầu tư 600 triệu đồng, thời gian đầu tư 4 năm, thu nhập hàng năm 220 triệu đồng.

- Chi phí vốn của công ty là 12% cho mọi dự án.

Vậy công ty TOHADICO lựa chọn phương án A hay B?

a- Theo phương pháp giá trị hiện tại ròng:

Bảng phân tích giá trị hiện tại ròng của dự án A và B.

Bảng 6.16 Đơn vị : triệu đồng

	Số năm	Lượng tiền	Hệ số GTHT t = 12%	Giá trị hiện tại
<u>Dự án A</u>				
1. Dòng thu	1-2	320	1,690	540,8
2. Dòng chi	0	500	1,0	500,0
3. Giá trị hiện tại ròng (1-2)				40,8
<u>Dự án B</u>				
1. Dòng thu	1-4	220	3,037	667,14
2. Dòng chi	0	600	1	600,00
3. Giá trị hiện tại ròng (1-2)				68,14

Dựa vào bảng phân tích trên ta thấy giá trị hiện tại ròng của dự án B lớn hơn dự án A (68,14 > 40,8) nên ta chọn dự án B.

b- Theo phương pháp tỷ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian:

+ Dự án A :

$$H = \frac{500}{320} = 1,563$$

Tra bảng giá trị hiện tại dòng tiền kép với n = 2; H = 1,563, thì t nằm giữa t₀ = 18%; t₁ = 20%; H₀ = 1,568; H₁ = 1,528.

$$\begin{aligned} \text{Dùng phép nội suy ta có : } t &= 18\% + \left(\frac{1,568 - 1,563}{1,568 - 1,528} \right) \times (20\% - 18\%) \\ &= 18,25\% \end{aligned}$$

+ Dự án B :

$$H = \frac{600}{220} = 2,7272$$

Tra bảng giá trị hiện tại dòng tiền kép với n = 4; H = 2,7272, thì t nằm giữa t₀ = 16%; t₁ = 18%; H₀ = 2,798; H₁ = 2,690.

$$\begin{aligned} \text{Dùng phép nội suy ta có : } t &= 16\% + \left(\frac{2,798 - 2,7272}{2,798 - 2,690} \right) \times (18\% - 16\%) \\ &= 16\% + \frac{0,0708}{0,108} \times 2\% = 17,3\% \end{aligned}$$

Theo kết quả tính toán trên thì cả 2 dự án A và B có tỷ lệ sinh lời lớn hơn chi phí vốn (12%) và dự án A có tỷ lệ sinh lời lớn hơn dự án B (18,25% > 17,3%), do đó dự án A sẽ được ưu tiên chọn hơn.

Như vậy đã có sự mâu thuẫn giữa 2 phương pháp giá trị hiện tại ròng và phương pháp tỷ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian. Để có kết luận chính xác hơn ta tính toán theo phương pháp chỉ số sinh lời điều chỉnh theo thời gian.

c- Theo phương pháp chỉ số sinh lời điều chỉnh theo thời gian.

+ Dự án A:

$$\text{Chỉ số sinh lời của dự án A} = \frac{540,8}{500} = 1,0816$$

+ Dự án B :

$$\text{Chỉ số sinh lời của dự án B} = \frac{558,14}{600} = 1,1135$$

Theo kết quả tính toán trên thì chỉ số sinh lời của cả 2 dự án A và B đều lớn hơn 1, trong đó chỉ số sinh lời của dự án B lớn hơn dự án A (1,1135 > 1,0816) nên dự án B sẽ được ưu tiên chọn.

Tổng hợp kết quả của các phương pháp:

Bảng 6.16

Dự án	Thời gian	Giá trị hiện tại ròng	Tỷ lệ sinh lời	Chỉ số sinh lời
- Dự án A	1	40,8	18,25%	1,0816
- Dự án B	4	68,14	17,3%	1,1135

- Nếu xét theo phương pháp tỷ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian thì dự án A được ưu tiên hơn dự án B và nếu sau 1 năm vốn đầu tư được giải phóng ta có thể tiếp tục đầu tư vào dự án khác có tỷ lệ sinh lời lớn hơn chi phí vốn (12%). Còn trường hợp vốn đầu tư được giải phóng sau 1 năm không tiếp tục dự án khác thì nên chọn dự án B vì thời gian đầu tư của nó dài hơn (4 năm) mà tỷ lệ sinh lời vẫn lớn hơn chi phí vốn.

- Nếu xét theo phương pháp giá trị hiện tại ròng và phương pháp chỉ số sinh lời thì dự án B được ưu tiên hơn dự án A.

Tóm lại : Dự án B có ưu điểm hơn nếu trong trường hợp doanh nghiệp trường vốn hơn, còn nếu doanh nghiệp không trường vốn mà chỉ có thể đầu tư trong thời gian ngắn thì dự án A lại ưu điểm hơn.

- Như vậy phương pháp tỷ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian thích hợp trong trường hợp đánh giá dự án đầu tư với ý đồ đầu tư nhanh, thu lợi cao nhất, còn phương pháp chỉ số sinh lời điều chỉnh theo thời gian thích hợp trong trường hợp đánh giá dự án với ý đồ đầu tư dài hạn hơn, vốn đầu tư lớn (trường vốn) và ổn định.

6.2.3.5- Ảnh hưởng của việc áp dụng phương pháp khấu hao TSCĐ tới việc lựa chọn quyết định đầu tư.

Như phần trên đã trình bày dòng tiền thu hàng năm của dự án đầu tư là bao gồm lợi nhuận sau thuế và khấu hao TSCĐ. Việc trích khấu hao TSCĐ theo phương pháp khấu hao nhanh hay khấu hao bình quân sẽ cho ta kết quả lợi nhuận trước thuế của dự án là khác nhau. Mặc dù tổng lợi nhuận của cả đời dự án không thay đổi, nhưng lợi nhuận trước thuế hàng năm sẽ ảnh hưởng nếu chúng ta thay phương pháp khấu hao bình quân bằng phương pháp khấu hao nhanh. Như thế những năm đầu của dự án lợi nhuận trước thuế sẽ giảm và dĩ nhiên nó sẽ ảnh hưởng đến thuế thu nhập và lợi nhuận sau thuế và cuối cùng là ảnh hưởng đến dòng tiền thu hàng năm. Do đó đứng về mặt giá trị thời gian của tiền tệ, thì dòng tiền thu hàng năm của dự án có sự thay đổi đáng kể có thể làm đảo lộn thứ tự ưu tiên của dự án đầu tư đang xem xét lựa chọn.

Để hiểu rõ hơn vấn đề này chúng ta tìm hiểu ví dụ sau:

Giả sử công ty BBC đang dự định mua một máy bê tông trộn bê tông mới để hoạt động với thời gian dự định là 5 năm.

- Giá mua: 500 triệu đồng
- Nhu cầu vốn lưu động: 50 triệu đồng.
- Chi phí sửa chữa, duy tu năm thứ 4 là : 60 triệu đồng.
- Hết thời gian sử dụng, giá trị tận dụng không đáng kể.
- Thu từ khấu hao và lợi nhuận trước thuế hàng năm : 170 triệu.
- Thuế thu nhập : 32%.
- Chi phí vốn : 10%.
- Công ty được phép lựa chọn phương pháp trích khấu hao.

Vậy công ty BBC có chấp nhận dự án này hay không?

a- Trường hợp công ty lựa chọn phương pháp khấu hao bình quân.

- Số tiền khấu hao hàng năm : $\frac{500 \text{ triệu}}{5 \text{ năm}} = 100 \text{ triệu}$

- Lợi nhuận sau thuế hàng năm $(170 \text{ triệu} - 100 \text{ triệu}) \times (1 - 32\%) = 47,6 \text{ triệu}$.

- Tổng doanh thu hàng năm từ khấu hao và lợi nhuận sau thuế là:

$$100 \text{ triệu} + 47,6 \text{ triệu} = 147,6 \text{ triệu}.$$

Giá trị hiện tại ròng theo trường hợp như sau:

Bảng 6.17

(Đơn vị : triệu đồng)

Chi tiêu	Năm	Lượng tiền	Hệ số GTHT t = 10%	Giá trị hiện tại
I- Dòng thu				
- Từ khấu hao và lợi nhuận	1-5	147,6	3,791	559,55
- Thu hồi vốn lưu động	5	50	0,621	31,05
Cộng				590,6
II- Dòng chi				
- Chi mua máy mới	0	500	1,0	500
- Nhu cầu vốn lưu động				
- Chi sửa chữa duy tu	4	60	0,683	41
Cộng				591
III- Giá trị hiện tại ròng				0,4

Theo kết quả tính toán ở bảng trên ta thấy giá trị hiện tại ròng là âm (-0,4) do vậy dự án này không được chọn.

b- Trường hợp công ty lựa chọn phương án khấu hao nhanh theo phương pháp tổng số.

- Tổng số năm sử dụng tài sản là 15 năm.

- Bảng tính trích khấu hao TSCĐ như sau:

Bảng 6.18

(Đơn vị : triệu đồng)

Năm thứ	Tỷ lệ khấu hao	Giá trị TSCĐ	Số tiền khấu hao
1	2	3	4 = (2 x 3)
- Năm thứ 1	5/15	500	166,7
- Năm thứ 2	4/15	500	133,3
- Năm thứ 3	3/15	500	100,00
- Năm thứ 4	2/15	500	66,70
- Năm thứ 5	1/15	500	33,3
Cộng	15/15	x	500

Dòng thu tiền hàng năm của dự án sẽ xác định như sau:

Bảng 6.19

(Đơn vị : triệu đồng)

Năm thứ	Khấu hao và lợi nhuận trước thuế	Khấu hao	Lợi nhuận trước thuế	Thuế thu nhập	Lợi nhuận sau thuế	Khấu hao và lợi nhuận sau thuế
1	2	3	4 = 2-3	5=1x32%	6= 4-5	7 = 6+3
-Năm 1	170	166,7	3,3	1,06	2,24	168,94
-Năm 2	170	133,3	36,7	11,74	24,96	158,26
-Năm 3	170	100,0	70	22,4	47,60	147,60
-Năm 4	170	66,7	103,3	33,6	70,24	136,94
-Năm 5	170	33,3	136,7	43,74	92,96	126,26
Cộng	850	500	350	112,54	238	738

+ Giá trị hiện tại ròng tiền thu từ khấu hao và lợi nhuận:

$$= (168,94 \times 0,909) + (158,26 \times 0,826) + (147,60 \times 0,751) \\ + (136,94 \times 0,683) + (126,26 \times 0,621) \\ = 153,57 + 130,72 + 110,85 + 93,53 + 78,41 = 567,08$$

+ Giá trị hiện tại dòng tiền thu hồi vốn lưu động:

$$= 50 \text{ triệu} \times 0,621 = 31,05 \text{ triệu.}$$

+ Tổng giá trị hiện tại dòng tiền thu của dự án:

$$567,08 + 31,05 \text{ triệu} = 598,13 \text{ triệu.}$$

- Vậy giá trị hiện tại ròng của dự án là :

$$598,13 \text{ triệu} - 591,0 \text{ triệu} = + 7,13 \text{ triệu.}$$

Kết luận : Công ty BBC nên quyết định mua máy trộn bê tông mới để hoạt động vì giá trị hiện tại ròng của dự án này là dương (+7,13 triệu). Như vậy rõ ràng việc áp dụng phương pháp trích khấu hao TSCĐ đầu tư có ảnh hưởng đến việc lựa chọn quyết định đầu tư.

6.2.4- Quyết định đầu tư dài hạn trong điều kiện có rủi ro.

6.2.4.1- Khái niệm rủi ro trong đầu tư.

Trong phần trước chúng ta đã nghiên cứu các phương pháp phân tích các dự án để đề ra quyết định đầu tư trong điều kiện kinh doanh ổn định, tức là không có rủi ro. Trong khi đó kinh doanh trong cơ chế thị trường thì rủi ro là điều hay xảy ra, các nhà đầu tư dễ gặp phải những sự kiện ngoài ý muốn và dự đoán của mình.

Rủi ro trong đầu tư có thể là sự thay đổi của cơ chế, sự biến động bất lợi của thị trường, giá cả sản phẩm... Tất cả sự thay đổi, biến động đó đều tác động đến thu nhập của doanh nghiệp. Do vậy rủi ro trong đầu tư được hiểu là sự biến đổi thu nhập do tài sản được đầu tư hy vọng mang lại.

6.2.4.2- Lựa chọn dự án đầu tư trong điều kiện có rủi ro.

1. Dùng tỷ lệ chiết khấu đã điều chỉnh theo mức độ rủi ro.

Theo phương pháp này, thì người ta tùy thuộc vào mức độ rủi ro của dự án đang xem xét đó cao hay thấp để xác định một tỷ lệ nhất định cộng thêm vào tỷ lệ chiết khấu của dự án trong điều kiện không có rủi ro để hình thành nên tỷ lệ chiết khấu của dự án đầu tư có rủi ro. Tỷ lệ chiết khấu này được gọi là tỷ lệ chiết khấu đầy đủ.

Các dự án đầu tư trong điều kiện có rủi ro phải được phân loại theo mức độ mạo hiểm (rủi ro) của nó, dự án nào có mức độ mạo hiểm lớn thì tỷ lệ chiết khấu đầy đủ cao và ngược lại.

Tỷ lệ chiết khấu đầy đủ được xác định bằng 2 phương pháp là: Chủ quan và khách quan.

Theo phương pháp chủ quan thì doanh nghiệp tự ấn định cho mỗi dự án đang xem xét một tỷ lệ chiết khấu tùy theo mức độ mạo hiểm của dự án đó mà doanh nghiệp đã đánh giá.

Giả sử : Dự án an toàn (không có rủi ro) tỷ lệ chiết khấu là 8%, dự án có độ mạo hiểm thấp thì tỷ lệ chiết khấu là 10%, dự án có độ mạo hiểm cao thì tỷ lệ chiết khấu là 12%. Chênh lệch tỷ lệ chiết khấu giữa các mức độ mạo hiểm của dự án là 2% người ta gọi là phần dự phòng bù đắp rủi ro.

Theo phương pháp khách quan, thì người ta dựa vào xác suất xuất hiện rủi ro để điều chỉnh tỷ lệ chiết khấu đầy đủ theo công thức:

(6.9)

$$\text{Tỷ lệ chiết khấu đầy đủ} = \frac{\text{Tỷ lệ chiết khấu trong điều kiện an toàn}}{1 - \text{Xác suất xuất hiện rủi ro}}$$

Thí dụ : Giả sử công ty khai thác quặng kim loại quý đang xem xét thăm dò khai thác ở 2 khu vực A và B. Trong 100 mẫu lấy về ở mỗi khu vực cho thấy: ở khu vực A có 50 mẫu và khu vực B có 80 mẫu đạt hàm lượng quặng có thể khai thác được. Chi phí vốn của công ty là 8%.

Như vậy xác suất rủi ro ở khu vực A là 0,5 (1-0,5) còn xác suất rủi ro ở khu vực B là 0,2 (1-0,8).

Tỷ lệ chiết khấu đầy đủ :

$$\text{- Ở khu vực A} = \frac{8\%}{1 - 0,5} = 16\%$$

$$\text{- Ở khu vực B} = \frac{8\%}{1 - 0,2} = 10\%$$

Công ty có nên đầu tư khai thác quặng ở 2 khu vực trên hay không, khi các số liệu thông tin đã tập hợp như sau:

- Khu vực A :

- + Chi phí vốn đầu tư ban đầu mua sắm máy móc 350 triệu
- + Nhu cầu vốn lưu động 50 triệu
- + Dự tính khai thác trong 5 năm mở sẽ cạn kiệt.
- + Chi phí sửa chữa đường đi lại trong năm thứ 3 10 triệu
- + Giá trị máy móc thanh lý khi hết sử dụng 40 triệu
- + Thu nhập từ khấu hao và lợi nhuận sau thuế hàng năm 110 triệu

- Khu vực B:

- + Chi phí vốn đầu tư ban đầu mua sắm thiết bị 500 triệu
- + Nhu cầu vốn lưu động 80 triệu
- + Dự tính khai thác trong 10 năm mở sẽ cạn kiệt.
- + Chi phí sửa chữa đường đi lại trong năm thứ 5 50 triệu
- + Giá trị tài sản thanh lý không đáng kể.
- + Thu nhập từ khấu hao và lợi nhuận hàng năm sau thuế 100 triệu.

Đây là 2 dự án độc lập, nếu chúng đều thoả mãn các điều kiện về đầu tư thì đều được chọn.

Theo phương pháp giá trị hiện tại ròng ta có bảng phân tích sau: (Bảng 6.20)

Bảng 6.20

(Đơn vị : triệu đồng)

Chi tiêu	Năm	Dòng tiền	Hệ số giá trị hiện tại	Giá trị hiện tại
1	2	3	4	5-3x4
<u>Dự án ở khu vực A</u>			t=16%	
- Dòng thu				
+ Thu từ khấu hao và lợi nhuận sau thuế	1-5	110	3,274	360,14
+ Thu hồi vốn lưu động	5	50	0,476	23,80
+ Thu thanh lý tài sản	5	40	0,476	19,04
Cộng				402,98
- Dòng chi				
+ Vốn đầu tư ban đầu	0	350	1,0	350
+ Vốn lưu động	0	50	1,0	50
+ Chi sửa chữa đường	3	10	0,641	6,41
Cộng				406,41
- Giá trị hiện tại ròng				0,4

<u>Dự án ở khu vực B</u>			t= 10%	
- Dòng thu:				
+ Thu từ khấu hao và lợi nhuận	1-10	100	6,145	614,5
+ Thu hồi vốn lưu động	10	50	0,386	19,3
Cộng				633,8
- Dòng chi:				
+ Vốn đầu tư ban đầu	0	500	1,0	500
+ Vốn lưu động	0	80	1,0	80
+ Chi sửa chữa đường	5	50	0,621	31,05
Cộng				611,05
- Giá trị hiện tại ròng				+22,75

Kết luận: Nếu tính đến yếu tố rủi ro của đầu tư (t ở khu vực A là 16% còn t ở khu vực B là 10%) thì dự án đầu tư khai thác ở khu vực A bị từ chối, vì giá trị hiện tại ròng âm (-3,43); còn dự án đầu tư khai thác ở khu vực B được chấp nhận, vì giá trị hiện tại ròng là dương (+22,75).

2. Xác định mức độ mạo hiểm bằng độ lệch mẫu.

Theo phương pháp này người ta vẫn giữ nguyên tỷ lệ chiết khấu, mà chỉ xác định sự biến động các khoản thu nhập hàng năm.

Trình tự tiến hành như sau:

- *Bước 1:* Đánh giá các khoản thu nhập ở các mức độ khác nhau (thấp, trung bình, cao).
- *Bước 2:* Xác định xác suất ở mức độ khác nhau của thu nhập (do kinh nghiệm thống kê rút ra).
- *Bước 3:* Tính kỳ vọng toán của các khoản thu nhập, thức là tính thu nhập trung bình hàng năm, theo công thức.

$$\bar{X} = \sum_{i=1}^n X_i P_i$$

Trong đó : Thu nhập trung bình hàng năm (kỳ vọng toán).

X_i : Thu nhập năm thứ i.

P_i : Xác suất tương ứng của X_i .

- *Bước 4:* tính độ lệch mẫu để xác định sự mạo hiểm của dự án, theo công thức:

$$\delta^2 = \sum_{i=1}^n (X_i - \bar{X})^2 P_i \rightarrow \delta' = \sqrt{\sum_{i=1}^n (X_i - \bar{X})^2 P_i}$$

Trong đó : δ : Độ lệch mẫu.

X_i : Thu nhập năm i.

\bar{X} : Số thu nhập trung bình (kỳ vọng toán).

P_i : Xác suất tương ứng của X_i .

- *Bước 5:* Kết luận : Độ lệch mẫu càng lớn thì độ mạo hiểm của dự án càng cao, khả năng an toàn thấp. Do đó nếu các dự án đang được xem xét là dự án xung khắc thì dự án nào có độ lệch mẫu nhỏ hơn sẽ được chọn (tuy nhiên các dự án này đều đã được chấp nhận trước khi lựa chọn lấy 1 dự án có độ mạo hiểm thấp).

- *Thí dụ:* Hai dự án mua một cửa hàng mới để kinh doanh hay xây dựng khách sạn để kinh doanh, đang được công ty xem xét và lựa chọn. Tổng số vốn đầu tư vào mỗi dự án là như nhau: 1000 triệu, biết rằng ở điều kiện kinh doanh bình thường thì cả 2 dự án đều được chấp nhận vì giá trị hiện tại ròng dương. Những công ty muốn biết mức độ mạo hiểm của mỗi dự án là bao nhiêu để đi đến quyết định chọn lấy 1 dự án.

- *Bước 1:* Đánh giá thu nhập hàng năm ở các mức độ.

Bảng 6.21

(Đơn vị : triệu đồng).

Giả thiết	Thu nhập hàng năm của cửa hàng	Thu nhập hàng năm của khách sạn
- Giả thiết mức độ thấp (bi quan)	600	400
- Giả thiết mức độ trung bình	800	700
- Giả thiết mức độ cao (lạc quan)	1.000	1.000

- *Bước 2:* Xác định xác suất ở các mức độ khác nhau của thu nhập.

Theo kinh nghiệm thống kê, xác suất của giả thiết bi quan là 0,2; giả thiết trung bình là 0,5; còn giả thiết lạc quan là 0,3 (lưu ý là tổng xác suất các giả thiết phải bằng 1).

Bước 3: Tính kỳ vọng toán (thu nhập trung bình hàng năm)

Bảng 6.22

Dự án	Xác suất	Thu nhập	Thu nhập trung bình
1	2	3	4= 2x3
1. Dự án mua cửa hàng	0,2	600	120
	0,5	800	400
	0,3	1.000	300
Cộng \bar{X}	1,0		820
2. Dự án xây dựng khách sạn	0,2	400	80
	0,5	700	350
	0,3	1.000	300
Cộng \bar{X}			730

- *Bước 4 :* Xác định độ lệch mẫu.

Bảng 6.23

Đơn vị : triệu đồng

Dự án	Pi	Xi	X	Xi=X	(X1-X)2	δ^2
1	2	3	4=2x3	5=3x4	6=5 ²	7=6x2
1. Dự án mua cửa hàng	0,2	600	120	-220	48.400	9.600
	0,5	800	400	-20	400	200
	0,3	1.000	300	180	32.400	9.720
$\delta = \sqrt{\delta^2}$						=139,7
2. Dự án XD khách sạn.						
	0,2	400	80	-330	108.900	21.780
	0,5	700	350	-30	900	450
	0,3	1.000	300	270	72.900	21.870
			730			44.100
$\delta = \sqrt{\delta^2}$						= 210

- Bước 5: Kết luận : Độ lệch mẫu thu nhập (δ) của dự án mua cửa hàng nhỏ hơn độ lệch mẫu thu nhập (δ) của dự án xây dựng khách sạn ($139,7 < 210$), do đó đầu tư mua cửa hàng sẽ ít mạo hiểm hơn xây dựng khách sạn. Vậy công ty nên quyết định đầu tư mua cửa hàng.

Lưu ý : Trong trường hợp 2 dự án thuộc loại xung khắc mà có độ lệch mẫu thu nhập (δ) bằng nhau, thì ta làm tiếp một bước nữa là xác định hệ số biến động (H) để dựa vào hệ số biến động này ra quyết định.

Hệ số biến động (H) được xác định như sau:

$$H = \frac{\delta}{\bar{X}} \quad (6.10)$$

Trong đó : H : Hệ số biến động

δ : Độ lệch mẫu về thu nhập.

\bar{X} : Thu nhập trung bình (kỳ vọng toán)

Nếu dự án nào có hệ số biến động (H) nhỏ hơn thì dự án đó có mức độ mạo hiểm ít hơn và ta quyết định chọn dự án đó để đầu tư.

6.2.4.3- Phân tích độ nhạy của dự án.

Rủi ro trong đầu tư là sự biến đổi thu nhập của các dự án lựa chọn, có nhiều yếu tố tác động tới thu nhập như: giá cả, khối lượng tiêu thụ, thuế suất... Phân tích độ nhạy của dự án là công việc

làm cho các yếu tố tác động tới thu nhập của dự án đó biến động để xem xét sự biến động của chúng tới thu nhập của dự án thế nào.

Có một số phương pháp phân tích độ nhạy của dự án, trong đó có phương pháp tìm giá trị cực tiểu của đại lượng đầu vào.

Giả sử trong trường hợp dùng phương pháp giá trị hiện tại ròng để lựa chọn dự án đầu tư, tiêu chuẩn lựa chọn dự án là giá trị hiện tại ròng dương (>0) thì khi phân tích độ nhạy của dự án bằng phương pháp tìm giá trị cực tiểu của đại lượng đầu vào là ta cho các đại lượng đầu vào (giá bán, chi phí vốn, tầm cỡ thị trường, tuổi thọ của dự án...) biến thiên sao cho không làm cho giá trị hiện tại ròng nhỏ hơn không (<0). Hay nói cách khác là tìm các giá trị đầu vào để sao cho giá trị hiện tại ròng = 0. Đó chính là giá trị cực tiểu của đầu vào. Trình tự tiến hành các bước như sau:

- *Bước 1:* Chọn các đại lượng đầu vào thấy không an toàn (có khả năng mạo hiểm).

- *Bước 2:* Lựa chọn phương pháp tính toán đánh giá dự án (phương pháp giá trị hiện tại ròng chẳng hạn).

- *Bước 3:* Cho giá trị hiện tại ròng = 0 và giải bài toán.

- Nếu đại lượng đầu vào có nhiều đại lượng không an toàn thì ta lần lượt cho từng đại lượng biến đổi trong khi đó các đại lượng khác cố định để giải bài toán tìm giá trị cực tiểu của đại lượng biến đổi đó.

Thí dụ 1: Giả sử công ty TNHH Hoàng Hoa có dự định vay tiền với lãi suất 8% năm để đầu tư xây dựng một khách sạn với số vốn đầu tư: 500 triệu đồng, dự định đầu tư trong 10 năm và mỗi năm thu nhập từ lợi nhuận sau thuế và khấu hao tài sản là 100 triệu đồng. Công ty đang hoài nghi về khả năng hoàn vốn. Vậy thu nhập tối thiểu của dự án này hàng năm là bao nhiêu thì dự án không bị lỗ?

Theo dự tính thì giá trị hiện tại ròng của dự án là:

$$= (100 \text{ triệu} \times 6,710) - 500 \text{ triệu} = 171 \text{ triệu.}$$

(Hệ số giá trị hiện tại 6,710 tra từ bảng giá trị hiện tại ròng tiền kép: dòng 10 cột 8%).

Vậy nếu giá trị hiện tại ròng của dự án = 0 thì thu nhập hàng năm của nó là bao nhiêu? Gọi y là số cần tìm ta có:

$$(y \times 6,710 - 500 \text{ triệu} = 0$$

$$\rightarrow y = \frac{500 \text{ triệu}}{6,710} = 74,52 \text{ triệu}$$

Điều đó có nghĩa là khi thu nhập hàng năm của dự án này lớn hơn 74,52 triệu thì dự án luôn có lãi.

Thí dụ 2: Trong khi đó công ty TNHH Hoàng Hoa lại có một dự án khác nữa là đầu tư xây dựng một cửa hàng ăn uống, với số vốn đầu tư ban đầu chỉ có 200 triệu đồng, dự án này dự định thực hiện trong 5 năm, mỗi năm có thể đưa lại khoản thu nhập từ lợi nhuận sau thuế và khấu hao TSCĐ là:

- Năm thứ 1: 50 triệu.

- Năm thứ 2: 80 triệu.
- Năm thứ 3: 90 triệu.
- Năm thứ 4: 100 triệu.
- Năm thứ 5: 100 triệu.

Công ty muốn chọn dự án xây dựng khách sạn khi dự án này có lợi hơn dự án xây dựng cửa hàng ăn, vậy thu nhập tối thiểu của dự án khách sạn phải là bao nhiêu?

Ta tính giá trị hiện tại ròng của dự án xây dựng cửa hàng ăn uống.

$$\begin{aligned} &= [(50 \times 0,926) + (80 \times 0,857) + (90 \times 0,794) + (100 \times 0,735) + (100 \times 0,681)] - 200 \\ &= (46,3 + 68,56 + 71,46 + 73,5 + 68,1) - 200 \\ &= +127,92 \end{aligned}$$

(Ghi chú: các hệ số giá trị hiện tại được tra ở bảng giá trị hiện tại dòng tiền đơn ở cột 8% với các dòng 1, 2, 3, 4, 5 tương ứng).

Muốn dự án xây khách sạn cơ lợi hơn dự án xây dựng cửa hàng ăn uống thì giá trị hiện tại ròng của dự án này phải lớn hơn giá trị hiện tại ròng của dự án xây dựng cửa hàng ăn (+127,92).

Ta tìm thu nhập tối thiểu hàng năm của dự án xây dựng khách sạn, gọi y là số cần tìm. Ta có:

$$\begin{aligned} (y \times 6,710) - 500 \text{ triệu} &= 127,92 \text{ triệu.} \\ \rightarrow y &= \frac{500 \text{ triệu} + 127,92 \text{ triệu}}{6,710} = 93,58 \text{ triệu.} \end{aligned}$$

Điều này có nghĩa là dự án xây dựng khách sạn chỉ có lợi hơn dự án xây dựng cửa hàng ăn khi thu nhập hàng năm từ lợi nhuận sau thuế và khấu hao TSCĐ lớn hơn 93,58 triệu đồng.

Thí dụ 3: Vẫn ở công ty TNHH Hoàng Hoa, để khẳng định dự án xây dựng khách sạn hơn hẳn dự án xây dựng cửa hàng ăn, công ty còn muốn biết tuổi thọ tối thiểu của dự án.

Ta gọi H là hệ số giá trị hiện tại các dòng tiền để các khoản thu nhập đủ bù đắp chi phí đầu tư.

Khi đó :

$$\text{Giá trị hiện tại ròng của dự án xây khách sạn} = 0 = (100 \text{ triệu} \times H) - 500 \text{ triệu}$$

$$\rightarrow 100 \text{ triệu} \times H = 500 \text{ triệu.}$$

$$\rightarrow H = \frac{500 \text{ triệu}}{100 \text{ triệu}} = 5,0 \text{ triệu.}$$

Tra bảng giá trị hiện tại dòng tiền kép cột 8%, thì giá trị 5,0 nằm giữa dòng 6 năm và 7 năm (tức là giữa 4,623 và 5,206). Tức là tuổi thọ tối thiểu của dự án xây khách sạn là gần 7 năm, nên chấp nhận được (7 năm < 10 năm).

CHƯƠNG VII

DỰ TOÁN SẢN XUẤT KINH DOANH VÀ PHÂN TÍCH CHI PHÍ

SẢN XUẤT

Hoạch định và kiểm soát là hai chức năng của quản trị. Hoạch định bao gồm việc vạch ra các mục tiêu tương lai và dự toán kế hoạch để đạt được mục tiêu đó. Kiểm soát là đo lường, chấn chỉnh thực hiện nhằm bảo đảm cho kế hoạch đạt kết quả tốt. Nhờ kiểm soát, nhà quản trị nắm được tình hình thực hiện các quyết định đề ra đã được tiến hành đến mức nào, có vấn đề gì cần phải giải quyết.

7.1. KHÁI QUÁT VỀ DỰ TOÁN

7.1.1. Khái niệm

Dự toán là những dự kiến chi tiết chỉ rõ cách huy động và sử dụng vốn và các nguồn lực khác theo từng định kỳ và được biểu diễn một cách có hệ thống dưới dạng số lượng và giá trị.

7.1.2. Tác dụng của dự toán

Tác dụng lớn nhất của dự toán đối với nhà quản trị là cung cấp phương tiện thông tin một cách có hệ thống toàn bộ kế hoạch của doanh nghiệp. Một khi dự toán đã được công bố thì không còn sự nghi ngờ gì về mục tiêu mà doanh nghiệp muốn đạt và đạt bằng cách nào. Ngoài ra dự toán còn có những tác dụng sau:

- Xác định rõ các mục tiêu cụ thể làm căn cứ đánh giá thực hiện sau này.
- Lường trước những khó khăn khi chúng chưa xảy ra để có phương án đối phó kịp thời và đúng đắn.
- Kết hợp toàn bộ hoạt động của doanh nghiệp bằng các kế hoạch của từng bộ phận khác nhau. Nhờ vậy, dự toán đảm bảo cho các kế hoạch của từng bộ phận phù hợp với mục tiêu chung của doanh nghiệp.

7.1.3. Kỳ dự toán

Dự toán về mua sắm tài sản cố định, đất đai, nhà xưởng... nói chung cho những khoản mục thuộc loại tài sản cố định thường được lập cho một kỳ thời gian dài, có thể là 20 năm hoặc lâu hơn. Thời gian kết thúc đảm bảo được nguồn vốn luôn sẵn sàng để đáp ứng nhu cầu mua sắm tài sản cố định của doanh nghiệp.

- Dự toán hoạt động sản xuất kinh doanh hàng năm được lập cho kỳ một năm, phù hợp với năm tài chính của doanh nghiệp để tiện cho việc so sánh đánh giá giữa kế hoạch và thực hiện. Trong phạm vi chương này chúng ta chỉ nghiên cứu hệ thống các dự toán hoạt động sản xuất kinh doanh hàng năm.

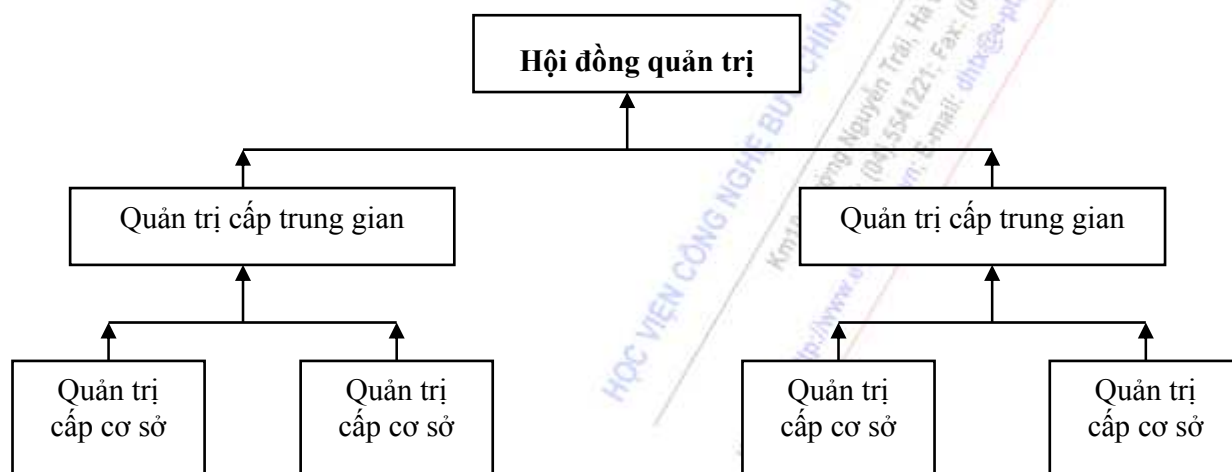
- Dự toán hàng năm được chia thành 4 quý, sau đó quý một được chia theo từng tháng, các quý còn lại của năm dự toán, khi quý một kết thúc thì quý hai được chia thành từng tháng... cứ thế tiếp tục cho đến hết năm. Dự toán hàng năm cũng được lập theo kỳ 12 tháng và cứ tháng đầu kỳ

Thực hiện xong thì lại cộng thêm dự toán của một kỳ vào kế sau tháng cuối cùng kỳ đó. Dự toán lập theo cách này được gọi là dự toán liên tục vì lúc nào nhà quản trị cũng phải suy nghĩ và hoạch định trước cho kỳ 12 tháng sắp tới.

7.1.4. Trình tự dự toán

Dự toán được chuẩn bị từ cấp cơ sở trở lên. Trình tự chuẩn bị số liệu dự toán được mô tả trên sơ đồ 7.1 dưới đây:

Bảng 7.1



(Trình tự chuẩn bị dự toán)

Số liệu dự toán của cấp cơ sở được trình lên quản trị cấp trên xem xét và quyết định để ngăn chặn các tình huống dự toán quá thấp hoặc quá cao dẫn đến hoạt động không hiệu quả và lãng phí. Hội đồng quản trị căn cứ trên số liệu dự toán chi tiết của cấp dưới kết hợp với cách nhìn doanh nghiệp là một khối thống nhất của nhiều bộ phận riêng rẽ, sẽ xây dựng nên những bản dự toán có cơ sở và có tính thống nhất cao.

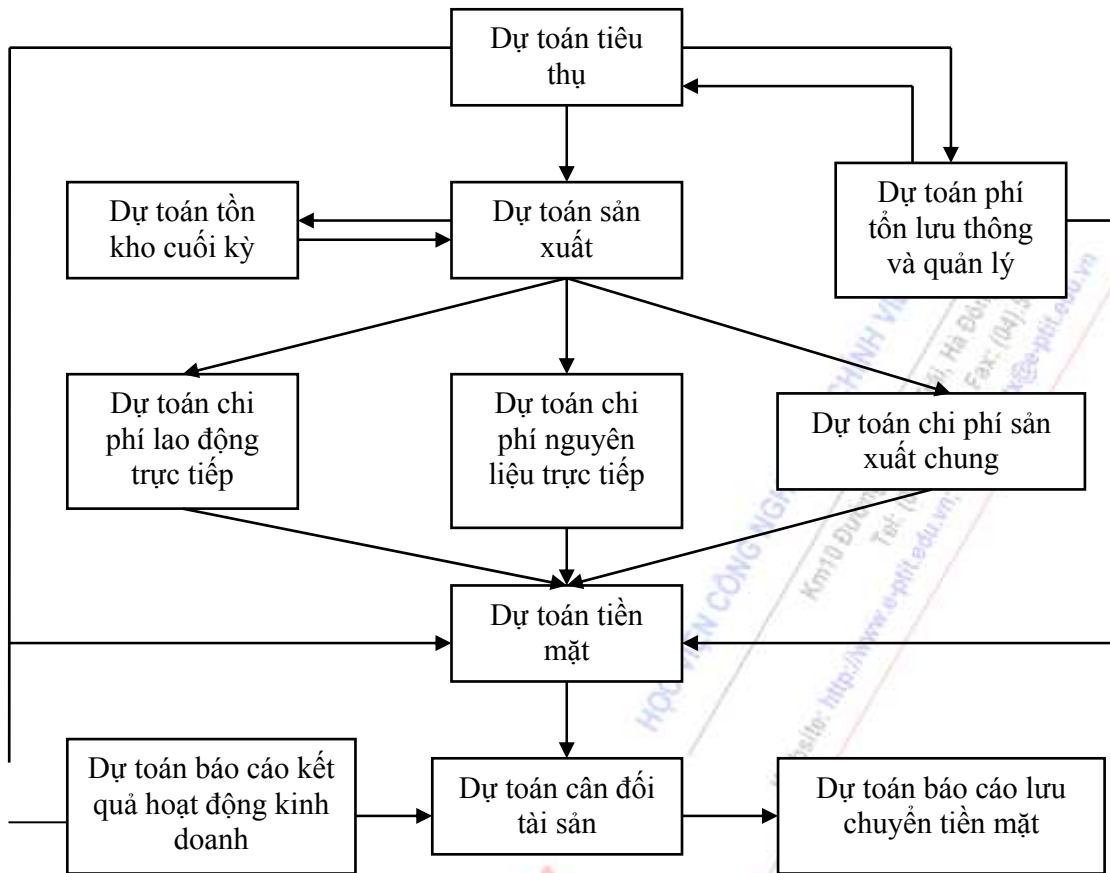
Trình tự dự toán như trên có những ưu điểm sau:

- Mọi cấp quản lý của doanh nghiệp, từ thấp đến cao, đều có góp phần vào quá trình xây dựng dự toán.
- Dự toán được lập từ cấp cơ sở nên có độ tin cậy và chính xác cao.
- Do được tham gia vào quá trình dự toán, và các chỉ tiêu được tự đề đạt nên quản trị cấp cơ sở sẽ thực hiện kế hoạch một cách chủ động hơn, thoải mái hơn và khả năng hoàn thành kế hoạch sẽ cao hơn. Ngược lại, nếu không hoàn thành kế hoạch thì trách nhiệm trước hết là ở cấp cơ sở.

7.1.5. Hệ thống dự toán hoạt động sản xuất kinh doanh hàng năm

Hệ thống hoạt động sản xuất kinh doanh hàng năm bao gồm nhưng bản dự toán riêng biệt nhưng có quan hệ qua lại lẫn nhau như sau:

Bảng 7.2



(Hệ thống dự toán sản xuất kinh doanh hàng năm)

Từ sơ đồ này ta thấy dự toán tiêu thụ là dự toán chủ yếu của toàn hệ thống. Tất cả các dự toán khác đều phụ thuộc vào dự toán tiêu thụ, do vậy, nếu dự toán tiêu thụ được xây dựng một cách tụy tiện thì cả quá trình dự toán sẽ chỉ là một việc làm vô ích.

Dự toán tiêu thụ là căn cứ để ra quyết định về sản lượng sản xuất trong kỳ lập dự toán sản xuất. Dự toán sản xuất, sau khi được lập, đến phiên nó sẽ là căn cứ để lập các dự toán nguyên liệu trực tiếp, lao động trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Những dự toán này tạo thành cơ sở để lập dự toán tiền. Tóm lại, dự toán tiêu thụ là nhân tố tác động toàn bộ dây chuyền xây dựng các dự toán của doanh nghiệp.

Riêng dự toán phí tồn lưu thông và quản lý thì có đặc điểm vừa phụ thuộc vừa tác động vào dự toán tiêu thụ sở dĩ phát sinh mối quan hệ qua lại này vì tiêu thụ rõ ràng phần nào phụ thuộc vào chi phí khuyến mãi, và những khoản chi phí này qui mô lớn hay nhỏ phải tùy thuộc vào mức tiêu thụ.

7.2. XÂY DỰNG ĐỊNH MỨC CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH

7.2.1. Phân biệt định mức và dự toán

Dự toán được xây dựng căn cứ trên các định mức tiêu chuẩn. Có thể nói, định mức được lập cho từng đơn vị còn dự toán được lập cho toàn bộ sản lượng.

Thí dụ: Định mức chi phí nguyên liệu trực tiếp của một đơn vị sản phẩm là 5000đ. Nếu dự định sản xuất 1000 sản phẩm trong kỳ thì chi phí dự toán sẽ là 5 triệu đồng. Tóm lại định mức là chỉ tiêu dự toán đối với từng đơn vị sản phẩm.

7.2.2. Nguyên tắc xây dựng định mức tiêu chuẩn

Quá trình xây dựng các định mức tiêu chuẩn là một công việc có tính nghệ thuật hơn là có tính khoa học. Nó đòi hỏi sự kết hợp giữa suy nghĩ với tài năng chuyên môn của tất cả những người có trách nhiệm với giá và chất lượng sản phẩm. Nói chung, nguyên tắc xây dựng định mức tiêu chuẩn có thể tóm lược là: 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 giữa cung và cầu, về kỹ thuật để điều chỉnh và bổ sung cho phù hợp. Như vậy, nhà quản trị cần phải nhận thức đầy đủ rằng quá khứ chỉ có giá trị ở chỗ làm căn cứ để dự toán tương lai, nói cách khác định mức tiêu chuẩn phản ánh mức hoạt động hiệu quả trong tương lai chứ không phải các mức hoạt động đã qua.

7.2.3. Các hình thức định mức

Định mức tiêu chuẩn được chia làm hai loại: định mức lý tưởng và định mức thực tế.

- Định mức lý tưởng: (còn gọi là định mức lý thuyết).

Định mức lý tưởng là định mức chỉ có thể đạt được trong những điều kiện hoàn hảo nhất. Chúng không cho phép bất kỳ một sự hư hỏng nào của máy móc hoặc một sự gián đoạn sản xuất. chúng cũng đòi hỏi một trình độ năng lực rất cao mà chỉ có thể có ở những công nhân lành nghề, làm việc với sự cố gắng tột độ trong suốt thời gian lao động. Vì vậy các Định mức lý tưởng không có tính thực tế nên không được dùng trên thực tế.

Nếu lấy định mức lý tưởng làm cơ sở để đánh giá biến động giữa thực tế so với định mức sẽ không có ý nghĩa gì, vì đó chỉ là kết quả tất yếu xảy ra do những ý tưởng là những định mức mà trên thực tế không bao giờ có thể đạt được chứ không phải là điều bất hợp lý đã phát sinh, đòi hỏi nhà quản trị phải cô lập chúng để xem xét, tìm biện pháp khắc phục.

- Định mức thực tế

Định mức thực tế là những định mức được xây dựng chặt chẽ nhưng có khả năng đạt được nếu cố gắng. Chúng cho phép có thời gian ngừng máy hợp lý, thời gian nghỉ ngơi của nhân viên. Đồng thời, chúng cũng cho phép người lao động có trình độ lành nghề trung bình với ý thức trách nhiệm đầy đủ cộng thêm nỗ lực của bản thân sẽ đạt và vượt các định mức này. Do vậy, định mức thực tế, nếu được xây dựng đúng đắn và hợp lý sẽ có tác dụng động viên khuyến khích người lao động.

Lấy định mức thực tế làm cơ sở để phân tích so sánh giữa thực hiện với định mức sẽ có nhiều ý nghĩa đối với nhà quản trị vì kết quả tìm được phản ánh những hiện tượng không bình thường; những chỗ kém hiệu quả cần xem xét, tìm biện pháp khắc phục; hay những tiềm năng cần tìm hiểu để có biện pháp phát huy. Định mức thực tế còn là cơ sở để các nhà quản trị tiên liệu, lập kế hoạch dòng tiền và các kế hoạch tồn kho, nhưng đối với định mức lý tưởng thì không là được những việc này vì tích chất không thực tế của chúng cho nên các con số kế hoạch dựa trên đó chỉ là những con số không tương.

7.2.4. Xây dựng các định mức chi phí sản xuất

a. Định mức chi phí nguyên liệu trực tiếp

- Định mức được xây dựng riêng biệt theo giá và lượng cho các yếu tố đầu vào. Định mức nguyên liệu trực tiếp là sự tổng hợp của định mức giá và lượng của nguyên liệu trực tiếp.

* Định mức giá cho một đơn vị nguyên liệu trực tiếp phản ánh giá cuối cùng của 1 đơn vị nguyên liệu trực tiếp sau khi đã trừ đi mọi khoản chiết khấu.

Thí dụ: Định mức giá của 1 kg nguyên liệu X được tính như sau:

Giá mua 1 kg: 19000đ

Cộng: Chi phí chuyên chở: 200

Cộng: Chi phí nhập kho, bốc xếp: 100

Trừ: Chiết khấu: (200)

* Định mức lượng cho một đơn vị sản phẩm về nguyên liệu trực tiếp phản ánh số lượng nguyên liệu tiêu hao trong một đơn vị thành phẩm, có cho phép những hao hụt bình thường.

Thí dụ: Định mức lượng nguyên liệu X tiêu hao trong một đơn vị sản phẩm Y như sau:

Nguyên liệu cần thiết để sản xuất 1 đơn vị sản phẩm (kg): 2,2 kg

Mức hao hụt cho phép: 0,2 kg

Mức sản phẩm hỏng cho phép: 0,1 kg

Định mức nguyên liệu của 1 sản phẩm: 2,5 kg

Định mức giá và lượng nguyên liệu trực tiếp được tổng hợp thành định mức chi phí của 1 đơn vị sản phẩm, và được xác định bằng công thức sau:

$$\begin{array}{l} \text{Định mức giá} \\ \text{nguyên liệu} \end{array} \quad \times \quad \begin{array}{l} \text{Định mức lượng} \\ \text{nguyên liệu} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định mức chi phí một đơn} \\ \text{vị sản phẩm} \end{array}$$

Theo ví dụ trên ta có định mức chi phí nguyên liệu trực tiếp X cho một sản phẩm là:

$$2.000\text{đ/kg} \times 2,5 \text{ kg/sản phẩm} = 5.000\text{đ/sản phẩm.}$$

b. Định mức chi phí lao động trực tiếp

Định mức chi phí lao động trực tiếp cũng bao gồm định mức về giá của 1 đơn vị thời gian lao động trực tiếp với định mức lượng thời gian cần để hoàn thành 1 đơn vị sản phẩm.

* Định mức giá của 1 giờ lao động trực tiếp bao gồm không chỉ mức lương căn bản mà còn gồm cả các khoản phụ cấp lương, thuế lao động của lao động trực tiếp.

Thí dụ: Định mức giá của 1 giờ lao động trực tiếp ở 1 phân xưởng được tính như sau:

Mức lương căn bản của 1 giờ: 4.000đ

Thuế lao động (20% mức lương căn bản): 800đ

Phụ cấp lương (30% mức lương căn bản): 1.200đ

Định mức giá của 1 giờ lao động trực tiếp: 6.000đ

Định mức giá thường được lập một giá cho dù trong một phân xưởng, mức lương thực tế của công nhân rất khác nhau. Điều này được chấp nhận để đơn giản hoá quá trình xây dựng định mức và sử dụng định mức lao động trực tiếp, đồng thời nó cũng giúp nhà quản trị giám sát được việc sử dụng lao động trong các đơn vị.

* Định mức lương thời gian cho phép để hoàn tất 1 đơn vị sản phẩm là loại định mức khó xác định nhất. Định mức này có thể được xác định bằng cách đem chia công việc hoàn thành theo từng thao tác kỹ thuật, rồi kết hợp với bảng thời gian tiêu chuẩn của những thao tác kỹ thuật này để định thời gian tiêu chuẩn cho phép từng công việc, hoặc xác định bằng cách theo dõi bấm giờ. Tuy nhiên, dù theo cách nào, nội dung của thời gian cho phép cho từng đơn vị sản phẩm cũng phải có thêm thời gian nghỉ ngơi, thời gian giải quyết các nhu cầu cá nhân, thời gian lau chùi máy (làm vệ sinh máy) và thời gian máy nghỉ.

Thí dụ: Định mức thời gian cho phép của 1 sản phẩm Y được tính như sau:

Thời gian sản xuất cơ bản của 1 sản phẩm Y: 2,6 giờ

Thời gian dành cho nhu cầu cá nhân: 0,2 giờ

Thời gian lau chùi máy: 0,1 giờ

Thời gian được tính cho sản phẩm hỏng: 0,1 giờ

Định mức lượng thời gian sản xuất một sản phẩm Y: 3,0 giờ

Định mức giá của 1 giờ kết hợp với định mức lượng thời gian tạo thành định mức chi phí thời gian lao động trực tiếp để sản xuất 1 sản phẩm:

$$\begin{array}{l} \text{Định mức giá lao động} \\ \text{trực tiếp} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Định mức lượng thời gian lao} \\ \text{động trực tiếp} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định mức chi phí lao} \\ \text{động trực tiếp} \end{array}$$

$$6.000\text{đ/giờ} \times 3 \text{ giờ/sản phẩm} = 18.000\text{đ/sản phẩm}$$

c. Định mức chi phí sản xuất chung

* Định mức biến phí sản xuất chung.

Định mức biến phí sản xuất chung cũng được xây dựng theo định mức giá và định mức lượng thời gian cho phép. Định mức giá phản ánh biến phí của đơn giá chi phí sản xuất chung phân bổ. Định mức thời gian phản ánh số giờ của hoạt động được chọn làm căn cứ phân bổ chi phí sản xuất chung cho 1 đơn vị sản phẩm.

Thí dụ: Phần biến phí trong đơn giá sản xuất chung phân bổ là 1.500đ, và căn cứ được chọn để phân bổ là số giờ lao động trực tiếp thì định mức phần biến phí sản xuất chung của 1 sản phẩm Y sẽ là:

$$1.500\text{đ/giờ} \times 3 \text{ giờ/sản phẩm} = 4.500\text{đ/sản phẩm.}$$

* Định mức định phí sản xuất chung.

Định mức định phí sản xuất chung cũng được xây dựng tương tự như ở phần biến phí, sở dĩ được tách riêng là nhằm giúp cho quá trình phân tích chi phí sản xuất chung sau này. do bản chất tác động của chi phí khác nhau nên khi phân tích cũng khác nhau dù các phương pháp xác định

biến phí và định phí sản xuất chung tương tự như nhau, đều dựa trên đơn giá sản xuất chung phân bổ và số giờ được chọn làm căn cứ phân bổ chi phí sản xuất.

Giả sử phần định phí trong đơn giá sản xuất chung phân bổ là 3.500đ/giờ và căn cứ chọn phân bổ là số giờ lao động trực tiếp, với 3 giờ/sản phẩm, thì phần định phí sản xuất chung của một sản phẩm Y sẽ là:

$$3.500\text{đ/giờ} \times 3 \text{ giờ/sản phẩm} = 10.500\text{đ/sản phẩm.}$$

Vậy, đơn giá phân bổ chi phí sản xuất chung là:

$$1.500\text{đ} + 3.500\text{đ} = 5.000\text{đ/giờ}$$

Chi phí sản xuất chung để sản xuất 1 sản phẩm Y là:

$$5.000\text{đ/giờ} \times 3 \text{ giờ/sản phẩm} = 15.000\text{đ/sản phẩm.}$$

d. Tổng hợp các định mức chi phí sản xuất

Sau khi xây dựng các định mức tiêu chuẩn cho từng loại chi phí, ta lập bảng tổng hợp các định mức chi phí. Số liệu tổng hợp được là định mức tiêu chuẩn để sản xuất một sản phẩm Y, là cơ sở của việc lập dự toán chi phí và là căn cứ để kiểm soát, điều hành và phân tích kết quả hoạt động ở Nhà máy vật liệu Bru điện

Bảng 7.3- Bảng tổng hợp định mức chi phí tiêu chuẩn

Khoản mục	Số lượng cho 1 SP	Đơn giá cho 1 SP	Chi phí sản xuất cho 1SP
Nguyên liệu trực tiếp	2,5 Kg	2000 đ/Kg	5000 đ/1SP
Lao động trực tiếp	3,0 giờ	6000 đ/giờ	18000/1SP
Chi phí sản xuất 1 SP Y (đ.mức)	3,0 giờ	5000 đ/giờ	15000/1Sp

7.3. LẬP DỰ TOÁN SẢN XUẤT KINH DOANH

7.3.1. Dự toán tiêu thụ

Dự toán tiêu thụ là dự toán được lập đầu tiên và là căn cứ để xây dựng các dự toán khác.

Dự toán tiêu thụ được xây dựng dựa trên mức tiêu thụ ước tính với đơn giá bán. Ngoài ra dự toán tiêu thụ cũng còn đính kèm bảng dự kiến lịch thu tiền của các quý trong kỳ kế hoạch. Bảng dự kiến này là căn cứ để xây dựng dự toán tiền mặt hàng năm. Khoản thu tiền mặt dự kiến của quý gồm khoản thu từ việc bán hàng chậm trả của quý trước cộng với khoản thu từ hàng bán ở quý hiện hành.

Thí dụ: Dự toán tiêu thụ ở Nhà máy vật liệu Bru điện của năm kết thúc ngày 3/12/2001 có kết cấu như được trình bày tại bảng 7.4.

7.3.2. Dự toán sản xuất

Căn cứ trên dự toán tiêu thụ mà nhu cầu sản phẩm của năm kế hoạch được xác định và trình bày trên bảng dự toán sản xuất. Sản lượng cần sản xuất trong năm được xác định theo công thức:

$$\text{Sản lượng cần sản xuất} = \text{Nhu cầu tiêu thụ kế hoạch} + \text{Nhu cầu tồn kho cuối kỳ} - \text{Tồn kho sản phẩm đầu kỳ}$$

Doanh nghiệp cần lập kế hoạch lượng sản phẩm tồn kho để chủ động và tránh tình trạng tồn kho quá nhiều làm ứ đọng vốn và sẽ phát sinh những chi phí không cần thiết. Mặt khác, lập kế hoạch tồn kho cũng để tránh tình trạng thiếu sản phẩm dẫn đến nhu cầu sản phẩm cần sản xuất vào năm sau quá lớn, có thể vượt quá năng lực sản xuất của doanh nghiệp.

Thí dụ: Bảng dự toán sản xuất của Nhà máy vật liệu Bưu điện cho năm kết thúc ngày 3/12/2001 có dạng như trên bảng 7.4 dưới đây:

Bảng 7.4

	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
Khối lượng tiêu thụ kế hoạch (bảng 7.1)	15.000	45.000	60.000	30.000	150.000
Cộng:					
- Tồn kho cuối kỳ ^(a)	9.000	12.000	6.000	3.000	3.000
- Tổng cộng nhu cầu	24.000	57.000	66.000	33.000	153.000
- Trừ:					
Tồn kho đầu kỳ	^(b) 3.000	9.000	12.000	6.000	3.000
Khối lượng cần sản xuất trong kỳ	21.000	48.000	54.000	27.000	150.000

(a) Nhu cầu tồn kho cuối kỳ là 20% nhu cầu tiêu thụ của quý sau.

(b) Lấy từ bảng tổng kết tài sản.

Dự toán hàng hoá mua vào ở doanh nghiệp thương mại:

Đối với doanh nghiệp thương mại, thay vì lập dự toán sản xuất, doanh nghiệp thương mại sẽ lập dự toán hàng hoá mua vào. Về cơ bản, dự toán hàng hoá mua vào cũng được lập dựa trên cách tính như ở dự toán sản xuất, như sau:

Mức tiêu thụ kế hoạch: xxx

Cộng: Tồn kho đầu kỳ: xxx

Tổng cộng nhu cầu: xxx

Trừ: Hàng hoá tồn kho cuối kỳ: xxx

Nhu cầu mua vào trong kỳ: xxx

7.3.3. Dự toán nguyên liệu trực tiếp

Căn cứ vào nhu cầu sản xuất trong kỳ mà doanh nghiệp xây dựng dự toán về nguyên liệu trực tiếp. Nhu cầu nguyên liệu trực tiếp phải thoả mãn nhu cầu nguyên liệu trực tiếp cho sản xuất và nhu cầu nguyên liệu trực tiếp dự trữ (tồn kho). Như vậy, nhu cầu nguyên liệu trực tiếp được xác định theo công thức sau:

$$\text{Nhu cầu nguyên liệu trực tiếp trong kỳ} = \text{Nguyên liệu trực tiếp cần cho sản xuất} + \text{Nguyên liệu trực tiếp cần để tồn kho cuối kỳ} - \text{Nguyên liệu trực tiếp tồn kho đầu kỳ}$$

Dự toán nguyên liệu trực tiếp có tác dụng đảm bảo cho việc cung cấp đủ, đúng chất lượng nguyên liệu trực tiếp và đúng lúc cho sản xuất, giúp cho quá trình sản xuất diễn ra nhịp nhàng và đúng kế hoạch.

Ngoài việc dự toán về khối lượng nguyên liệu trực tiếp cần dùng, doanh nghiệp còn phải dự toán về thời gian thanh toán chi phí mua lượng nguyên liệu trực tiếp đó. Dự toán về thời gian thanh toán sẽ là căn cứ của việc xây dựng dự toán tiền mặt tổng hợp trong kỳ.

Thí dụ: dự toán nguyên liệu trực tiếp ở Nhà máy vật liệu Bưu điện có hình thức như trong bảng 7.5 dưới đây:

Bảng 7.5- Dự toán nguyên liệu trực tiếp năm 2001

(Đơn vị : 1000đ)

	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
Khối lượng cần sản xuất	21.000	48.000	54.000	27.000	150.000
Định mức lượng nguyên liệu của một sản phẩm Y	x2,5	x2,5	x2,5	x2,5	x2,5
Khối lượng NL trực tiếp cần cho sản xuất (kg)	52.500	120.000	135.000	67.500	375.000
Cộng: NL tồn kho cuối kỳ (a)	6.000	6.750	3.375	3.000	3.000
Tổng cộng nhu cầu	58.500	126.750	138.375	70.500	378.000
Trừ: Nguyên liệu tồn kho đầu kỳ	2.625	6.000	6.750	3.375	2.625
Nguyên liệu mua vào (kg)	55.875	120.750	131	625	67.125
Định mức giá 2000đ/kg	x 2	x 2	x 2	x 2	x 2
Tổng chi phí mua nguyên liệu trực tiếp	111.750	241.500	263.250	134.250	750.750

Bảng 7.6- Dự toán lịch thanh toán chi phí nguyên liệu trực tiếp

	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
Khoản phải trả (31/12/1992)	132.000				132.000
Khoản phải trả quý I (b)	67.050	44.700			111.750
Phải trả quý II		144.900	96.600		241.500
Phải trả quý III			157.950	105.000	263.250
Phải trả quý IV				80.550	80.550
Tổng cộng	190.050	189.600	254.550	185.850	829.050

(a) 5% mức nhu cầu của quý sau.

(b) 60% phải trả ngay trong quý, 40% sẽ trả quý tiếp theo.

7.3.4. Dự toán chi phí lao động trực tiếp

Dự toán chi phí lao động trực tiếp có tác dụng giúp doanh nghiệp chủ động trong việc sử dụng lao động, không bị tình trạng thiếu hay thừa lao động mà đảm bảo đủ lao động và sử dụng lao động một cách hiệu quả nhất.

Nhu cầu chi phí lao động trực tiếp được tính dựa trên nhu cầu thành phẩm mỗi kỳ (tháng, quý...) với định mức thời gian lao động trực tiếp cho mỗi đơn vị thành phẩm. Do tính chất công việc đa dạng nên nhu cầu thời gian lao động cho từng dạng công việc được xác định với định mức giá của lao động tính cho từng loại, rồi cuối cùng tổng hợp tất cả lại thành dự toán chi phí lao động trực tiếp của doanh nghiệp.

Thí dụ: dự toán chi phí lao động trực tiếp ở Nhà máy vật liệu Bưu điện năm 2001 có hình thức như được trình bày trên bảng 7.7 dưới đây:

Bảng 7.7-Dự toán chi phí lao động trực tiếp năm 2001

	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
Nhu cầu sản xuất (bảng 6.2)	21.000	48.000	54.000	27.000	150.000
Định mức thời gian sản xuất của 1 sản phẩm Y	x3	x3	x3	x3	x3
Tổng nhu cầu (số giờ)	63.000	144.000	162.000	81.000	450.000
Định mức giá 6000 đồng/giờ (1000)	x6	x6	x6	x6	x6
Tổng chi phí lao động trực tiếp (1000 đ)	378.000	864.000	972.000	468.000	2.700.000

7.3.5. Dự toán chi phí sản xuất chung

Dự toán chi phí sản xuất chung được xây dựng theo định phí và biến phí sản xuất chung căn cứ trên đơn giá phân bổ chi phí sản xuất chung và tổng mức độ hoạt động căn cứ kế hoạch.

Dự toán chi phí sản xuất chung cũng là căn cứ để xây dựng dự toán tiền mặt. Tuy nhiên cần lưu ý là chi phí khấu hao tài sản cố định sẽ được trừ bớt vì đó là một khoản chi phí sản xuất chung không bằng tiền mặt.

Thí dụ: dự toán chi phí sản xuất chung ở Nhà máy vật liệu Bưu điện năm 2001 có dạng như sau:

Bảng 7.8- Dự toán chi phí sản xuất chung năm 2001

	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
Tổng nhu cầu lao động trực tiếp	63.000	144.000	162.000	81.000	450.000
Đơn giá biến phí sản xuất chung	x1,5	x1,5	x1,5	X1,5	x1,5
Tổng biến phí sản xuất chung phân bổ	94.500	216.000	243.000	121.500	675.000
Định phí sản xuất chung phân bổ (a)	393.750	393.750	393.750	393.750	1.575.000
Tổng cộng chi phí sản xuất chung phân bổ	488.250	609.750	636.750	515.250	2.250.000
Trừ: Chi phí khấu hao	100.250	100.250	100.250	100.250	401.000
Chi tiền mặt chi phí sản xuất chung	388.000	509.500	536.500	415.000	1.849.000

(a) định phí kế hoạch phân bổ cả năm được chia đều cho 4 quý.

(450.000 giờ lao động trực tiếp x 3,5 = 1.575.000 : 4 = 393.750 ng. đ).

7.3.6. Dự toán thành phẩm tồn kho cuối kỳ

Căn cứ theo định mức chi phí lao động trực tiếp và chi phí sản xuất chung phân bổ, doanh nghiệp sẽ xác định định mức chi phí sản xuất của một đơn vị theo định mức, từ đó xây dựng dự toán thành phẩm tồn kho cuối kỳ như sau:

Bảng 7.9- Dự toán thành phẩm tồn kho cuối kỳ

Thành phẩm tồn kho cuối kỳ kế hoạch	3.000
Chi phí định mức của một sản phẩm Y (1000đ)	X38
Giá trị thành phẩm tồn kho cuối kỳ.	114.000

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

Dự toán chi phí lưu thông và quản lý bao gồm các khoản chi phí ước tính sẽ phát sinh trong kỳ kế hoạch ở lĩnh vực sản xuất. Dự toán này là bảng tổng hợp các dự toán chi phí ở các khâu lưu thông và quản lý. Dự toán chi phí lưu thông và quản lý cũng được lập theo tính chất tác động của chi phí theo kết quả hoạt động. Thí dụ: dự toán chi phí lưu thông và quản lý của Nhà máy vật liệu Bưu điện được trình bày trong bảng 7.10 dưới đây:

Bảng 7.10- Dự toán chi phí lưu thông và quản lý năm 2001

	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
Khối lượng tiêu thụ kế hoạch (bảng 6.1)	15.000	45.000	60.000	30.000	150.000
biến phí lưu thông và quản lý ước tính của 1 sản phẩm	x2	x2	x2	x2	x2
Biến phí dự toán	30.000	90.000	120.000	60.000	300.000
Định phí quản lý và lưu thông					
Quảng cáo	5.000	5.000	5.000	5.000	20.000
Lương quản lý	50.000	50.000	50.000	50.000	200.000
Bảo hiểm	12.000	12.000	12.000	12.000	48.000
Thuê TSCĐ		8.000		22.000	30.000
Tổng cộng chi phí lưu thông và quản lý ước tính	97.000	165.000	187.000	149.000	598.000

7.3.8. Dự toán tiền mặt:

Dự toán tiền mặt bao gồm 4 thành phần chính:

- Phần thu
- Phần chi.
- Phần cân đối thu chi.
- Phần tài chính.

a. Phần thu: bao gồm số dư tiền mặt tồn quỹ đầu kỳ cộng với tất các khoản thu tiền mặt trong kỳ.

b. Phần chi: bao gồm toàn bộ các khoản thu chi tiền mặt được dự toán, gồm chi mau nguyên vật liệu trực tiếp, chi trả lương lao động trực tiếp, các khoản chi phí sản xuất chung... ngoài ra còn có các khoản chi thuế, chi mua tài sản cố định (nếu có) hoặc chi trả tiền vay ngân hàng hoặc tiền lãi cổ phần.

c. Phần cân đối thu chi: nếu bội chi thì doanh nghiệp có kế hoạch vay tiền mặt ở ngân hàng. Nếu bội thu, doanh nghiệp có thể trả bớt các món nợ vay hoặc đem đầu tư ngắn hạn.

d. Phần tài chính: Phản ánh một cách chi tiết việc vay và trả nợ vay, trả lãi tiền nợ vay trong kỳ để hỗ trợ cho nhu cầu tiền mặt của doanh nghiệp.

Dự toán tiền mặt được xây dựng theo kỳ thời gian càng ngắn càng tốt. Nhiều doanh nghiệp lập dự án tiền mặt tuần một lần, những doanh nghiệp lớn thì lập dự toán hàng ngày. Tuy nhiên, thông thường, dự toán tiền mặt được lập theo quý hoặc theo tháng.

Thí dụ như: dự toán tiền mặt của Nhà máy vật liệu Bru điện được lập như bảng 7.11 dưới đây:

Bảng 7.11- Dự toán tiền mặt của năm 2001. Đơn vị: 1000đ

	Bảng số	Quý				Cả năm
		I	II	III	IV	
Tồn quỹ đầu kỳ ⁽¹⁾	6-10	⁽²⁾ 420.000	400.000	400.950	495.950	420.000
Cộng: Thu trong kỳ	6-1	650.000	1.650.000	2.700.000	2.100.000	7.100.000
(a) Tổng cộng thu		1.070.000	2.050.000	3.100.950	2.559.950	7.520.000
Trừ: Các khoản chi						
Mua nguyên liệu trực tiếp	6-3	199.050	189.600	254.550	185.850	829.050
Trả lương lao động trực tiếp	6-4	378.000	864.000	972.000	468.000	2.700.000
Chi phí sản xuất chung	6-5	388.000	509.500	536.500	415.000	1.849.000
Chi phí lưu thông và quản lý	6-7	97.000	165.000	187.000	149.000	598.000
Thuế thu nhập(60.950)	6-9	60.950	60.950	60.950	60.950	243.800
Mua sắm TSCĐ(dự kiến)		120.000	100.000	100.000	200.000	520.000
Lãi cổ phần (chia lãi) ⁽³⁾		40.000	40.000	40.000	40.000	160.000
(b) Tổng cộng chi		1.283.000	1.929.050	2.151.000	1.536.800	6.899.850
(c) Cân đối thu chi: (a-b)		(213.000)	120.950	949.950	1.022.150	620.150
(d) Hoạt động tài chính:						
Vay ngân hàng đầu kỳ		613.000	280.000			893.000
Trả nợ vay cuối kỳ				(400.000)	(493.000)	(893.000)
Lãi suất 30% /năm ⁽⁴⁾				(90.000)	(126.900)	216.900
Tổng hoạt động T/chính		613.000	280.000	(490.000)	(619.900)	216.900
Tiền mặt tồn cuối kỳ (d-c)		400.000	400.950	495.950	403.250	403.250

(1) Quỹ tiền mặt phải luôn luôn đảm bảo trên mức 400.000.000đ

(2) Lấy từ BTKTS năm trước

(3) Lãi cổ phần: $2.500.000 \times 6,4\% = 160.000$

(4) Lãi suất trả cùng vốn vay, được tính theo độ dài thời gian vay:

Thí dụ: Quý III: Nợ gốc $400.000 \times 30\% \times 3/4 \text{ năm} = 90.000$

Quý IV: Nợ gốc $213.000 \times 30\% \times 4/4 \text{ năm} = 63.900$

$280.000 \times 30\% \times 3/4 \text{ năm} = 63.000$

126.900

7.3.9. Dự toán báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

Dự toán báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh là một trong những bảng dự toán chính của hệ thống dự toán.

Dự toán báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh là một tài liệu phản ánh lợi nhuận, ước tính thu được trong năm kế hoạch, có tác dụng làm căn cứ so sánh, đánh giá quá trình thực hiện sau này của doanh nghiệp.

Thí dụ: Dự toán báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của Nhà máy vật liệu Bưu điện năm 2001 có dạng như trình bày ở bảng 7.12 dưới đây:

Bảng 7.12

Dự toán báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh năm 2001

(Đơn vị: 1000đ)

Doanh thu (bảng 6.2)(150.000 x 50)	7.500.000
Trừ: Giá vốn hàng hoá (150.000 x 38)	-5.700.000
Lãi gộp	1.800.000
Trừ: chi phí quản lý và lưu thông	-598.000
Lãi thuần từ hoạt động kinh doanh	1.202.000
Trừ: Chi trả nợ lãi vay	-216.900
Lãi thuần trước thuế	985.100
Trừ: Thuế thu nhập (25%)	-243.800
Lãi thuần sau thuế	741.300

7.3.10. Dự toán Bảng Cân đối kế toán (BCĐKT)

Căn cứ vào BCĐKT của năm trước và các bảng sự toán được lập ở trên, doanh nghiệp xây dựng BCĐKT dự toán cho năm kế hoạch.

Thí dụ: BCĐKT dự toán của Nhà máy vật liệu Bưu điện năm 2001 được trình bày như trên bảng 7.13 dưới đây:

Bảng 7.13- Bảng Cân đối kế toán dự toán năm 2001

Đơn vị: 1000 đồng

Chỉ tiêu	Năm trước	Dự toán năm nay
TSCĐ		
1. Tài sản cố định	3000.000	3.119.000
a, Nhà xưởng	2.600.000	2.600.600
b, Máy móc thiết bị	2.200.000	2.720.000 ⁽¹⁾
c, Hao mòn TSCĐ	(1.800.000)	2.201.000 ⁽²⁾
2, TSLĐ	739.250	1.123.250
a, TSLĐ sản xuất	5.250	6.000
Giá trị NVL tồn kho (2625 Kg) ⁽³⁾	5.250	6.000
b, TSLĐ lưu thông	734.000	1.117.250
Giá trị thành phẩm tồn kho	114.000	114.000
Tiền mặt	420.000	403.250
Khoản phải thu	200.000	600.000
B, Công nợ và vốn CSH		
1, Công nợ	132.000	53.700
Vay ngân hàng	-	-
Các khoản phải trả	132.000	53.700
2. Vốn Chủ sở hữu	3.607.250	4.188.550
Vốn cổ đông	2.250.000	2.250.000
Tiền lãi để lại	1.107.250	1.688.550
Tổng nợ và vốn CSH	3.739.250	4.242.250

Một số giải thích các chỉ tiêu:

(1) $2.720.000 = 2.600.000 + 520.000$ (Mua sắm TSCĐ)

(2) Hao mòn TSCĐ: $2.201.000 = 1.800.000 + 401.000$ (Chi phí khấu hao)

(3) $2.625 \times 2 = 5.250$ và $3.000 \times 2 = 6.000$

(4) Tiền lãi để lại được tính như sau

Tiền để lại năm trước 1.107.250

Cộng lãi thuần kế hoạch (bản 6.9) - 741.300

Cộng: 1.848.550

Trừ chia lãi cổ phần 160.000 (64% x 2.500.000)

Còn lại 1.688.550

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- 1- Các văn bản quản lý Tài chính Kế toán của Tổng công ty Bưu chính Viễn thông Việt nam.
- 2- Kế toán quản trị, PGS. TS. Vương Đình Huệ, TS. Đoàn Xuân Tiên, Trường ĐH Tài chính Kế toán Hà nội, NXB Tài chính Hà nội - 1999.
- 3- Hướng dẫn tổ chức Kế toán quản trị trong các doanh nghiệp, PTS. Phạm Văn Đước, NXB Thống kê - 1998.
- 4- Giáo trình Kế toán quản trị, PTS. Nguyễn Minh Phương, Trường ĐH Kinh tế quốc dân, NXB Giáo dục - 1998.
- 5- Kế toán quản trị doanh nghiệp, PGS. PTS. Đặng Văn Thanh, PTS. Đoàn Xuân Tiên, NXB Tài chính – Hà nội – 1998.
- 6- Đề tài khoa học: “Nghiên cứu, áp dụng Kế toán quản trị vào điều hành sản xuất kinh doanh của các Bưu điện Tỉnh, thành phố trong Tổng công ty Bưu chính Viễn thông Việt nam”, Th.S. Đinh Xuân Dũng, Học viên Công nghệ Bưu chính Viễn thông.



MỤC LỤC

LỜI NÓI ĐẦU	1
CHƯƠNG I	3
NHỮNG VẤN ĐỀ CHUNG VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ	3
1.1- KHÁI NIỆM BẢN CHẤT KẾ TOÁN QUẢN TRỊ	3
1.2- MỤC TIÊU KẾ TOÁN QUẢN TRỊ	4
1.3- NỘI DUNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ	4
1.4- ĐỐI TƯỢNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ	5
1.4.1- Kế toán quản trị phản ánh đối tượng của kế toán nói chung dưới dạng chi tiết theo yêu cầu quản trị doanh nghiệp	5
1.4.2- Kế toán quản trị phản ánh hoạt động của doanh nghiệp.....	5
1.4.3- Kế toán quản trị phản ánh quá trình chi phí trong hoạt động của doanh nghiệp.....	7
1.5- PHƯƠNG PHÁP CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ	11
1.5.1- Đặc điểm vận dụng các phương pháp kế toán trong kế toán quản trị.....	11
1.5.2- Các phương pháp kỹ thuật nghiệp vụ sử dụng trong kế toán quản trị.....	12
1.6- PHÂN BIỆT KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VỚI KẾ TOÁN TÀI CHÍNH	13
1.6.1- Sự khác nhau giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính.....	13
1.6.2- Điểm giống nhau giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính.....	14
CHƯƠNG II	16
KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CÁC YẾU TỐ SẢN XUẤT KINH DOANH	16
2.1. KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VẬT TƯ, HÀNG HOÁ	16
2.1.1. Phân loại vật tư, hàng hoá.....	16
2.1.2. Tính giá vật tư hàng hoá.....	18
2.1.3. Lập danh điểm vật tư, hàng hoá.....	20
2.1.4. Lập kế hoạch mua hàng.....	21
2.1.5. Hạch toán chi tiết vật tư hàng hoá.....	22
2.2. KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TÀI SẢN CỐ ĐỊNH	30
2.2.1. Phân loại tài sản cố định.....	30
2.2.2. Đánh giá tài sản cố định.....	32
2.2.3. Đối tượng ghi tài sản cố định.....	34
2.2.4. Kế toán chi tiết tài sản cố định.....	35
2.3. KẾ TOÁN QUẢN TRỊ LAO ĐỘNG VÀ TIỀN LƯƠNG (TIỀN CÔNG)	41
2.3.1. Phân loại lao động trong doanh nghiệp.....	41
2.3.2. Hạch toán thời gian lao động và kết quả lao động.....	42
2.3.3. Tính lương và phân bổ chi phí nhân công.....	43
CHƯƠNG III	51
KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ VÀ GIÁ THÀNH SẢN PHẨM	51
3.1- PHÂN LOẠI CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH TRONG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ	51
3.1.1- Phân loại chi phí sản xuất, kinh doanh theo đầu vào của quá trình sản xuất, kinh doanh ở doanh nghiệp.....	51
3.1.2- Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh theo mối quan hệ của chi phí với các khoản mục trên báo cáo tài chính.....	52
3.1.3- Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh căn cứ vào mối quan hệ của chi phí với quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm và quá trình kinh doanh.....	53
3.1.4- Phân loại chi phí sản xuất, kinh doanh theo mối quan hệ và khả năng quy nạp chi phí vào các đối tượng kế toán chi phí.....	53
3.1.5- Mô hình vận động của chi phí trong doanh nghiệp.....	54

3.1.6- Các cách phân loại chi phí khác sử dụng trong kế hoạch, kiểm tra và ra quyết định.....	56
3.2- CÁC LOẠI GIÁ THÀNH ĐƯỢC SỬ DỤNG TRONG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ.....	65
3.2.1- Phân loại giá thành theo phạm vi tính toán chi phí.....	65
3.2.2- Phân loại giá thành theo thời điểm và cơ sở số liệu tính giá thành.....	69
3.3- ĐỐI TƯỢNG KẾ TOÁN TẬP HỢP CHI PHÍ VÀ ĐỐI TƯỢNG TÍNH GIÁ THÀNH.....	69
3.3.1- Đối tượng kế toán tập hợp chi phí.....	69
3.3.2- Đối tượng tính giá thành.....	70
3.3.3- Mối quan hệ giữa đối tượng kế toán tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành.....	71
3.4- PHƯƠNG PHÁP TẬP HỢP CHI PHÍ SẢN XUẤT.....	72
3.4.1- Phương pháp tập hợp trực tiếp.....	72
3.4.2- Phương pháp phân bổ gián tiếp.....	72
3.5- KẾ TOÁN TẬP HỢP CHI PHÍ SẢN XUẤT.....	72
3.5.1- Kế toán chi phí vật liệu trực tiếp.....	72
3.5.2- Kế toán chi phí nhân công trực tiếp.....	74
3.5.3- Kế toán chi phí sản xuất chung.....	76
3.5.4- Kế toán tập hợp và phân bổ chi phí của các bộ phận sản xuất phụ trợ.....	77
3.6- PHƯƠNG PHÁP ĐÁNH GIÁ SẢN PHẨM DỒI DANG.....	81
3.6.1- Đánh giá SPLD cuối kỳ theo chi phí nguyên vật liệu chính trực tiếp hoặc chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.....	81
3.6.2- Đánh giá SPLD cuối kỳ theo mức độ hoàn thành tương đương.....	82
3.6.3- Đánh giá SPLD cuối kỳ theo chi phí định mức.....	83
3.7- TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM, LAO VỤ, DỊCH VỤ.....	84
3.7.1- Phương pháp tính giá thành sản phẩm trong trường hợp xác định chi phí theo toàn bộ qui trình công nghệ sản xuất sản phẩm.....	85
3.7.2- Phương pháp tính giá thành sản phẩm trong trường hợp chi phí sản xuất tập hợp theo phân xưởng, tổ đội sản xuất hay giai đoạn công nghệ.....	91
3.7.3- Phương pháp tính giá thành sản phẩm trong trường hợp chi phí tập hợp theo từng sản phẩm, công việc hay đơn đặt hàng.....	98
CHƯƠNG IV.....	102
KẾ TOÁN QUẢN TRỊ DOANH THU VÀ KẾT QUẢ KINH DOANH.....	102
4.1- ĐỊNH GIÁ BÁN SẢN PHẨM TRONG DOANH NGHIỆP.....	102
4.1.1- Lý thuyết kinh tế của quá trình định giá sản phẩm.....	102
4.1.2- Phương pháp định giá bán sản phẩm thông thường.....	103
4.1.3- Định giá bán sản phẩm hàng hoá theo chi phí nguyên vật liệu và chi phí nhân công.....	108
4.1.4- Xác định giá bán sản phẩm mới.....	109
4.1.5- Định giá bán sản phẩm trong trường hợp đặc biệt.....	111
4.2- KẾ TOÁN QUẢN TRỊ DOANH THU.....	112
4.2.1- Các loại doanh thu trong doanh nghiệp.....	112
4.2.2- Tổ chức kế toán quản trị doanh thu.....	113
Bảng 4.3 - Sổ chi tiết doanh thu bán hàng.....	116
Số phát sinh.....	117
4.3- KẾ TOÁN CHI TIẾT KẾT QUẢ KINH DOANH.....	118
4.3.1- Phương pháp xác định kết quả kinh doanh.....	118
4.3.2- Tổ chức kế toán quản trị kết quả kinh doanh.....	119
CHƯƠNG 5.....	122
PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ GIỮA CHI PHÍ - KHỐI LƯỢNG - LỢI NHUẬN..	122
5.1. Ý, NGHĨA.....	122
5.2. MỘT SỐ KHÁI NIỆM CƠ BẢN, SỬ DỤNG TRONG PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ GIỮA CHI PHÍ - KHỐI LƯỢNG - LỢI NHUẬN.....	122

5.2.1. Số dư đảm phí (CM- contribution margin).....	122
5.2.2. Tỷ lệ số dư đảm phí (CMR- contribution margin ratio)	123
5.2.3. Kết cấu chi phí.....	124
5.2.4. Đòn bẩy hoạt động (operating leverage).....	125
5.2.5. Một số ứng dụng quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận vào quá trình ra quyết định.....	127
5.3. PHÂN TÍCH ĐIỂM HOÀ VỐN.....	131
5.3.1. Xác định điểm hoà vốn:.....	131
5.3.2. Đồ thị mối quan hệ giữa chi phí -khối lượng - lợi nhuận	131
5.3.3 Ứng dụng phân tích điểm hoà vốn trong việc ra quyết định.....	136
CHƯƠNG VI.....	141
KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHO VIỆC RA QUYẾT ĐỊNH.....	141
6.1- THÔNG TIN THÍCH HỢP CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHO VIỆC RA QUYẾT ĐỊNH NGẮN HẠN.....	141
6.1.1- Thông tin thích hợp của quyết định ngắn hạn.	141
6.1.2- Ứng dụng khái niệm thông tin thích hợp trong việc ra các quyết định ngắn hạn	150
I- Chi phí bán hàng.....	151
6.2- THÔNG TIN CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHO VIỆC RA CÁC QUYẾT ĐỊNH ĐẦU TƯ DÀI HẠN.....	163
6.2.1- Khái niệm đầu tư dài hạn và đặc điểm vốn đầu tư.	163
6.2.2- Các dòng tiền điển hình của một dự án đầu tư.	165
6.2.3- Quyết định đầu tư dài hạn trong một tương lai ổn định.....	167
6.2.4- Quyết định đầu tư dài hạn trong điều kiện có rủi ro.	182
CHƯƠNG VII	190
DỰ TOÁN SẢN XUẤT KINH DOANH VÀ PHÂN TÍCH CHI PHÍ	190
SẢN XUẤT	190
7.1. KHÁI QUÁT VỀ DỰ TOÁN.....	190
7.1.1. Khái niệm	190
7.1.2. Tác dụng của dự toán.....	190
7.1.3. Kỳ dự toán	190
7.1.4. Trình tự dự toán	191
7.1.5. Hệ thống dự toán hoạt động sản xuất kinh doanh hàng năm	191
7.2. XÂY DỰNG ĐỊNH MỨC CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH.....	192
7.2.1. Phân biệt định mức và dự toán	192
7.2.2. Nguyên tắc xây dựng định mức tiêu chuẩn	193
7.2.3. Các hình thức định mức.....	193
7.2.4. Xây dựng các định mức chi phí sản xuất.....	194
7.3. LẬP DỰ TOÁN SẢN XUẤT KINH DOANH.....	196
7.3.1. Dự toán tiêu thụ	196
7.3.2. Dự toán sản xuất.....	197
7.3.3. Dự toán nguyên liệu trực tiếp	198
7.3.4. Dự toán chi phí lao động trực tiếp	199
7.3.5. Dự toán chi phí sản xuất chung	200
7.3.6. Dự toán thành phẩm tồn kho cuối kỳ.....	200
7.3.7. Dự toán chi phí lưu thông và quản lý:	201
7.3.8. Dự toán tiền mặt:	201
7.3.10. Dự toán Bảng Cân đối kế toán (BCĐKT).....	203
TÀI LIỆU THAM KHẢO	205
MỤC LỤC.....	206

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

Mã số: 417KQT370

Chịu trách nhiệm bản thảo

TRUNG TÂM ĐÀO TẠO BƯU CHÍNH VIỄN THÔNG 1



TRUNG TÂM ĐÀO TẠO BƯU CHÍNH VIỄN THÔNG
Km10 Đường Nguyễn Trãi, Hà Đông-Hà Tây
Tel: (04).5541221; Fax: (04).5540587
Website: <http://www.ptth.edu.vn>; E-mail: dhkx@ptth.edu.vn