

## CHƯƠNG 4

# QUẢN TRỊ CHI PHÍ KINH DOANH TRONG DOANH NGHIỆP

*Nội dung chương này đề cập đến các vấn đề sau:*

- Các khái niệm kế toán cơ bản, tầm quan trọng của công tác kế toán đối với quản trị doanh nghiệp.
- Khái niệm và phân loại chi phí kinh doanh.
- Khái niệm, phương pháp tính giá thành sản phẩm
- Các phương pháp tính kết quả theo phương pháp quản trị chi phí kinh doanh
- Khái niệm và tầm quan trọng của ngân sách, ứng dụng hoạch định ngân sách trong doanh nghiệp.

### I. MỘT SỐ KHÁI NIỆM KẾ TOÁN

#### 1. Các hệ thống kế toán trong doanh nghiệp

[TOP](#)

Bất kỳ một doanh nghiệp nào muốn hoạt động cũng phải có một lượng vốn nhất định để mua sắm hoặc thuê mặt bằng sản xuất kinh doanh, xây dựng nhà xưởng, kho tàng, mua sắm và lắp đặt máy móc thiết bị, mua sắm vật tư, hàng hoá... Trong quá trình hoạt động sản xuất - kinh doanh, các doanh nghiệp phải quan tâm đến hiệu quả sử dụng vốn của mình và mong muốn phần đầu sao cho một đồng vốn bỏ ra, sau một thời gian nhất định sinh lợi được nhiều nhất. Để đạt được mục đích này, một biện pháp không thể thiếu được là doanh nghiệp phải tổ chức ghi chép, theo dõi tình hình sử dụng tiền vốn một cách liên tục tại mọi thời điểm của quá trình kinh doanh và tại tất cả các địa điểm, các bộ phận sản xuất kinh doanh có liên quan, hay nói cách khác, phải tổ chức công tác kế toán.

Kế toán doanh nghiệp là công việc ghi chép, tính toán bằng con số dưới hình thức giá trị, hiện vật và thời gian lao động, chủ yếu dưới hình thức giá trị nhằm phản ánh và kiểm tra tình hình hiện có, tình hình biến động của các loại tài sản, tình hình và kết quả kinh doanh, sử dụng vốn và kinh phí trong doanh nghiệp.

*Mục đích cơ bản* của kế toán là phân tích và giải thích các sự kiện kinh tế phát sinh trong doanh nghiệp bằng cách quan sát, thu thập và xử lý các thông tin ban đầu để tạo ra thông tin mới có tính hệ thống, tổng hợp, phản ánh được một cách toàn diện tình hình hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Hoạt động kế toán có chức năng

**thông tin và kiểm tra.** Sử dụng các thông tin do kế toán cung cấp, các nhà quản trị có căn cứ để nhận thức đúng đắn, khách quan, kịp thời và có hệ thống các hoạt động sản xuất – kinh doanh, đảm bảo lựa chọn được các quyết định hợp lý nhằm nâng cao hiệu quả của doanh nghiệp. Kế toán không chỉ giới hạn ở việc ghi chép tính toán thuần túy hay cung cấp thông tin kinh tế, mà còn thể hiện ở sự kiểm tra, kiểm soát đối với các hoạt động sản xuất – kinh doanh, sử dụng và bảo vệ tài sản trong doanh nghiệp, đảm bảo cho các hoạt động trong doanh nghiệp có hiệu quả thiết thực, đúng hướng và đúng pháp luật.

Như vậy, qua khái niệm của kế toán ta thấy kế toán là một công việc cần thiết tất yếu khách quan của bất kỳ một đơn vị, tổ chức cơ quan nào có sử dụng vốn, kinh phí độc lập. Kế toán không chỉ thể hiện vai trò của mình như một công cụ quan trọng, phục vụ cho công tác quản trị tài chính trong đơn vị kinh tế, mà còn trực tiếp tham gia vào một khâu quan trọng của quá trình quản trị, đó là kiểm tra, giám sát. Thực chất hoạt động quản trị doanh nghiệp là quá trình chuẩn bị và ra các quyết định quản trị. Muốn vậy bộ máy quản trị cần có các thông tin kinh tế bên trong và bên ngoài doanh nghiệp. Chất lượng của các quyết định quản trị doanh nghiệp phụ thuộc rất lớn vào số lượng và chất lượng của các thông tin kinh tế mà bộ máy quản trị doanh nghiệp có, lưu trữ cũng như đưa vào sử dụng.

Chi phí hoạt động của doanh nghiệp là toàn bộ các giá trị của nguồn lực mà doanh nghiệp đã tiêu hao trong một thời kỳ nhất định cho các hoạt động của doanh nghiệp trong thời kỳ đó. tùy theo mục đích quản trị mà thời kỳ xem xét sẽ thay đổi, nhưng thông lệ chung thì chi phí hoạt động của doanh nghiệp thường được đánh giá hàng năm.

Đối với những người quản lý thì chi phí là mối quan tâm hàng đầu, bởi vì lợi nhuận thu được nhiều hay ít chịu ảnh hưởng trực tiếp của những chi phí đã chi ra. Do đó vấn đề được đặt ra là làm sao kiểm soát được các khoản chi phí. Nhận diện, phân tích các hoạt động sinh ra chi phí là điều mấu chốt để có thể quản lý chi phí, từ đó có những quyết định đúng đắn trong hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

Đối với doanh nghiệp, thông thường có hai hệ thống kế toán được sử dụng là : **kế toán tài chính** và **kế toán quản trị**. Hai hệ thống này được thiết lập để đáp ứng những nhu cầu thông tin cho các đối tượng khác nhau, nhưng có quan hệ với nhau trong hoạt động quản trị doanh nghiệp. Cả hai hệ thống kế toán này đều là nguồn thông tin phục vụ cho quản trị tài chính và thực hiện các thủ tục theo chế độ quy định. Trong mỗi thời kỳ xem xét, chi phí phát sinh tương ứng với hoạt động của doanh nghiệp là một giá trị cụ thể. Song có những quan điểm tiếp cận khác nhau trong việc nhận dạng các chi phí phát sinh. Các quan điểm tiếp cận này hoàn toàn phụ thuộc vào mục tiêu của đối tượng tiếp cận mà dẫn tới cách nhìn nhận chi phí không hoàn toàn giống nhau.

**1.1 Kế toán tài chính:** có tính chất bắt buộc đối với các doanh nghiệp do Nhà nước quy định với những chuẩn mực chung cho mọi doanh nghiệp. Hệ thống này thường được thể hiện bởi hệ thống chứng từ, tài khoản, sổ sách và báo cáo do nhà nước ban hành. Đó là lý do để coi hệ thống kế toán tài chính là hệ thống “cứng” đối với doanh

ng nghiệp. Đặc điểm cơ bản của hệ thống kế toán tài chính là chỉ ghi chép các số liệu bằng **đơn vị tiền tệ** phát sinh vào **trong khoảng thời gian đã định** .

Hệ thống kế toán tài chính, với đặc điểm này, nhằm đáp ứng các nhu cầu thông tin cho việc phân tích, đánh giá trạng thái hiện tại của doanh nghiệp. Khi so sánh thông tin kế toán tài chính giữa các thời kỳ từ hiện tại về trước có thể thấy được những nét lớn trong sự phát triển của doanh nghiệp thông qua những gì đã đạt được khi sử dụng các nguồn lực đã huy động.

Rõ ràng, thông tin kế toán tài chính thiên về phục vụ cho nhu cầu thông tin của các chủ thể có liên quan ở bên ngoài doanh nghiệp (Nhà nước, ngân hàng, nhà đầu tư, nhà cung cấp...). Còn với nhà quản trị bên trong doanh nghiệp thì thông tin kế toán tài chính chỉ là cần chứ chưa đủ, vì đối với họ, “sẽ tiếp tục làm như thế nào” là quan trọng hơn so với “đã làm được gì”, họ cần phải có kế toán quản trị.

**1.2 Kế toán quản trị**, khác với kế toán tài chính, hệ thống kế toán này là do **doanh nghiệp xây dựng theo mục tiêu quản trị của mình**.

Như vậy, hệ thống kế toán quản trị hình thành do nhu cầu tự nhiên của doanh nghiệp chứ không có tính bắt buộc về mặt pháp luật. Mặt khác, hệ thống kế toán này không hoàn toàn đồng nhất giữa các doanh nghiệp vì nó được thiết lập tùy thuộc đặc điểm hoạt động và yêu cầu quản lý của doanh nghiệp. Thậm chí, trong một doanh nghiệp, ở những thời kỳ khác nhau cũng có thể có sự điều chỉnh trong hệ thống kế toán quản trị để đảm bảo sự phù hợp với mục tiêu quản trị cũng như đặc điểm hoạt động của doanh nghiệp ở thời kỳ xem xét. Đó là lý do để coi hệ thống kế toán quản trị là hệ thống “mềm” đối với doanh nghiệp.

Hệ thống kế toán quản trị ghi chép các số liệu bằng cả **đơn vị tiền tệ** và **hiện vật** (m, kg, giờ) một cách **chi tiết theo quá trình chuyển hoá** nguồn lực thành kết quả **theo cấu trúc hoạt động** của doanh nghiệp. Do đặc điểm này mà hệ thống kế toán quản trị cho phép nhà quản trị trong doanh nghiệp thấy rõ hơn mối quan hệ nhân - quả tương ứng với quyết định đưa ra.

Cũng như kế toán tài chính, kế toán quản trị ghi nhận các thông tin về các hoạt động đã diễn ra. Song, điều quan trọng là từ các thông tin đó, có thể thiết lập các mô hình dự báo và mô phỏng về hậu quả của các quyết định chuẩn bị đưa ra nhờ cấu trúc nhân - quả được ghi chép rõ ràng bằng hệ thống kế toán quản trị. Khả năng này làm cho thông tin kế toán quản trị trở nên cần thiết cho công tác dự báo và hoạch định tài chính, một trong các nhiệm vụ quản trị tài chính.

## **2. Tài sản trong doanh nghiệp.**

[TOP](#)

### **2.1 Tài sản cố định (TSCĐ).**

#### *2.1.1 Định nghĩa và đặc điểm TSCĐ*

*Định nghĩa:* Tài sản cố định là tất cả những tài sản của doanh nghiệp có giá trị lớn, có thời gian sử dụng, luân chuyển, thu hồi trên 1 năm hoặc trên 1 chu kỳ kinh doanh (nếu chu kỳ kinh doanh  $\geq 1$  năm)

Trên thực tế, khái niệm TSCĐ bao gồm những tài sản đang sử dụng, chưa được sử dụng hoặc không còn được sử dụng trong quá trình sản xuất kinh doanh do chúng đang trong quá trình hoàn thành (máy móc thiết bị đã mua nhưng chưa hoặc đang lắp đặt, nhà xưởng đang xây dựng chưa hoàn thành...) hoặc do chúng chưa hết giá trị sử dụng nhưng không được sử dụng. Những tài sản thuê tài chính mà doanh nghiệp sẽ sở hữu cũng thuộc về TSCĐ.

*Đặc điểm của TSCĐ :* tuổi thọ có thời gian sử dụng trên năm, tức là TSCĐ sẽ tham gia vào nhiều niên độ kinh doanh và giá trị của nó được chuyển dần vào giá trị sản phẩm làm ra thông qua khoản chi phí khấu hao. Điều này làm giá trị của TSCĐ giảm dần hàng năm. Tuy nhiên, không phải mọi tài sản có thời gian sử dụng trên một năm đều được gọi là TSCĐ, thực tế có những tài sản có tuổi thọ trên một năm nhưng vì giá trị nhỏ nên chúng không được coi là TSCĐ mà được xếp vào tài sản lưu động. Theo quy định hiện hành của Bộ Tài chính, một tài sản được gọi là TSCĐ khi có đặc điểm như đã nêu đồng thời phải có giá trị trên 5 triệu đồng.

### 2.1.2 Phân loại TSCĐ

Tài sản cố định của doanh nghiệp bao gồm:

- *Tài sản cố định hữu hình:* là những TSCĐ có hình thái vật chất, đó là những tư liệu lao động chủ yếu có doanh nghiệp, có giá trị lớn và thời gian sử dụng lâu năm như: nhà xưởng, kho tàng, máy móc thiết bị, phương tiện vận tải.

- *Tài sản cố định vô hình:* là những TSCĐ không có hình thái vật chất và thường liên quan đến các khoản chi phí phải phân bổ qua nhiều niên độ kinh doanh (trương tự như khấu hao) đó là: chi phí về đất sử dụng; chi phí thành lập doanh nghiệp; chi phí nghiên cứu phát triển; chi phí mua hoặc thực hiện sáng chế phát minh, bản quyền... .

- *Tài sản cố định thuê tài chính:* Là toàn bộ các TSCĐ, thường là hữu hình mà các doanh nghiệp sẽ sở hữu khi hết hạn thuê.

- *Đầu tư tài chính dài hạn:* Đầu tư tài chính là tiền vốn của doanh nghiệp đầu tư vào kinh doanh ở bên ngoài hoạt động của doanh nghiệp mục đích hưởng lãi hoặc chia sẻ lợi ích với doanh nghiệp khác. Đầu tư tài chính có thể là: cổ phiếu; trái phiếu các loại; vốn góp liên doanh; tài sản, đất đai cho thuê ngoài; tiền vốn cho vay v.v...

- *Tài sản cố định dở dang:* là các TSCĐ hữu hình hoặc vô hình đang trong quá trình hình thành, hiện chưa sử dụng và được xếp vào mục chi phí xây dựng cơ bản dở dang.

Ngoài ra, những khoản ký quỹ, ký cược dài hạn mà doanh nghiệp thực hiện cũng được xếp vào TSCĐ .

### 2.1.3 Khấu hao TSCĐ:

Khấu hao TSCĐ là một thủ tục kế toán nhằm trích một phần giá trị của TSCĐ để chuyển vào giá trị sản phẩm làm ra trong một thời kỳ. Phần giá trị của TSCĐ được trích ra gọi là chi phí khấu hao. Tổng chi phí khấu hao trích ra trong suốt thời gian sống của TSCĐ bằng chính giá trị ban đầu (nguyên giá) của TSCĐ. Chi phí khấu hao hàng năm của TSCĐ sẽ được đưa vào quỹ khấu hao TSCĐ. Quỹ này là một thành phần trong tích lũy của doanh nghiệp và được dùng để tái đầu tư.

Do nguyên tắc không bắt buộc của kế toán quản trị nên trong tính khấu hao kinh doanh không có sự bắt buộc phải thực hiện khấu hao theo một phương pháp nhất định nào đó như kế toán tài chính.

Tùy theo tình hình thực tế từng doanh nghiệp (tình hình sử dụng thiết bị, chiến lược phát triển kinh doanh từng thời kỳ, sự phát triển của kế toán quản trị trong doanh nghiệp,...), tùy theo đặc điểm của từng loại máy móc thiết bị khác nhau mà doanh nghiệp có thể lựa chọn và áp dụng các phương pháp khấu hao thích hợp.

#### 2.1.3.1 Phương pháp khấu hao theo đường thẳng

Nguyên tắc: Theo phương pháp này số tiền khấu hao hàng năm đồng đều nhau

Ví dụ: Một hệ thống máy móc thiết bị mua 110 triệu đồng

Thời gian sử dụng: 10 năm

Giá trị phế thải 10 triệu đồng

$$\text{Mức khấu hao} = \frac{\text{Nguyên giá} - \text{giá trị phế thải}}{\text{Thời gian sử dụng}} = \frac{110 - 10}{10} = 10 \text{ triệu đồng/năm}$$

$$\text{Tỷ lệ khấu hao} = \frac{\text{Mức khấu hao}}{\text{Nguyên giá TSCĐ} - \text{Giá trị phế thải}} \times 100 = \frac{10}{110 - 10} \times 100 = 10\%$$

2.1.3.2 Phương pháp tòn số giảm nhân 2: là phương pháp khấu hao gia tốc được tính theo tỷ lệ khấu hao cố định trên giá trị thuần của TSCĐ vào cuối năm trước.

Theo phương pháp trên, tỷ lệ khấu hao là 10%; theo phương pháp này là 20%. Tỷ lệ này được tính trên tòn số giảm dần của giá trị TSCĐ không trừ giá trị phế thải :

$$\text{Năm 1: Mức khấu hao} = 110 \text{ triệu} \times 20\% = 22 \text{ triệu đồng}$$



Tài sản lưu động của doanh nghiệp là tất cả những tài sản thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp, có thời gian sử dụng, luân chuyển, thu hồi vốn trong 1 năm (nếu chu kỳ kinh doanh  $\leq 1$  năm) hoặc trong vòng một chu kỳ kinh doanh, (nếu chu kỳ kinh doanh  $> 1$  năm)

Chu kỳ kinh doanh được hiểu là khoảng thời gian cần thiết kể từ khi doanh nghiệp bỏ vốn vào kinh doanh dưới hình thái tiền tệ lại thu được vốn đó dưới hình thái tiền tệ.

Tuỳ theo lĩnh vực kinh doanh mà chu kỳ kinh doanh của mỗi doanh nghiệp khác nhau. Đối với doanh nghiệp sản xuất, đó là khoảng thời gian cần thiết kể từ khi doanh nghiệp bỏ tiền mua vật tư, chế biến vật liệu đó thành sản phẩm và bán được sản phẩm đó. Đối với doanh nghiệp thương mại, chu kỳ kinh doanh được hiểu là khoảng thời gian kể từ khi bỏ tiền mua hàng hoá và đem bán được hàng hoá đó.

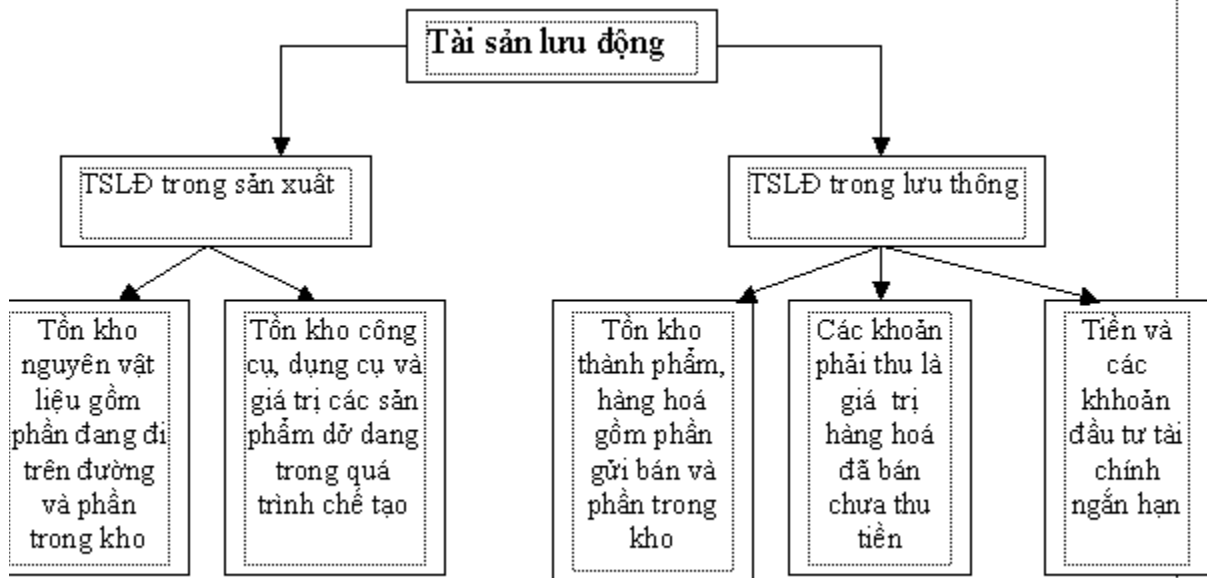
Tài sản lưu động thay đổi hình thái của nó trong phạm vi một chu kỳ kinh doanh. Như vậy, giá trị của nó sẽ được chuyển toàn bộ, một lần vào sản phẩm làm ra. Trong quá trình sản xuất kinh doanh, TSLĐ có sự thay đổi hình thái thường xuyên theo một chu kỳ khép kín : Tiền  $\rightarrow$  Nguyên vật liệu  $\rightarrow$  Bán thành phẩm  $\rightarrow$  Sản phẩm  $\rightarrow$  Tiền (T – H – T')

TSLĐ của doanh nghiệp có thể tồn tại dưới hình thái tiền tệ, hiện vật (vật tư, hàng hoá), dưới dạng đầu tư ngắn hạn và các khoản nợ phải thu ngắn hạn.

### 2.2.2 Các thành phần của TSLĐ.

*Tài sản lưu động* của một doanh nghiệp gồm có:

- *Vốn bằng tiền*: Là tài sản biểu hiện trực tiếp dưới hình thức giá trị (tiền đồng Việt Nam, ngân phiếu, ngoại tệ, vàng bạc, đá quý). Phần lớn vốn bằng tiền của doanh nghiệp được gửi ở ngân hàng, ngoài ra có một phần tồn tại dưới dạng tiền mặt tại doanh nghiệp, dùng chi trả các khoản thường xuyên.



Sơ đồ 4.1: Các hình thái của TSLĐ

- *Các khoản phải thu*: Là những khoản tiền vốn của doanh nghiệp nhưng do quan hệ thanh toán, các đơn vị, cá nhân khác còn giữ chưa trả cho doanh nghiệp (ví dụ: tiền hàng người mua còn chịu, tiền tạm ứng chưa thanh toán...).

- *Hàng tồn kho*: Là loại tài sản được dự trữ cho hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp nhằm bảo đảm cho hoạt động này được thường xuyên, liên tục, không bị gián đoạn, bao gồm: nguyên vật liệu, dụng cụ, sản phẩm dở dang tồn kho, thành phẩm.

Đối với doanh nghiệp sản xuất, hàng tồn kho gồm nguyên liệu dự trữ trong kho chuẩn bị sản xuất, sản phẩm dở dang trong các giai đoạn khác nhau của quá trình sản xuất, thành phẩm dự trữ trong kho để chờ bán và cả các tài sản tham gia vào nhiều niên độ kinh doanh nhưng có giá trị nhỏ (công cụ, dụng cụ).

Đối với doanh nghiệp thương mại, hàng tồn kho chỉ bao gồm hàng hóa dự trữ trong kho nhằm đảm bảo cho khâu bán hàng thường xuyên có đủ số lượng hàng, chủng loại hàng đáp ứng kịp thời nhu cầu khách hàng.

- *Đầu tư tài chính ngắn hạn*: Đầu tư tài chính là sự bỏ vốn vào kinh doanh dưới hình thức mua bán chứng khoán, góp vốn liên doanh, cho thuê tài sản, cho vay lấy lãi, mua bán bất động sản... Đầu tư tài chính ngắn hạn phản ánh giá trị các khoản tiền đầu tư có thời hạn thu hồi vốn từ 1 năm trở lại.

Như đã nêu ở trên, tài sản của doanh nghiệp có nhiều loại, tồn tại ở nhiều dạng cụ thể khác nhau như: nguyên vật liệu, tiền mặt, sản phẩm dở dang, thành phẩm, các khoản tiền phải thu, nhà xưởng, máy móc thiết bị, phương tiện vận tải v.v... Trên góc độ quản trị tài chính, người ta quan tâm đến thời gian thu hồi vốn đã đầu tư vào các tài sản đang dùng vào sản xuất kinh doanh, việc chia tài sản của doanh nghiệp làm 2 loại lớn là TSCĐ



và TSLĐ để có biện pháp quản lý, sử dụng, theo dõi sự biến động tương ứng với từng loại sao cho có hiệu quả.

Tài sản của doanh nghiệp được hình thành từ nhiều nguồn khác nhau. Căn cứ vào quyền sở hữu (hoặc quyền tự chủ) về vốn, người ta phân biệt 2 nguồn chính:

① *Nợ phải trả*: là những khoản nợ phát sinh trong quá trình kinh doanh, doanh nghiệp có trách nhiệm thanh toán cho các chủ nợ. Nợ phải trả của doanh nghiệp lại chia thành:

➤ *Nợ ngắn hạn*: là những khoản nợ phải trả trong vòng 1 năm (ví dụ như vay ngắn hạn, thuế phải nộp ngân sách, lương phải trả cho công nhân viên...)

➤ *Nợ dài hạn*: là các khoản nợ có thời hạn thanh toán trên 1 năm (ví dụ: vay dài hạn, nhận ký quỹ, ký cược dài hạn...)

② *Nguồn vốn chủ sở hữu*: là nguồn vốn do các chủ sở hữu đầu tư đóng góp và bổ sung từ kết quả kinh doanh. Nguồn vốn này được sử dụng lâu dài trong suốt thời gian hoạt động mà doanh nghiệp không phải cam kết thanh toán cho các chủ sở hữu.

Do yêu cầu của quản trị tài chính, cần nắm được tình hình tài sản vừa theo thời gian sử dụng, thu hồi, vừa theo nguồn hình thành của tài sản nên kế toán ghi chép tình hình tài sản của doanh nghiệp đồng thời theo 2 cách thể hiện trên. Từ đó tồn tại các phương trình sau:

$$\text{Tổng giá trị tài sản} = \text{Tổng nguồn hình thành tài sản} \quad (1)$$

$$\text{Tổng giá trị tài sản} = \text{Nợ phải trả} + \text{Nguồn vốn chủ sở hữu} \quad (2)$$

$$\text{Nguồn vốn chủ sở hữu} = \text{Tổng giá trị tài sản} - \text{Nợ phải trả} \quad (3)$$

Trong đó (1) là phương trình tiền đề, (2) được gọi là phương trình kế toán cơ bản, (3) được gọi là phương trình tài chính. Có thể nói, phương trình kế toán cơ bản quyết định phương pháp ghi chép của kế toán. Kế toán ghi chép tình hình hiện có, tình hình biến động tài sản của doanh nghiệp trong quá trình sản xuất kinh doanh sao cho bao giờ cũng bảo đảm phương trình kế toán cơ bản.

## II. KHÁI NIỆM VÀ PHÂN LOẠI CHI PHÍ KINH DOANH

[TOP](#)

### 1. Khái niệm

Quản trị chi phí kinh doanh là công cụ chủ yếu cung cấp các thông tin bên trong cho bộ máy quản trị doanh nghiệp, làm cơ sở cho việc ra quyết định quản trị. Để phân biệt quản trị chi phí kinh doanh doanh nghiệp (*Kế toán quản trị*) với kế toán tài chính, Haberstockk đã định nghĩa: “ Quản trị chi phí kinh doanh là tính toán hướng nội, nó mô tả - về nguyên tắc được thực hiện hàng tháng - đường vận động các nhân tố sản xuất trong quá trình kết hợp chúng và giới hạn ở việc tính toán mọi hao phí nhằm tạo ra và

thực hiện các kết quả của doanh nghiệp, đó chính là chi phí kinh doanh.”. Như vậy, về nguyên tắc, quản trị chi phí kinh doanh phục vụ cho việc tập hợp và tính toán các chi phí của kết quả được tạo ra trong kinh doanh.

Là một lĩnh vực tính toán độc lập, quản trị chi phí kinh doanh sử dụng các khái niệm, phạm trù riêng của nó. Tuy nhiên, kế toán tài chính và quản trị chi phí kinh doanh lại là 2 bộ phận của cùng một lĩnh vực tính toán trong doanh nghiệp; trong đó quản trị chi phí kinh doanh sử dụng tài liệu cơ sở của kế toán tài chính nên việc phân biệt các khái niệm giữa chúng là hoàn toàn cần thiết:

*Thứ nhất:* Khái niệm chi phí. Trong từ điển kinh tế, người ta đã định nghĩa: “mọi sự tiêu phí tính bằng tiền của một doanh nghiệp được gọi là chi phí”<sup>1</sup>[1] hay còn có thể khái niệm rõ ràng hơn, chẳng hạn như: “chi phí là một khái niệm của kế toán, có chi phí giới hạn trong xí nghiệp, gắn với các mục tiêu của xí nghiệp và chi phí ngoài xí nghiệp, có cơ sở ở các hoạt động khác hoặc các nguyên nhân khác”<sup>2</sup>[2]. Như thế, chi phí là một khái niệm mang tính khái quát cao trong quá trình phát triển của kế toán doanh nghiệp, khái niệm chi phí đã được phát triển thành các khái niệm cụ thể là chi phí kinh doanh và chi phí tài chính.

*Thứ hai:* khái niệm chi phí kinh doanh, mặc dù có nhiều quan điểm khác nhau, có thể định nghĩa chi phí kinh doanh như sau: “chi phí kinh doanh là sự tiêu phí giá trị cần thiết có tính chất xí nghiệp về vật phẩm và dịch vụ để sản xuất ra sản phẩm của xí nghiệp”<sup>3</sup>[3]

Khái niệm chi phí kinh doanh chỉ ra 3 đặc trưng có tính chất bắt buộc sau đây:

- Chi phí kinh doanh phải là sự hao phí vật phẩm và dịch vụ
- Sự hao phí vật phẩm và dịch vụ phải liên quan đến kết quả, điều này có nghĩa là không phải mọi sự hao phí vật phẩm đều là đối tượng của tính chi phí kinh doanh, mà chỉ những hao phí nào liên quan đến mục tiêu tạo ra và thực hiện kết quả hoặc duy trì năng lực sản xuất cần thiết của doanh nghiệp mới nằm trong khái niệm chi phí kinh doanh.
- Những hao phí vật phẩm liên quan đến kết quả của doanh nghiệp phải được đánh giá, nghĩa là phải được đo bằng đơn vị tiền tệ.

---

1[1] Kuhn,M: Từ điển kinh tế phổ thông, Hamburg 1990, cột 56

2[2] . Những lời khuyên về tính chi phí kinh doanh và kết quả , xuất bản lần thứ 2. Koln Bergisch Gladbach 988, trang 25.

3[3] . Chi phí kinh doanh và tính chi phí kinh doanh. Tập 1. Wanter de Gruyter – Berlin – New York , 1973, trang 6

*Thứ ba:* Phân biệt chi phí kinh doanh với các khái niệm chi ra và chi phí tài chính, vì quản trị chi phí kinh doanh được xây dựng trên cơ sở sử dụng số liệu của kế toán tài chính nên chi phí kinh doanh có quan hệ chặt chẽ với hai khái niệm khác của cùng một phạm trù chi phí là chi ra (chi trả) và chi phí tài chính.

**Chi ra** là “mọi khoản tiền đã trả của xí nghiệp”<sup>4[4]</sup>. Theo khái niệm này, chi ra là sự giảm tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, tăng tổn thất dưới các dạng nợ, vay ngắn hạn, giảm nợ của người khác. Chi ra là một khái niệm hoàn toàn mang bản chất tài chính, nó mô tả hành động “phải bỏ tiền ra” dưới mọi hình thức nhằm một mục đích nào đó.

**Chi phí tài chính** bao gồm những hao phí vật phẩm theo thực tế và quy định liên quan đến việc tạo ra kết quả của một thời kỳ, nói cách khác “chi phí tài chính của một thời kỳ xác định là sự chi ra gắn với kết quả của thời kỳ đó. Nó là sự hao phí hoặc tiêu phí giá trị của một thời kỳ tính toán nhất định được tập hợp ở kế toán tài chính và có mặt trong tính lãi lỗ cuối năm.

## 2. Phân loại chi phí kinh doanh

[TOP](#)

Tính chi phí kinh doanh theo loại là bước đầu tiên của quản trị chi phí kinh doanh, ở bước này người ta tập hợp và phân loại các chi phí kinh doanh đã được chi ra trong kỳ tính toán. Tính chi phí kinh doanh theo loại trả lời câu hỏi: chi phí kinh doanh nào đã được chi ra và được chi ra bao nhiêu ?

Tính chi phí kinh doanh theo loại có nhiệm vụ tập hợp và phản ánh một cách thường xuyên và rõ ràng toàn bộ chi phí kinh doanh (được phân theo loại chi phí) đã được chi ra để sản xuất và thực hiện các kết quả trong một thời kỳ ở doanh nghiệp. Tính chi phí kinh doanh theo loại không phải chỉ cung cấp số liệu chi phí kinh doanh cho các bước tính chi phí kinh doanh tiếp theo, mà bản thân nó cũng hoàn thành các mục tiêu tính toán riêng của mình, đặc biệt là đối với không ít các doanh nghiệp nhỏ và vừa, khi ở đó người ta chỉ có thể tính và cung cấp thông tin về tính chi phí kinh doanh theo loại mà thôi.

Chi phí kinh doanh theo loại là tập hợp mọi chi phí kinh doanh có chung một đặc tính nhất định: “một loại chi phí kinh doanh cá biệt mô tả và tập hợp lượng hao phí giá trị xuất hiện xác định cho một dạng yếu tố sản xuất nhất định (cho loại dịch vụ và vật phẩm nhất định) <sup>5[5]</sup>

Sự phân chia loại chi phí kinh doanh luôn phụ thuộc vào hình thức và mục tiêu của cả hệ thống tính toán của doanh nghiệp. Đương nhiên, sự phân chia này không thể không chú ý đến tính thống nhất giữa quản trị chi phí kinh doanh và kế toán tài chính.

---

4[4] Mellerowicz.K. Chi phí kinh doanh. Tập 1, sách đã dẫn, trang 6

5[5] Tính chi phí kinh doanh. Hummel. S. và Mannel. W. Wiesbaden 1993, trang 392.

Toàn bộ chi phí kinh doanh của một thời kỳ được phân loại theo các tiêu thức khác nhau.

### **2.1 Theo yếu tố chi phí** ( nội dung kinh tế của chi phí ) bao gồm:

- Chi phí nguyên vật liệu là toàn bộ các chi phí phát sinh để mua sắm các đối tượng lao động cần thiết cho hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp trong kỳ xem xét.

- Chi phí nhân công là các chi phí liên quan đến nguồn lực lao động mà doanh nghiệp sử dụng trong kỳ xem xét bao gồm lương và các khoản kèm theo lương (thưởng, bảo hiểm...)

- Chi phí khấu hao TSCĐ là khoản chi phí liên quan đến việc sử dụng các TSCĐ của doanh nghiệp trong kỳ xem xét. Khoản này được khấu trừ khỏi thu nhập của doanh nghiệp trước khi tính thuế thu nhập, nhưng là khoản chi phí “ảo”. Lý do là khoản này không phải là khoản thực chi của doanh nghiệp và được xem như một thành phần tạo ra tích lũy cho doanh nghiệp.

- Chi phí dịch vụ mua ngoài bao gồm các khoản thanh toán cho các yếu tố mua ngoài mà doanh nghiệp thực hiện như : chi phí nhiên liệu, năng lượng, thuê ngoài sửa chữa, kiểm toán...

- Chi phí bằng tiền khác bao gồm các khoản thuế, lệ phí phải nộp, chi phí hoạt động tài chính, hoạt động bất thường...

Chi phí kinh doanh không trùng với chi phí tài chính bao gồm:

➤ Chi phí khấu hao kinh doanh hay khấu hao quản trị . Khấu hao quản trị hoàn toàn khác về bản chất với khấu hao tài chính (như đã nêu trong phần phương pháp khấu hao)

➤ Tiền trả lãi vốn kinh doanh bao gồm cả tiền trả lãi cho vốn tự có và vốn đi vay

➤ Chi phí rủi ro, tổn thất trong kinh doanh

➤ Tiền thuê mượn tài sản

➤ Tiền công của chủ doanh nghiệp nhỏ

- Chi phí dịch vụ thuê ngoài và các khoản phải nộp.

Việc phân loại chi phí kinh doanh theo tiêu thức này làm cơ sở cho việc theo dõi và tập hợp các chi phí và hình thành bước tính chi phí kinh doanh theo loại.

### **2.2 Theo khoản mục** (công dụng kinh tế và địa điểm) bao gồm:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp bao gồm những loại nguyên liệu, vật liệu chính tạo ra thực thể của sản phẩm: sắt thép, gỗ, vải...được xác định thông qua phiếu xuất kho nguyên liệu. Chi phí về nguyên vật liệu trực tiếp được tính thẳng vào chi phí sản xuất sản phẩm, ngoài ra trong quá trình sản xuất còn phát sinh những loại nguyên liệu có tác dụng phụ thuộc, nó kết hợp nguyên vật liệu chính để sản xuất ra sản phẩm hoặc làm tăng chất lượng của sản phẩm, hoặc tạo ra màu sắc, mùi vị hoặc rút ngắn chu kỳ sản xuất của sản phẩm.

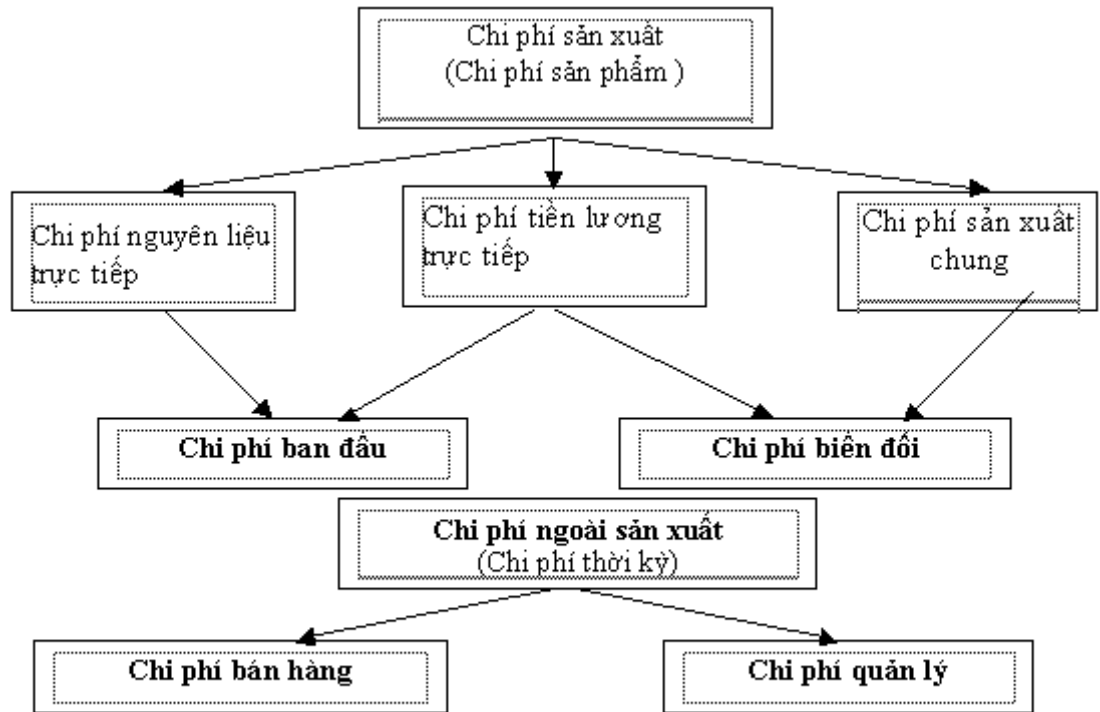
- Chi phí nhân công trực tiếp bao gồm các chi phí cho lao động trực tiếp tham gia vào quá trình tạo ra sản phẩm như chi phí về tiền lương, các khoản tính theo lương được tính thẳng vào sản phẩm sản xuất ra.

- Chi phí sản xuất chung là tất cả những khoản mục chi phí phát sinh tại nơi sản xuất hay phân xưởng mà không phải là chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí tiền lương trực tiếp được xem là chi phí sản xuất chung bao gồm chi phí nguyên liệu gián tiếp, khấu hao tài sản cố định (TSCĐ), sửa chữa, bảo trì, quản lý tại phân xưởng...Trên giác độ toàn doanh nghiệp cũng phát sinh những khoản chi phí tương tự gắn liền với quá trình quản lý và tiêu thụ, nhưng không được kể là một phần của chi phí sản xuất chung. Chi phí sản xuất chung (CPSXC) có *ba đặc điểm* sau:

✧ Bao gồm nhiều khoản mục chi phí khác nhau nên chúng được nhiều bộ phận khác nhau quản lý, và rất khó kiểm soát.

✧ Có tính chất gián tiếp với từng đơn vị sản phẩm nên không thể tính thẳng vào sản phẩm hay dịch vụ cung cấp.

✧ Cơ cấu CPSXC bao gồm cả định phí, biến phí và chi phí hỗn hợp, trong đó định phí thường chiếm tỷ trọng cao nhất.



Sơ đồ 4.2 Sơ đồ tổng quan phân loại chi phí trong quá trình sản xuất

*Chi phí bán hàng* gồm lương của nhân viên bán hàng, chi phí marketing, khấu hao TSCĐ dùng trong bán hàng (cửa hàng, phương tiện vận tải...) và các yếu tố mua ngoài liên quan.

*Chi phí quản lý* doanh nghiệp gồm lương của cán bộ, nhân viên quản lý doanh nghiệp, khấu hao TSCĐ dùng trong quản lý (văn phòng, máy tính...) và các yếu tố mua ngoài liên quan, v.v...

Tổng các khoản mục từ Æ đến Á ứng với số sản phẩm đã hoàn thành và nhập kho (tiêu thụ) được gọi là **giá thành sản xuất**. Giá thành sản xuất của số sản phẩm đã bán được gọi là **giá vốn hàng bán**. Còn các khoản mục Æ và Á được gọi là chi phí thời kỳ hay chi phí giai đoạn, sự phân biệt này liên quan đến quá trình hạch toán chi phí và xác định kết quả kinh doanh của doanh nghiệp trong thời kỳ xem xét.

### 2.3 Phân theo nguồn chi phí phát sinh : Chi phí ban đầu, chi phí chuyển đổi

- Chi phí nguyên liệu trực tiếp kết hợp với chi phí tiền lương trực tiếp được gọi là chi phí ban đầu. Chi phí này có tác dụng phản ánh mức chi phí đầu tiên, chủ yếu của sản phẩm, đồng thời phản ánh mức chi phí riêng biệt, cụ thể từng đơn vị sản phẩm mà ta nhận diện ngay trong tiến trình sản xuất, và là cơ sở lập kế hoạch về lượng chi phí chủ yếu cần thiết nêu muốn sản xuất sản phẩm đó.

- Chi phí tiền lương trực tiếp kết hợp với chi phí sản xuất chung được gọi là chi phí chuyển đổi. Chi phí này có tác dụng phản ánh mức chi phí cần thiết để chuyển đổi nguyên liệu từ dạng thô sang dạng thành phẩm, và là cơ sở để lập kế hoạch về lượng chi phí cần thiết để chế biến một lượng nguyên liệu nhất định thành thành phẩm.

2.4 Ngoài ra , người ta có thể phân loại : chi phí ***kinh doanh trực tiếp, chi phí kinh doanh gián tiếp*** dựa theo hình thức ***tính chi phí vào kết quả***.

*Chi phí trực tiếp* là chi phí tự bản thân nó được chuyển vào một bộ phận do có mối quan hệ thực sự chặt chẽ giữa chi phí đó và bộ phận làm phát sinh ra nó hay nói cách khác, chi phí trực tiếp là những chi phí phát sinh một cách riêng biệt cho một hoạt động cụ thể của doanh nghiệp (một sản phẩm, một dịch vụ) : chi phí nguyên liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp...Khi bộ phận bị mất đi thì chi phí trực tiếp không tồn tại và ngược lại. Các chi phí này có thể tính thẳng vào giá thành một cách trực tiếp mà không ảnh hưởng đến việc sản xuất các sản phẩm khác.

*Chi phí gián tiếp*: là chi phí có liên quan đến việc sản xuất nhiều loại sản phẩm hoặc dịch vụ, phải qua quá trình phân bổ mới trở thành chi phí của một bộ phận: phí sản xuất chung. Mối quan hệ giữa một yếu tố chi phí gián tiếp và bộ phận sử dụng nó được hình thành thông qua một mối quan hệ trung gian khác. Các chi phí gián tiếp không phát sinh và mất đi cùng với sự phát sinh và mất đi của một hoạt động sản xuất – kinh doanh cụ thể (ví dụ: chi phí khấu hao tài sản cố định, chi phí quản trị doanh nghiệp...).

2.5 Với mục đích chú ý đến sự thay đổi của chi phí kinh doanh trong mối liên quan đến ***sự thay đổi của sản lượng***, người ta chia toàn bộ chi phí kinh doanh thành ***chi phí kinh doanh cố định (bất biến), chi phí kinh doanh biến đổi (khả biến)***.

Các chi phí không thay đổi theo sản lượng sản xuất và tiêu thụ doanh của doanh nghiệp gọi là chi phí cố định (định phí)

Các chi phí thay đổi theo sản lượng sản xuất và tiêu thụ của doanh nghiệp gọi là chi phí biến đổi ( biến phí)

Điều cần nhớ là chi phí phát sinh trong một thời kỳ hoạt động của doanh nghiệp là một giá trị duy nhất. Các cách tiếp cận khác nhau sẽ cho các loại chi phí khác nhau, nhưng tổng số các loại chi phí theo mỗi cách phân loại thì như nhau và bằng với chi phí phát sinh trong thời kỳ.

### III.GIÁ THÀNH SẢN PHẨM/DỊCH VỤ

[TOP](#)

#### 1. Khái niệm

*Chi phí sản xuất* là toàn bộ các khoản hao phí vật chất được tính bằng tiền mà doanh nghiệp đã bỏ ra để thực hiện quá trình sản xuất sản phẩm, có đặc điểm là luôn vận động mang tính đa dạng và phức tạp gắn liền với tính đa dạng, phức tạp của ngành nghề sản xuất, qui trình sản xuất.

*Giá thành sản phẩm/dịch vụ* là toàn bộ những chi phí tính bằng tiền để sản xuất và tiêu thụ một khối lượng sản phẩm hoặc dịch vụ nhất định. Hay nói cách khác, giá thành sản phẩm dịch vụ là hao phí về lao động sống và lao động vật hóa cho một đơn vị khối lượng sản phẩm hoặc lao vụ nhất định biểu hiện bằng tiền.

Có thể nói giá thành là một chỉ tiêu phản ánh toàn diện chất lượng hoạt động của doanh nghiệp bao gồm các mặt: trình độ công nghệ, trình độ tổ chức sản xuất, trình độ quản trị v. v. . . .

## **2. Mối quan hệ giữa chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm**

[TOP](#)

Chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm là hai khái niệm riêng biệt có những mặt khác nhau:

*Thứ nhất:* Chi phí sản xuất luôn gắn liền với từng thời kỳ đã phát sinh ra chúng, còn giá thành sản phẩm lại gắn liền với một khối lượng sản phẩm, dịch vụ đã hoàn thành.

*Thứ hai:* Chi phí phát sinh trong doanh nghiệp được phân thành các yếu tố chi phí, có cùng một nội dung kinh tế, chúng không nói rõ địa điểm và mục đích bỏ ra chi phí. Còn những chi phí nào phát sinh nói rõ địa điểm và mục đích bỏ ra chi phí đó thì chúng được tập hợp lại thành các khoản mục để tính toán giá thành sản phẩm, dịch vụ.

*Thứ ba:* Chi phí sản xuất trong kỳ bao gồm cả những chi phí đã trả trước của kỳ nhưng chưa phân bổ cho kỳ này và những chi phí phải trả kỳ trước, nhưng kỳ này mới phát sinh thực tế, nhưng không bao gồm chi phí phải trả kỳ này nhưng thực tế chưa phát sinh. Ngược lại giá thành sản phẩm lại chỉ liên quan đến chi phí phải trả trong kỳ và chi phí trả trước được phân bổ trong kỳ.

*Thứ tư:* Chi phí sản xuất trong kỳ không chỉ liên quan đến những sản phẩm đã hoàn thành mà còn liên quan đến cả sản phẩm còn đang dở dang cuối kỳ và sản phẩm hỏng. Còn giá thành sản phẩm không liên quan đến chi phí sản xuất sản phẩm dở dang cuối kỳ và sản phẩm hỏng, nhưng lại liên quan đến chi phí sản xuất của sản phẩm dở dang kỳ trước chuyển sang.

Tuy nhiên, giữa hai khái niệm chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm có mối quan hệ rất mật thiết với nhau, vì nội dung cơ bản của chúng đều biểu hiện những chi phí doanh nghiệp đã bỏ ra cho hoạt động sản xuất kinh doanh. Chi phí sản xuất trong kỳ là cơ sở để tính giá thành sản phẩm, dịch vụ đã hoàn thành. Sự tiết kiệm hay lãng phí chi phí sản xuất kinh doanh có ảnh hưởng trực tiếp đến giá thành sản phẩm/dịch vụ. Vì vậy, quản trị giá thành phải gắn liền với quản trị chi phí sản xuất kinh doanh.

## **3. Các loại giá thành sản phẩm/dịch vụ**

[TOP](#)

Để phục vụ công tác quản trị, đáp ứng các yêu cầu về công tác kế hoạch và xây dựng giá cả sản phẩm và hạch toán kinh tế, trong các doanh nghiệp đã hình thành các loại giá thành sản phẩm khác nhau

### **3.1 Giá thành sản xuất:** bao gồm :

- Chi phí nguyên liệu trực tiếp



- Chi phí nhân công trực tiếp
- Chi phí sản xuất chung, tính cho những sản phẩm, công việc, lao vụ đã hoàn thành.

Giá thành sản xuất được sử dụng ghi sổ cho sản phẩm đã hoàn thành, nhập kho hoặc giao cho khách hàng. Giá thành sản xuất của sản phẩm cũng là căn cứ để tính toán giá trị hàng tồn kho, giá vốn hàng bán và lãi gộp ở doanh nghiệp sản xuất.

### **3.2 Giá thành phân xưởng, giá thành công xưởng và giá thành toàn bộ**

Giá thành phân xưởng là tập hợp chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Đó cũng chính là giá thành sản xuất.

Giá thành công xưởng là giá thành phân xưởng cộng với chi phí quản lý doanh nghiệp.

Giá thành toàn bộ bao gồm giá thành công xưởng và chi phí tiêu thụ sản phẩm.

### **3.3 Giá thành kế hoạch và giá thành thực tế**

Giá thành kế hoạch là giá thành sản phẩm được tính trên cơ sở chi phí sản xuất kế hoạch và sản lượng kế hoạch. Việc tính toán giá thành kế hoạch được doanh nghiệp tiến hành xác định trước khi bắt đầu quá trình sản xuất, chế tạo sản phẩm. Giá thành sản phẩm kế hoạch là mục tiêu phấn đấu của doanh nghiệp, là căn cứ để so sánh, phân tích, đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch giá thành và kế hoạch hạ giá thành của sản phẩm so sánh được.

Giá thành thực tế là giá sản phẩm được tính trên cơ sở số liệu chi phí sản xuất thực tế đã phát sinh và tập hợp được trong kỳ và sản lượng sản phẩm thực tế đã sản xuất ra trong kỳ. Giá thành sản phẩm thực tế chỉ có thể tính toán được sau khi đã kết thúc quá trình sản xuất, chế tạo sản phẩm.

### **3.4 Giá thành định mức**

Giá thành định mức là giá thành sản phẩm được tính trên cơ sở các định mức chi phí hiện hành và chỉ tính cho một đơn vị sản phẩm. Việc tính toán giá thành định mức cũng được thực hiện trước khi tiến hành quá trình sản xuất, chế tạo ra sản phẩm.

Hệ thống tính giá thành theo định mức là hệ thống sử dụng các định mức cho chi phí và hệ thống này sẽ cho phép chúng ta kiểm soát chi tiết các biên động.

Sử dụng các chi phí định mức sẽ cho chúng ta biết kết quả hoạt động sẽ đạt được như thế nào trong những hoàn cảnh nhất định. Từ đó, ta có thể xác định được những biến động và kiểm soát được hiệu quả hoạt động thực tế.

Giá thành định mức là công cụ quản lý các định mức của doanh nghiệp, là thước đo chính xác để xác định kết quả sử dụng tài sản, vật tư, lao động trong sản xuất, giúp đánh giá đúng đắn các giải pháp kinh tế - kỹ thuật mà doanh nghiệp đã thực hiện trong quá trình hoạt động nhằm nâng cao hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp.

*Tính giá thành theo định mức :*

- Giúp doanh nghiệp đạt được hiệu quả kinh tế thực sự do đã suy tính từ trước các loại nguyên vật liệu hoặc phương pháp sản xuất tối ưu.

- Giúp doanh nghiệp chỉ tập trung vào những các biến động nào **vượt quá** một phạm vi nào đó thay vì phải tập trung vào nghiên cứu tất cả các biến động, dù là nhỏ.

### **3.5 Giá thành đơn vị và tổng giá thành sản lượng hàng hóa.**

Giá thành đơn vị là giá thành tính cho một loại sản phẩm nhất định, theo một đơn vị nhất định. Giá thành đơn vị sản phẩm dùng để so sánh đối chiếu giữa giá thành của doanh nghiệp với giá thành sản phẩm cùng loại của các doanh nghiệp khác, hoặc đối chiếu giữa kỳ kế hoạch với kỳ báo cáo. Trên cơ sở đó, tiến hành phân tích, tìm ra những nhân tố ảnh hưởng đến việc hạ giá thành sản phẩm.

Tổng giá thành sản lượng hàng hóa là toàn bộ những chi phí bỏ ra để tiến hành sản xuất, tiêu thụ sản phẩm tính cho toàn bộ sản lượng hàng hóa sản xuất kinh doanh trong kỳ. Giá thành toàn bộ sản lượng hàng hóa cho biết toàn bộ chi phí bỏ ra trong kỳ và tỷ trọng của từng loại chi phí, có căn cứ để phân tích, tìm ra các biện pháp hạ giá thành sản phẩm.

## **4. Đối tượng hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm**

Xác định đối tượng hạch toán chi phí sản xuất là xác định giới hạn về mặt phạm vi mà chi phí cần được tập hợp để phục vụ cho việc kiểm soát chi phí và tính giá thành sản phẩm. Tùy theo đặc điểm về tổ chức sản xuất, về quy trình sản xuất cũng như đặc điểm sản xuất sản phẩm mà đối tượng hạch toán chi phí sản xuất có thể là:

- Loại sản phẩm
- Nhóm sản phẩm
- Đơn đặt hàng
- Giai đoạn sản xuất
- Phân xưởng sản xuất

Xác định đối tượng tính giá thành là xác định đối tượng mà hao phí vật chất được doanh nghiệp bỏ ra để sản xuất đã được kết tinh trong đó nhằm định lượng hao phí cần được bù đắp cũng như tính toán được kết quả kinh doanh. Tùy theo địa điểm sản xuất sản phẩm mà đối tượng tính giá thành có thể là:

- Chi tiết sản phẩm
- Bán thành phẩm
- Sản phẩm hoàn thành
- Đơn đặt hàng
- Hạng mục công trình.

## 5. Xác định phương pháp hạch toán chi phí sản xuất phát sinh vào đối tượng hạch toán chi phí sản xuất hoặc đối tượng tính giá thành.

[TOP](#)

### 5.1 Đối với chi phí nguyên vật liệu

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp bao gồm tất cả chi phí về nguyên vật liệu chính, vật liệu phụ, nhiên liệu được sử dụng trực tiếp cho quá trình sản xuất sản phẩm. Nguyên vật liệu chính sử dụng để sản xuất ra nhiều loại sản phẩm nhưng không thể xác định trực tiếp mức tiêu hao thực tế cho từng loại sản phẩm ( hoặc đối tượng chịu chi phí ) thì kế toán phải tiến hành phân bổ theo tiêu thức phù hợp. Các tiêu thức có thể sử dụng :định mức tiêu hao cho từng loại sản phẩm, hệ số phân bổ được quy định, tỉ lệ với trọng lượng sản phẩm được sản xuất. . .

Mức phân bổ chi phí về nguyên vật liệu chính dùng cho từng loại sản phẩm được xác định theo công thức tổng quát sau:

$$\frac{\text{Mức phân bổ chi phí nguyên vật liệu chính cho từng đối tượng}}{\text{Tổng trị giá nguyên vật liệu chính thực tế xuất sử dụng}} \times \text{Khối lượng của các đối tượng được xác định theo một tiêu thức nhất định} = \frac{\text{Tổng số khối lượng của các đối tượng được xác định theo một tiêu thức nhất định}}{\text{Khối lượng của các đối tượng được xác định theo một tiêu thức nhất định}}$$

Vật liệu phụ và nhiên liệu sử dụng cũng có thể liên quan đến nhiều đối tượng chịu chi phí và không thể xác định trực tiếp mức sử dụng cho từng đối tượng. Để phân bổ chi phí vật liệu phụ và nhiên liệu cho từng đối tượng cũng có thể sử dụng các tiêu thức: định mức tiêu hao, tỷ lệ hoặc tỷ trọng vật liệu chính sử dụng, tỷ lệ với giờ máy hoạt động. Mức phân bổ cũng tính theo công thức tổng quát trên.

## 5.2 Đối với chi phí nhân công trực tiếp

Chi phí nhân công trực tiếp bao gồm tất cả các khoản chi phí liên quan đến bộ phận lao động trực tiếp sản xuất sản phẩm như: tiền lương, tiền công, các khoản phụ cấp, các khoản trích về bảo hiểm xã hội (BHXH), bảo hiểm y tế (BHYT) tính vào chi phí theo quy định.

Chi phí nhân công trực tiếp, chủ yếu là tiền lương công nhân trực tiếp, được hạch toán trực tiếp vào từng đối tượng chịu chi phí. Tuy nhiên, nếu tiền lương công nhân trực tiếp liên quan đến nhiều đối tượng chịu chi phí và không xác định một cách trực tiếp cho từng đối tượng thì phải tiến hành phân bổ theo những tiêu thức phù hợp. Các tiêu thức phân bổ bao gồm : định mức tiền lương của các đối tượng , hệ số phân bổ được quy định, số giờ hoặc ngày công tiêu chuẩn. . Trên cơ sở tiền lương được phân bổ sẽ tiến hành trích bảo hiểm xã hội (BHXH), bảo hiểm y tế (BHYT) theo tỷ lệ quy định để tính vào chi phí.

## 5.3 Đối với chi phí sản xuất chung

Chi phí sản xuất chung được tập hợp theo từng phân xưởng sản xuất hoặc bộ phận sản xuất kinh doanh. Việc tập hợp được thực hiện hàng tháng và cuối mỗi tháng mà tiến hành phân bổ và kết chuyển vào đối tượng hạch toán chi phí.

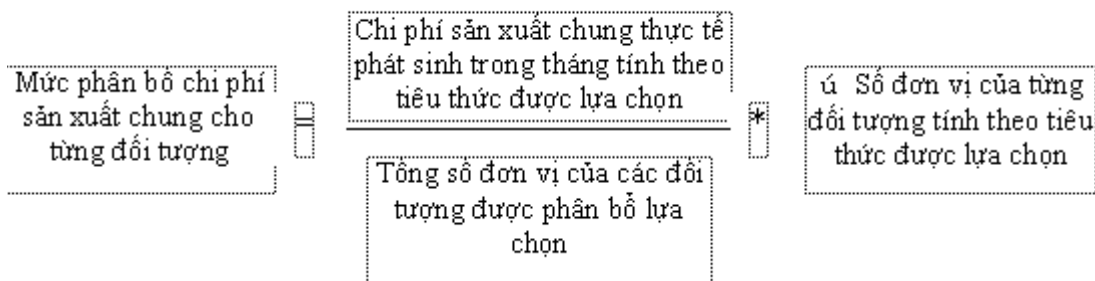
- Nếu phân xưởng chỉ sản xuất ra một loại sản phẩm duy nhất thì toàn bộ chi phí chung phát sinh ở phân xưởng được kết chuyển toàn bộ vào chi phí sản xuất sản phẩm.

Mức phân bổ chi phí sản xuất chung cho từng đối tượng  
Chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh trong tháng tính theo tiêu thức được lựa chọn  
Tổng số đơn vị của các đối tượng được phân bổ lựa chọn  
÷ Số đơn vị của từng đối tượng tính theo tiêu thức được lựa chọn

=

\*

- Nếu phân xưởng sản xuất ra hai loại sản phẩm trở lên và tổ chức theo dõi riêng chi phí sản xuất cho từng loại sản phẩm ( đối tượng hạch toán chi phí sản xuất là từng loại sản phẩm ) thì chi phí sản xuất chung phải được phân bổ cho từng loại sản phẩm để kết chuyển vào chi phí sản xuất sản phẩm. Để tiến hành phân bổ, có thể sử dụng các tiêu thức: tỷ lệ tiền lương công nhân sản xuất, tỷ lệ chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, tỷ lệ với chi phí trực tiếp (chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp), tỷ lệ với số giờ chạy máy, tỷ lệ với đơn vị nhiên liệu tiêu hao . . . Để xác định mức phân bổ cho từng đối tượng chịu chi phí ( từng loại sản phẩm ) sử dụng công thức:



## 6. Xác định kỳ tính giá thành và phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang.

[TOP](#)

Kỳ tính giá thành dựa vào khả năng xác định chính xác về số lượng cũng như việc xác định lượng chi phí sản xuất có liên quan đến kết quả đó. Tùy theo chu kỳ sản xuất dài hay ngắn cũng như địa điểm sản xuất sản phẩm mà xác định kỳ tính giá thành cho phù hợp. Như vậy kỳ tính giá thành có thể là cuối mỗi tháng, cuối mỗi năm hoặc khi đã thực hiện hoàn thành đơn đặt hàng, hoàn thành hạn mục công trình. . .

Đánh giá sản phẩm dở dang là công việc phải thực hiện trước khi xác định giá thành sản phẩm. Đánh giá sản phẩm dở dang sử dụng các phương pháp khác nhau tùy vào loại hình sản xuất và đặc điểm sản xuất sản phẩm. Doanh nghiệp thường áp dụng các phương pháp

- Theo trị giá thực tế của nguyên vật liệu sử dụng (kể cả bán thành phẩm) áp dụng cho các xí nghiệp mà trong cơ cấu giá thành sản phẩm thì trị giá nguyên vật liệu chiếm tỷ trọng rất lớn.

- Theo trị giá nguyên vật liệu kết hợp với các loại chi phí chế biến khác theo mức độ hoàn thành của sản phẩm dở dang áp dụng cho các doanh nghiệp mà trong cơ cấu giá thành sản phẩm, ngoài trị giá nguyên vật liệu thì các loại chi phí chế biến cũng chiếm tỷ trọng đáng kể.

- Theo chi phí định mức (kế hoạch), dựa vào mức độ hoàn thành và các định mức kinh tế - kỹ thuật về sử dụng các loại chi phí áp dụng cho các xí nghiệp sản xuất hàng loạt lớn.

## 7. Phương pháp tính giá thành

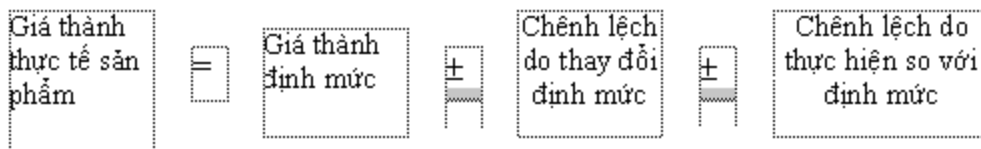
[TOP](#)

**7.1 Phương pháp trực tiếp:** chủ yếu áp dụng cho các doanh nghiệp có quy trình sản xuất giản đơn, đối tượng hạch toán chi phí sản xuất và đối tượng tính giá thành phù hợp nhau. Ngoài ra phương pháp này còn được áp dụng cho doanh nghiệp có quy trình sản xuất phức tạp nhưng sản xuất khối lượng lớn và ít loại sản phẩm hoặc để tính toán giá thành của những công việc, kết quả trong từng giai đoạn sản xuất nhất định.

**7.2 Phương pháp phân bước:** chủ yếu áp dụng cho những xí nghiệp sản xuất phức tạp kiểu chế biến liên tục, quy trình công nghệ chia ra nhiều giai đoạn ( bước) nối tiếp nhau theo một trình tự nhất định, mỗi bước chế biến ra một loại bán thành phẩm và bán thành phẩm của bước này là đối tượng chế biến của bước sau.

**7.3 Phương pháp đơn đặt hàng :** chủ yếu áp dụng cho những xí nghiệp sản xuất đơn chiếc hoặc sản xuất hàng loại nhỏ, công việc sản xuất thường được tiến hành căn cứ vào đơn đặt hàng của người mua. Đơn đặt hàng có thể chỉ là một sản phẩm riêng biệt hoặc một số sản phẩm cùng loại.

**7.4 Phương pháp định mức:** dựa vào các định mức tiêu hao về vật tư, lao động các dự toán về chi phí phục vụ sản xuất và quản lý, khoản chênh lệch do những thay đổi định mức cũng như những chênh lệch trong quá trình thực hiện so với định mức. Theo phương pháp này thì giá thành thực tế của sản phẩm được xác định như sau:



Ngoài ra để thích ứng với những điều kiện cụ thể của quá trình sản xuất sản phẩm có thể sử dụng một số phương pháp như:

- Phương pháp loại trừ
- Phương pháp hệ số
- Phương pháp tỷ lệ
- Phương pháp liên hợp

Quá trình ra quyết định của doanh nghiệp là việc lựa chọn từ nhiều phương án khác nhau, trong đó mỗi phương án được xem xét bao gồm rất nhiều thông tin của kế toán nhất là thông tin về chi phí đầu tư nhằm đạt được lợi ích kinh tế cao nhất. Các nhà quản trị thường phải đứng trước sự lựa chọn từ nhiều phương án kinh doanh khác nhau với số loại, số lượng, khoản mục chi phí và thu nhập khác nhau, nhưng chúng có một đặc điểm là đều gắn liền với thông tin kế toán, do đó đòi hỏi các nhà quản trị phải xem xét, cân nhắc để ra quyết định đúng đắn nhất. Để làm việc đó, nhà quản trị cần sử dụng công cụ thích hợp giúp cho họ phân biệt những thông tin thích hợp với thông tin không thích hợp trong các quyết định kinh doanh.

#### **+ Chi phí hợp lệ và vấn đề tính giá bán tối thiểu**

Giá bán tối thiểu = Chi phí hợp lệ + Lợi nhuận kế hoạch (định mức)

Chi phí hợp lệ (chi phí chênh lệch, chi phí tăng thêm, chi phí thất thoát, ...) Tất cả chi phí đều có thể là chi phí hợp lệ ngoại trừ chi phí lặn (chìm) và các chi phí phát sinh trong tương lai nhưng không có sự khác nhau giữa các phương án.

Nhận dạng các chi phí hoặc doanh thu hợp lệ:

Để nhận dạng các chi phí (doanh thu) hợp lệ trong tiến trình phân tích ra quyết định lựa chọn các phương án, nhà quản trị có thể thực hiện các bước công việc sau đây:

- Nhận dạng tất cả các chi phí và doanh thu có liên quan đến từng phương án
- Loại bỏ những chi phí lặn
- Loại bỏ những chi phí và doanh thu bằng nhau giữa các phương án
- Ra quyết định dựa trên những chi phí và doanh thu còn lại

Ở đây cần ghi nhận một điều là những thông tin thích hợp trong tình huống quyết định này không nhất thiết thích hợp trong tình huống quyết định khác. Nhận định này xuất phát từ quan điểm những mục đích khác nhau cần có những thông tin khác nhau (quan điểm cơ bản của kế toán quản trị và được vận dụng thường xuyên trong các quyết định kinh doanh). Đối với mục đích này thì nhóm thông tin này thích hợp, nhưng đối với mục đích khác thì lại cần những thông tin khác.

*Ví dụ 1:* DN đang nghiên cứu mua một thiết bị sản xuất mới, để thay thế thiết bị cũ với mục tiêu làm giảm chi phí nhân công trực tiếp. Nguyên giá của thiết bị mới là 100 triệu, giá trị còn lại của thiết bị cũ là 20 triệu, doanh thu và chi phí hàng năm được trình bày như sau:

Bảng 1: Doanh thu – chi phí

Chỉ tiêu	Đ.v.tính	Thiết bị cũ hiện tại	Thiết bị mới ước tính
Khối lượng sản phẩm	chiếc	10.000	10.000
Đơn giá bán sản phẩm	1000 đ	60	60
Nguyên vật liệu trực tiếp	1000 đ	20	20
Nhân công trực tiếp	1000 đ	15	10
Chi phí biến đổi chung 1 s.phẩm	1000 đ	5	5
Chi phí cố định hoạt động năm	1000 đ	100.000	100.000
Chi phí khấu hao máy móc mới	1000 đ	-	10.000

\* Chi phí chìm: Giá trị còn lại của máy móc cũ

\* Loại bỏ khoản thu, chi như nhau: doanh thu, nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí biến đổi chung, chi phí cố định hoạt động hàng năm.

Sử dụng thiết bị mới:

Chi phí nhân công trực tiếp tiết kiệm được =  $10.000sp \times 5000 = 50.000.000$  đ, nhưng chi phí khấu hao thiết bị mới tăng lên =  $- 10.000.000$  đ; chi phí doanh nghiệp tiết kiệm hàng năm do sử dụng thiết bị mới =  $40.000.000$  đ. Do vậy, nên mua thiết bị mới

Trong kinh doanh, thông tin có sẵn thường rất ít để có thể lập một báo cáo thu nhập, vì vậy nhà quản trị phải biết cách nhận những thông tin nào là thích hợp, không thích hợp trong điều kiện thông tin giới hạn đó để ra quyết định. Có như vậy việc đề ra quyết định mới nhanh chóng và đáp ứng nhu cầu kịp thời.

Tóm lại, trong nền kinh tế thị trường, khi mà yếu tố tốc độ là một yếu tố quan trọng đối với sự thành bại của doanh nghiệp thì việc đề ra những quyết định kinh doanh nhanh chóng và chính xác có ảnh hưởng rất lớn đến quá trình sinh lợi của doanh nghiệp. Phân tích dựa trên những thông tin thích hợp, kết hợp với việc xem xét trực tiếp báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, đó chính là công cụ tốt nhất nhằm hướng dẫn các nhà quản trị thực hiện chức năng quyết định có hiệu quả trong các tình huống không thường xuyên và đặc biệt này.

#### + Ứng dụng của kỹ thuật phân tích chi phí hợp lệ

##### \* Quyết định nên mua ngoài hay tự sản xuất

Quyết định này thường được áp dụng đối với các doanh nghiệp sản xuất, hầu hết sản phẩm được sản xuất từ những chi tiết rời sau đó sẽ được lắp ráp lại tạo thành thành phẩm. Những chi tiết rời này có thể được mua sẵn từ bên ngoài hoặc do một bộ phận của doanh nghiệp tự sản xuất. Những chi tiết rời đó các nhà quản trị doanh nghiệp sẽ phải đứng trước quyết định nên mua ngoài hay tự sản xuất, quyết định nào có lợi hơn? Về cơ bản cần xem xét trên cả hai mặt chất lượng và số lượng. Ở đây, giả sử mặt chất lượng đã đảm bảo theo đúng yêu cầu về kỹ thuật nên chỉ cần đi sâu nghiên cứu về mặt số lượng. Mặt số lượng của quyết định được thể hiện qua chi phí cần để sản xuất hoặc để mua vào loại chi tiết rời cá biệt nào đó. Cũng như mọi quá trình phân tích đề ra quyết định, các yếu tố phải xem xét ở đây là các chi phí chênh lệch giữa chi phí sản xuất và chi phí mua vào.

Quá trình xem xét các quyết định nên tự sản xuất hay mua ngoài cần phải kết hợp với việc xem xét các cơ hội kinh doanh khác thì mới có thể đi đến quyết định đúng đắn.

*Vi dụ 2:* DN đang sản xuất phụ tùng A với mức nhu cầu hàng năm 10.000 chi tiết, các khoản mục chi phí tính cho 1 chi tiết (đơn vị) và tính chung toàn bộ được cho trong bảng dưới đây:

Bảng 2: Các khoản mục chi phí

Khoản mục	Đơn vị (1000 đ)	Tổng số (1000 đ)
Nguyên liệu trực tiếp	12	120.000
Nhân công trực tiếp	11	110.000



Biến phí sản xuất chung	3	30.000
Lương nhân viên và phục vụ phân xưởng	7	70.000
Khấu hao TSCĐ phân xưởng	6	60.000
Chi phí chung phân bổ	9	90.000
<b>Cộng</b>	<b>48</b>	<b>480.000</b>

Nhà cung cấp bán phụ tùng này với giá 42.000 đ/đ.v, đúng theo chất lượng và số lượng yêu cầu. Quyết định nên mua ngoài hay tự sản xuất ?

Vì số lượng thành phẩm tiêu thụ không đổi cho nên mua ngoài hay tự sản xuất không ảnh hưởng đến doanh thu, quyết định phụ thuộc chi phí.

Chi phí khấu hao TSCĐ và chi phí chung phân bổ (60.000 + 90.000 = 150.000) là CP không thay đổi dù sản xuất hay mua ngoài nên không thích hợp cho việc ra quyết định.

- Chi phí tự sản xuất = 480.000 - 150.000 = 330.000 ngàn đồng

- Chi phí mua ngoài = 42 x 10.000 = 420.000 ngàn đồng

Như vậy, doanh nghiệp tự sản xuất sẽ tiết kiệm được 90.000 ngàn đồng

Tuy nhiên, trong trường hợp các nguồn lực và phương tiện sử dụng để sản xuất phụ tùng này có thể sử dụng cho các mục đích khác (sản xuất sản phẩm, cho thuê) mang lại khoản lợi nhuận hàng năm lớn hơn 90.000 ngàn đồng thì lúc này doanh nghiệp nên mua ngoài sẽ mang lại hiệu quả kinh tế cao hơn.

\* Quyết định nên bán ngay hay nên tiếp tục sản xuất

Quyết định này thường gặp ở các DN sản xuất có quy mô sản xuất khởi đầu từ một loại nguyên liệu chung, qua giai đoạn sản xuất chế biến sẽ tạo ra nhiều bán thành phẩm khác nhau. Các bán thành phẩm này có thể tiêu thụ được ngay hoặc được tiếp tục sản xuất theo những quy trình riêng cho từng loại để tạo thành những sản phẩm khác nhau rồi đem tiêu thụ. Ví dụ : xí nghiệp lọc dầu có thể bán ngay sản phẩm dầu thô hoặc tiếp tục chế biến thành xăng, nhớt...rồi mới bán; xí nghiệp súc sản, có thể bán ngay thịt heo hoặc tiếp tục chế biến.

\* Quyết định giữ lại hay loại bỏ một bộ phận

Những quyết định về việc khi nào thì loại bỏ hay tiếp tục kinh doanh là một trong những quyết định phức tạp nhất mà nhà quản trị phải thực hiện, vì đó là quyết định phải chịu tác động của nhiều nhân tố. Quyết định cuối cùng là việc đánh giá ảnh hưởng đến lợi nhuận của doanh nghiệp.

Ví dụ 3: Tình hình kinh doanh của doanh nghiệp A được thể hiện qua bảng số liệu ở bảng 3.

Doanh nghiệp có nên kinh doanh hàng gia dụng nữa không ?

- Chi phí cố định trực tiếp (CPCĐ bộ phận) là những khoản CPCĐ phát sinh ở từng bộ phận sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp: tiền lương của bộ phận quản lý từng bộ phận, khấu hao TSCĐ sử dụng riêng từng bộ phận, chi phí quảng cáo từng bộ phận...

Bảng 3: Doanh thu – chi phí của 3 nhóm mặt hàng của doanh nghiệp A

Đ.v tính: 1.000.000đ

Chỉ tiêu	Tổng cộng	Hàng may mặc	Thiết bị	Hàng gia dụng
Doanh thu	400	180	160	60
Chi phí biến đổi	212	100	72	40
Số dư đảm phí	188	80	88	20
Chi phí cố định	143	61	54	28
Trong đó: CPCĐ trực tiếp	43	16	14	13
CPCĐ gián tiếp	100	45	40	15
Lãi/ Lỗ	45	19	34	-8

- Chi phí cố định gián tiếp (CPCĐ chung) là những khoản CPCĐ phát sinh chung phục vụ cho hoạt động của toàn doanh nghiệp, được phân bổ theo các tiêu thức thích hợp. Ví dụ trên phân bổ theo doanh thu tiêu thụ từng ngành hàng. Các CPCĐ gián tiếp như: tiền lương của nhân viên quản lý và hội đồng quản trị doanh nghiệp, chi phí quảng cáo cho lợi ích toàn doanh nghiệp, chi phí khấu hao TSCĐ của văn phòng làm việc của doanh nghiệp.

- Doanh thu sau khi trừ chi phí biến đổi được gọi là **đóng góp biên** hay còn gọi là **số dư đảm phí**

Giả sử doanh nghiệp ngưng kinh doanh hàng gia dụng, kết quả kinh doanh được biểu hiện qua số liệu bảng 4 như sau: Đ.v tính: 1.000.000 đ

Chỉ tiêu	Tổng cộng	Hàng may mặc	Thiết bị
Doanh thu	320	180	160
Chi phí biến đổi	172	100	72
Số dư đảm phí	168	80	88
Chi phí cố định	130		
Trong đó: CPCĐ trực tiếp	30	16	14
CPCĐ gián tiếp	100		
Lãi/ Lỗ	38	19	34

Kết quả lãi của doanh nghiệp chỉ còn là 38 triệu đồng, như vậy một khi chưa có phương án kinh doanh nào hay hơn việc loại bỏ nhóm hàng gia dụng thì vẫn nên tiếp tục kinh

doanh mặt hàng này, nếu không doanh nghiệp sẽ bị mất phần lãi do mặt hàng này tạo ra là 7 triệu, để bù đắp vào định phí chung.

Việc xem xét một quyết định có nên loại bỏ một bộ phận kinh doanh thường có nhiều phương án khác nữa. Giả sử doanh nghiệp có thể tận dụng tài nguyên của hàng gia dụng, nếu ngưng kinh doanh để cho thuê, thì số tiền cho thuê là một khoản thu, hoặc có thể thay thế để kinh doanh mặt hàng khác có lợi nhuận cao hơn.

*Ví dụ 4:* Giả sử doanh nghiệp thay hàng giày dép cho hàng gia dụng và đã dự kiến các khoản thu và chi như sau:

Bảng 4: Doanh thu – chi phí

Chỉ tiêu	Tổng cộng	Hàng may mặc	Thiết bị	Hàng giày dép
Doanh thu	430	180	160	90
Chi phí biến đổi	222	100	72	50
Số dư đảm phí	208	80	88	40
Chi phí cố định	153	61	54	38
Trong đó: CPCĐ trực tiếp	47	16	14	17
CPCĐ gián tiếp	106	45	40	21
<b>Lãi/ Lỗ</b>	<b>55</b>	<b>19</b>	<b>34</b>	<b>2</b>

Kinh doanh hàng giày dép lợi nhuận tăng 10 triệu đã bù đắp cho khoản lỗ 8 triệu của hàng gia dụng mà vẫn còn lãi 2 triệu. Như vậy, DN đã có cơ sở để có thể quyết định loại bỏ hàng gia dụng và thay thế bằng kinh doanh mặt hàng giày dép.

#### IV. ĐỊNH NGHĨA VÀ VAI TRÒ NGÂN SÁCH

[TOP](#)

##### 1. Định nghĩa ngân sách.

Để đảm bảo có đủ tiền chi trả lương đúng kỳ hạn, mỗi doanh nghiệp cần phải lập kế hoạch và kiểm soát việc thu chi, điều đó có nghĩa là doanh nghiệp cần phải lập một bản kế hoạch dự báo dòng tiền thu và chi cho mục tiêu cụ thể. Bản kế hoạch này được gọi là ngân sách.

Ở tầm vĩ mô, mỗi quốc gia đều có ngân sách nhà nước, hàng năm Bộ trưởng Bộ tài chính trình Quốc hội xem xét Ngân sách nhà nước. Mục tiêu của ngân sách này thể hiện một phần trong chính sách điều hành đất nước của Chính phủ. Ở tầm vi mô, mỗi doanh nghiệp lập ngân sách để theo dõi và điều hành các hoạt động kinh doanh.

Trong các doanh nghiệp, người ta có thể dùng từ kế hoạch hay dự toán, ví dụ như kế hoạch bán hàng, kế hoạch sản xuất, kế hoạch thu chi tiền mặt... Tuy nhiên, trong phần này chúng ta thống nhất dùng chung một từ là ngân sách (ví dụ như ngân sách bán hàng, ngân sách sản xuất, ngân sách tiền mặt,...). Thuật ngữ này dùng để chỉ một bản kế hoạch/ dự toán đã được lượng hoá thành đơn vị sản phẩm và tiền cho tương lai.

Ngân sách có thể được **định nghĩa** như sau:

Ngân sách là một kế hoạch hành động được lượng hoá và được chuẩn bị cho một thời gian cụ thể nhằm để đạt được các mục tiêu đã đề ra. Từ định nghĩa ngân sách cần xem xét các đặc điểm:

- Ngân sách phải được lượng hoá: điều này có nghĩa là ngân sách phải được biểu thị bằng các con số, thực tế thường là một số tiền
- Ngân sách phải được chuẩn bị từ trước: Bảng ngân sách phải được lập trước thời gian dự định thực hiện ngân sách đó. Các số liệu trong hoặc sau thời gian thực hiện ngân sách có thể cũng quan trọng, nhưng không phải là một phần trong bảng ngân sách.
- Ngân sách phải được áp dụng cho một khoảng thời gian cụ thể. Một kế hoạch tài chính mở cho tương lai (không có điểm kết thúc), không được coi là bảng ngân sách.
- Ngân sách phải là một bảng kế hoạch hành động: đây là điểm quan trọng nhất, ngân sách không phải là một bảng bao gồm các số liệu thực tế vì nó liên quan đến những sự việc chưa hề xảy ra. Tình hình có thể thay đổi trong khoảng thời gian thực hiện ngân sách, có nghĩa là khi đó, ngân sách sẽ không còn chính xác. Giống như các kế hoạch khác, ngân sách rất ít khi dự báo hoàn toàn chính xác về tương lai. Tuy nhiên, ngay cả trong trường hợp như vậy, nó vẫn đóng vai trò định hướng cho những người thực hiện và vai trò này rất quan trọng.

Những loại ngân sách : được liệt kê dưới đây là khá phổ biến trong doanh nghiệp:

- Ngân sách bán hàng (doanh thu)
- Ngân sách nguồn lực
- Ngân sách tiếp thị
- Ngân sách đầu tư
- Ngân sách chi phí cho các phòng ban chức năng
- Ngân sách tiền mặt

**Ngân sách bán hàng:** dự báo lượng hàng hoá bán được trong một thời kỳ tương ứng. Ngân sách này có thể phân ra cho từng bộ phận hoặc từng phòng ban. Dự báo được lượng bán sẽ rất quan trọng vì trên cơ sở đó, doanh nghiệp mới quyết định được lượng nguyên vật liệu cần mua, số lượng lao động cần phải có và nhiều vấn đề khác.

**Ngân sách nguồn lực:** bao gồm một loạt các ngân sách nhỏ như: ngân sách nguyên vật liệu, ngân sách sử dụng máy móc, ngân sách chi phí lao động. Các ngân sách này dự báo chi tiết kế hoạch sử dụng máy móc, lượng nguyên nhiên vật liệu cần thiết,

nhân công ... để đạt được mức sản lượng sản xuất đáp ứng cho bán hàng. Ngân sách nguồn lực có tầm quan trọng đặc biệt với doanh nghiệp sản xuất.

**Ngân sách tiếp thị:** Để đưa sản phẩm đến khách hàng, các doanh nghiệp cần phải tiến hành các hoạt động tiếp thị. Chi phí cho các hoạt động tiếp thị dự kiến của doanh nghiệp trong một thời kỳ tương ứng được tập hợp lại trong ngân sách tiếp thị.

**Ngân sách đầu tư:** Là một bảng trình bày các kế hoạch gia tăng (hay cắt giảm) máy móc thiết bị hoặc các dạng tài sản cố định khác của doanh nghiệp. Những kế hoạch này sẽ quyết định tiềm năng sản xuất của doanh nghiệp..

**Ngân sách chi phí cho các phòng ban chức năng:** Cùng lúc với việc lập ngân sách chung cho cả doanh nghiệp, nhà quản trị ở tất cả các phòng ban, bộ phận cũng phải dự trù kinh phí hoạt động cho giai đoạn sắp tới. Dự trù chi phí này được gọi là ngân sách chi phí cho các phòng ban chức năng.

Tất cả các ngân sách đều quan trọng mặc dù có thể lập luận rằng ngân sách tiền mặt là quan trọng nhất, bởi nếu không có tiền thì doanh nghiệp sẽ gặp rắc rối.

**Ngân sách tiền mặt:** Một bảng ngân sách tiền mặt thường đưa ra dự báo về:

- lượng tiền mặt thu và chi trong kỳ kế hoạch
- thời điểm thu và chi
- số tiền mặt có đầu kỳ

Ngân sách tiền mặt rất quan trọng đối với các doanh nghiệp nhỏ hặc mới thành lập.

## 2. Tầm quan trọng của lập ngân sách.

[TOP](#)

### - **Phối hợp hoạt động và đề cao tinh thần tập thể trong doanh nghiệp.**

Quá trình hoạch định và kiểm soát ngân sách có nghĩa là nhà quản trị ở mọi cấp độ và ở các bộ phận khác nhau có dịp gặp gỡ, trao đổi, thảo luận và liên kết các mục tiêu của họ lại với nhau. Doanh nghiệp sẽ đạt được những thành công to lớn nếu như tất cả mọi thành viên đều hợp sức lại cho mục đích chung. Sự phối hợp này giúp cho các trưởng bộ phận hiểu được mỗi hoạt động của đơn vị mình tác động tới tổng thể ra sao, điều này rất cần thiết cho chính họ cũng như cho tất cả doanh nghiệp

### - **Trao đổi thông tin**

Để có thể thực hiện một ngân sách, các thành viên cần phải biết việc gì có thể và không thể thực hiện được đối với bộ phận của mình. Hoạch định ngân sách sẽ thúc đẩy

các cấp quản trị trao đổi với nhau về các chính sách và mục tiêu của doanh nghiệp. Điều này giúp củng cố tính tập thể, mọi người làm việc vì nhau và vì doanh nghiệp.

- ***Thống nhất mục tiêu***

Sử dụng kế hoạch ngân sách đòi hỏi các nhà quản trị phải đề ra mục tiêu phân đầu trong tương lai nhất quán, thay vì thay đổi mỗi ngày. Nó cũng có nghĩa là các bộ phận khác nhau trong doanh nghiệp phải cùng nghĩ đến một mục tiêu thống nhất khi hoạch định ngân sách.

- ***Kiểm soát thực hiện kế hoạch.***

Kiểm soát thông qua ngân sách là một dạng uỷ thác trách nhiệm. Nhìn tổng thể mà nói, ngân sách sẽ gây ảnh hưởng đến chiến lược của doanh nghiệp. Để phát huy hết tác dụng của ngân sách, những kết quả thực tế phải luôn được so sánh với kết quả dự toán. Nếu như hai kết quả này không khớp với nhau cần phải có sự can thiệp để đưa ra những biện pháp phù hợp. Nếu không có kế hoạch thì không có tiêu chuẩn nào để đánh giá những gì đang xảy ra và vì vậy, bất kỳ sự quản trị nào cũng chỉ mang tính ngẫu nhiên và tùy tiện.

Ý đồ xây dựng kế hoạch ngân sách là để có được bức tranh toàn cảnh rõ nét hơn về những sự việc sẽ xảy ra và làm cho các bộ phận cũng như từng cá nhân có trách nhiệm trong việc quản lý chi tiêu trong đơn vị mình. Chính vì thế, sức mạnh của mỗi phòng ban, mỗi bộ phận có thể được cụ thể hoá và cả tập thể sẽ biết cách vượt qua bất cứ khó khăn nào.

- ***Động viên mọi nguồn lực.***

Một khi các thành viên ở mọi cấp độ trong doanh nghiệp tham gia càng nhiều vào việc hoạch định và kiểm soát ngân sách, họ càng hiểu rõ và ủng hộ các mục tiêu hoạt động của doanh nghiệp. Đó chính là một sự động viên quan trọng đối với các thành viên trong doanh nghiệp.

Tất cả các nhân tố vừa được đề cập ở trên đều quan trọng, nhưng mục đích chủ yếu của ngân sách là ***thống nhất mục tiêu và kiểm soát thực hiện kế hoạch***. Quá trình lập kế hoạch tốt sẽ giúp kiểm soát được doanh nghiệp

### **3. Các ứng dụng khác của hoạch định ngân sách**

[TOP](#)

**3.1** Có một phương pháp rất đơn giản mà các doanh nghiệp thường áp dụng, đó là **phân tích điểm hòa vốn**.

Phương pháp này xác định qui mô sản xuất và tiêu thụ sản phẩm cần thiết để có thể hòa vốn, nghĩa là không lời nhưng cũng không lỗ.

Mỗi đơn vị sản phẩm được sản xuất và tiêu thụ dưới mức hòa vốn sẽ tạo ra khoản lỗ.

Mỗi đơn vị sản phẩm được sản xuất và tiêu thụ trên mức hòa vốn sẽ tạo ra lợi nhuận

Nếu muốn dùng phân tích điểm hòa vốn để hoạch định lợi nhuận, chúng ta cần tách chi phí thành **chi phí cố định** và **chi phí biến đổi** (những thuật ngữ ngày đã được giới thiệu phần trên).

Điểm hòa vốn sẽ được tính theo công thức sau:

$$\text{Điểm hòa vốn (đvsp)} = \frac{\text{Tổng chi phí cố định}}{\text{Giá bán đơn vị} - \text{chi phí biến đổi đơn vị}}$$

### 3.2 Hạch toán chi phí chuẩn và theo dõi thực hiện ngân sách

Hệ thống tính giá thành theo định mức là một bước tiếp theo của việc kiểm soát thực hiện ngân sách. Ở phần trên đã trình bày tính giá thành theo định mức, ở đây chúng ta xem xét mối liên hệ của nó với kiểm soát chi phí như thế nào

Sử dụng các chi phí định mức sẽ cho chúng ta biết kết quả hoạt động sẽ đạt được ra sao trong những hoàn cảnh nhất định. Từ đó, ta có thể xác định được những biến động và kiểm soát được hiệu quả hoạt động thực tế.

Tính giá thành theo định mức và hoạch định ngân sách đều:

- Hướng tới việc xây dựng các tiêu chuẩn về hiệu quả hoạt động cho tương lai;
- Là những công cụ giúp theo dõi, kiểm soát.

Tuy nhiên, tính giá thành theo định mức và hoạch định ngân sách không phải là một, mà có sự khác biệt quan trọng:

- Ngân sách liên quan tới những con số tổng, ví dụ chi phí của toàn bộ phận.
- Chi phí định mức lại gắn liền với từng khoản mục cá thể, ví dụ như từng đơn vị sản phẩm sẽ có chi phí định mức riêng

Tính giá thành theo định mức sẽ phân quyền “xuống cho cơ sở” do vậy nhiều người phải có trách nhiệm đạt định mức chuẩn trong phạm vi công việc của mình. Nhiều người tham gia sẽ có cái lợi là:

- Nếu chi phí đơn vị được áp dụng rộng rãi và nhiều người cùng theo dõi thực hiện thì ta có thể xác định biến động cho nhiều khoản mục, từ đó nâng cao hiệu quả quản lý.

Việc đặt ra chuẩn sẽ tạo cho mọi người một cái đích để phấn đấu và giúp họ luôn có ý thức tiết kiệm chi phí và qua đó giúp hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp có hiệu quả cao hơn.

## **CÂU HỎI ÔN TẬP**

[TOP](#)

1. Khái niệm kế toán? Chức năng của công tác kế toán?
  2. Nêu định nghĩa, đặc điểm, phân loại và khấu hao TSCĐ trong doanh nghiệp ?
  3. Nêu định nghĩa, đặc điểm, phân loại TSLĐ trong doanh nghiệp ?
  4. Nêu khái niệm chi phí kinh doanh, các cách phân loại chi phí kinh doanh ?
  5. Nêu khái niệm giá thành sản phẩm/dịch vụ, mối quan hệ giữa chi phí sản xuất và giá thành, các loại giá thành.
  6. Nêu khái niệm và phân tích vai trò ngân sách trong doanh nghiệp ?  
*Khái niệm điểm hòa vốn? Ý nghĩa phân tích điểm hòa vốn ?*
-