

# **GIÁO TRÌNH KẾ TOÁN QUẢN TRỊ**

# CHƯƠNG 1: NHỮNG VẤN ĐỀ CHUNG VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

## 1. Khái Niệm Về Kế Toán Quản Trị

Kế toán quản trị là một hệ thống thu thập, xử lý và truyền đạt thông tin cho các nhà quản trị nội bộ doanh nghiệp để ra quyết định

## 2. So Sánh Giữa Kế Toán Quản Trị Và Kế Toán Tài Chính

### *Giống nhau*

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

### *Khác nhau*

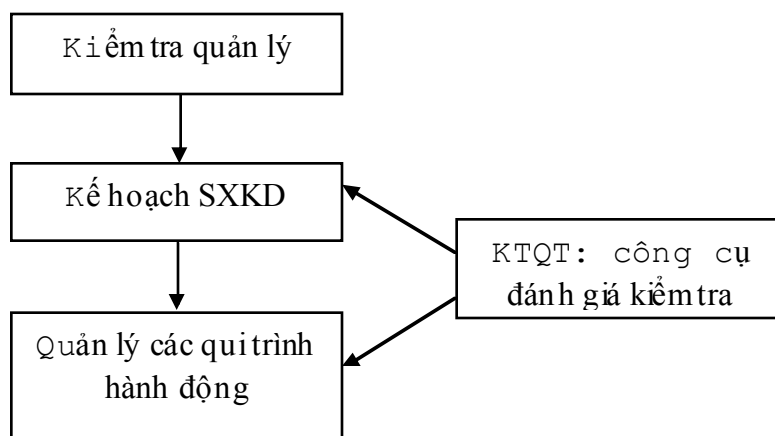
KHÁC NHAU	KẾ TOÁN QUẢN TRỊ	KẾ TOÁN TÀI CHÍNH
Đối tượng sử dụng thông tin	Nhà quản trị bên trong doanh nghiệp	Những người bên ngoài doanh nghiệp là chủ yếu
Đặc điểm thông tin	Hướng về tương lai. Linh hoạt. Không qui định cụ thể	Phản ánh quá khứ. Tuân thủ nguyên tắc. Biểu hiện hình thái giá trị
Yêu cầu thông tin	Không đòi hỏi cao tính chính xác gần như tuyệt đối	Đòi hỏi tính chính xác gần như tuyệt đối, khách quan
Phạm vi cung cấp	Từng bộ phận	Toàn doanh nghiệp

Các loại báo cáo	Báo cáo đặc biệt	Báo cáo tài chính nhà nước qui định
Kỳ hạn lập báo cáo	Thường xuyên	Định kỳ
Quan hệ với các môn học	Quan hệ nhiều	Quan hệ ít
Tính pháp lệnh	Không có tính pháp lệnh	Có tính pháp lệnh

### 3. Vai Trò Của kế Toán Quản Trị

Để tiến hành hoạt động sản xuất kinh doanh, doanh nghiệp phải lập kế hoạch SXKD cho doanh nghiệp mình. Từ kế hoạch chung của doanh nghiệp, các bộ phận triển khai thành các mục tiêu thực hiện và kiểm tra kết quả thực hiện các mục tiêu này. Đó chính là kiểm tra quản lý – kiểm tra hướng hoạt động của doanh nghiệp. trong quá trình thực hiện các mục tiêu đề ra cần phải quản lý các qui trình cụ thể, chi tiết hơn như quản lý tồn kho, quản lý sản xuất,...

Minh họa 1: Vai trò kế toán quản trị được biểu diễn qua sơ đồ sau



### 4. Các Phương Pháp Nghiệp Vụ Cơ Sở Dùng Trong Kế Toán Quản Trị

Thông tin kế toán quản trị chủ yếu nhằm cung cấp cho các nhà quản trị để ra những quyết định, do đó kế toán quản trị phải sử dụng một số phương pháp nghiệp vụ để xử lý thông tin cho phù hợp với nhu cầu quản trị. Có 4 phương pháp nghiệp vụ cơ bản:

***Thiết kế thông tin thành dạng so sánh được***

Với các số liệu thu thập được kế toán quản trị sẽ phân tích chúng thành dạng so sánh được. Các số liệu thu thập sẽ vô dụng nếu thiếu các tiêu chuẩn để so sánh.

### ***Phân loại chi phí***

Ví dụ: như phân loại chi phí của doanh nghiệp thành định phí và biến phí để từ đó phân tích mối quan hệ chi phí – khối lượng – lợi nhuận

### ***Trình bày mối quan hệ giữa các thông tin kế toán dưới dạng phương trình***

Cách trình bày này rất tiện dụng cho việc tính và dự toán một số quá trình chưa xảy ra trên cơ sở những dữ kiện đã có và mối quan hệ đã xác định. Do đó phương pháp này được dùng làm cơ sở để tính toán và lập kế hoạch.

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

Cách trình bày này giúp ta thấy rõ ràng nhất mối quan hệ và xu hướng biến động của thông tin.

## **Chương 2. CHI PHÍ VÀ PHÂN LOẠI CHI PHÍ**

Như đã trình bày ở chương 1, vai trò của kế toán quản trị ngày càng được khẳng định và nó được xem như là một trong những công cụ phục vụ hữu hiệu nhất cho quản lý nội bộ doanh nghiệp. Để thực hiện tốt công việc quản lý, từ khâu lập kế hoạch bao gồm việc xác định các mục tiêu của doanh nghiệp cũng như xác định các phương tiện để đạt được các mục tiêu đó, đến việc kiểm tra, phân tích và ra các quyết định, các nhà quản trị phải cần đến rất nhiều thông tin. Tuy nhiên, trong đó, thông tin về tiềm lực và tổ chức nội bộ của doanh nghiệp do kế toán quản trị cung cấp là bộ phận quan trọng nhất, quyết định chất lượng của công tác quản lý.

Xét từ phương diện kế toán, thông tin chủ yếu nhất mà kế toán quản trị xử lý và cung cấp cho các nhà quản trị là thông tin về chi phí. Trong quá trình kinh doanh của các doanh nghiệp, chi phí thường xuyên phát sinh, gắn liền với mọi hoạt động và có ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận thu được. Hơn nữa, trên giác độ quản lý, chi phí phần lớn phát sinh trong nội bộ doanh nghiệp, chịu sự chi phối chủ quan của nhà quản trị, do vậy, kiểm soát và quản lý tốt chi phí là mối quan tâm hàng đầu của họ. Chương này nghiên cứu về khái niệm về chi phí và các cách phân loại chi phí khác nhau.

### **1. KHÁI NIỆM VỀ CHI PHÍ VÀ KHÁI QUÁT CÁC TIÊU THỨC PHÂN LOẠI CHI PHÍ**

*Chi phí được định nghĩa như là giá trị tiền tệ của các khoản hao phí bỏ ra nhằm thu được các loại tài sản, hàng hóa hoặc các dịch vụ.* Như vậy, nội dung của chi phí rất đa dạng. Trong kế toán quản trị, chi phí được phân loại và sử dụng theo nhiều cách khác nhau nhằm cung cấp những thông tin phù hợp với nhu cầu đa dạng trong các thời điểm khác nhau của quản lý nội bộ doanh nghiệp. Thêm vào đó, chi phí phát sinh trong các loại hình doanh nghiệp khác nhau (sản xuất, thương mại, dịch vụ) cũng có nội dung và đặc điểm khác nhau, trong đó nội dung chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất thể hiện tính đa dạng và bao quát nhất.

Với lý do này các nội dung tiếp theo và cũng là nội dung chính của chương, chúng ta sẽ nghiên cứu các cách phân loại chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất.

## **2. PHÂN LOẠI CHI PHÍ THEO CHỨC NĂNG HOẠT ĐỘNG**

Chi phí phát sinh trong các doanh nghiệp sản xuất, xét theo công dụng của chúng, hay nói một cách khác, xét theo từng hoạt động có chức năng khác nhau trong quá trình sản xuất kinh doanh mà chúng phục vụ, được chia thành hai loại lớn: chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất.

### **2.1 Chi phí sản xuất**

Giai đoạn sản xuất là giai đoạn chế biến nguyên vật liệu thành thành phẩm bằng sức lao động của công nhân kết hợp với việc sử dụng máy móc thiết bị. Chi phí sản xuất bao gồm ba khoản mục: chi phí nguyên liệu vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

#### ***Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp:***

Khoản mục chi phí này bao gồm các loại nguyên liệu và vật liệu xuất dùng trực tiếp cho việc chế tạo sản phẩm. Trong đó, nguyên vật liệu chính dùng để cấu tạo nên thực thể chính của sản phẩm và các loại vật liệu phụ khác có tác dụng kết hợp với nguyên vật liệu chính để hoàn chỉnh sản phẩm về mặt chất lượng và hình dáng.

#### ***Chi phí nhân công trực tiếp:***

Khoản mục chi phí này bao gồm tiền lương phải trả cho bộ phận công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm và những khoản trích theo lương của họ được tính vào chi phí. Cần phải chú ý rằng, chi phí tiền lương và các khoản trích theo lương của bộ phận công nhân phục vụ hoạt động chung của bộ phận sản xuất hoặc nhân viên quản lý các bộ phận sản xuất thì không bao gồm trong khoản mục chi phí này mà được tính là một phần của khoản mục chi phí sản xuất chung.

### ***Chi phí sản xuất chung:***

Chi phí sản xuất chung là các chi phí phát sinh trong phạm vi các phân xưởng để phục vụ hoặc quản lý quá trình sản xuất sản phẩm. Khoản mục chi phí này bao gồm: chi phí vật liệu phục vụ quá trình sản xuất hoặc quản lý sản xuất, tiền lương và các khoản trích theo lương của nhân viên quản lý phân xưởng, chi phí khấu hao, sửa chữa và bảo trì máy móc thiết bị, nhà xưởng, chi phí dịch vụ mua ngoài phục vụ sản xuất và quản lý ở phân xưởng, v.v..

Ngoài ra, trong kế toán quản trị còn dùng các thuật ngữ khác: *chi phí ban đầu (prime cost)* để chỉ sự kết hợp của chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp; *chi phí chuyển đổi (conversion cost)* để chỉ sự kết hợp của chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

### **2.2 Chi phí ngoài sản xuất**

Đây là các chi phí phát sinh ngoài quá trình sản xuất sản phẩm liên quan đến quá trình tiêu thụ sản phẩm hoặc phục vụ công tác quản lý chung toàn doanh nghiệp. Thuộc loại chi phí này gồm có hai khoản mục chi phí: Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.

#### *Chi phí bán hàng:*

Khoản mục chi phí này bao gồm các chi phí phát sinh phục vụ cho khâu tiêu thụ sản phẩm. Có thể kể đến các chi phí như chi phí vận chuyển, bốc dỡ thành phẩm giao cho khách hàng, chi phí bao bì, khấu hao các phương tiện vận chuyển, tiền lương nhân viên bán hàng, hoa hồng bán hàng, chi phí tiếp thị quảng cáo, v.v..

#### *Chi phí quản lý doanh nghiệp:*

Chi phí quản lý doanh nghiệp bao gồm tất cả các chi phí phục vụ cho công tác tổ chức và quản lý quá trình sản xuất kinh doanh nói chung trên giác độ toàn doanh nghiệp. Khoản mục này bao gồm các chi phí như: chi phí văn phòng, tiền lương và các khoản trích theo lương của nhân viên quản lý doanh nghiệp, khấu hao tài sản cố định của doanh nghiệp, các chi phí dịch vụ mua ngoài khác, v.v..

## **3. PHÂN LOẠI CHI PHÍ THEO MỐI QUAN HỆ GIỮA CHI PHÍ VỚI LỢI NHUẬN XÁC ĐỊNH TỪNG KỲ**

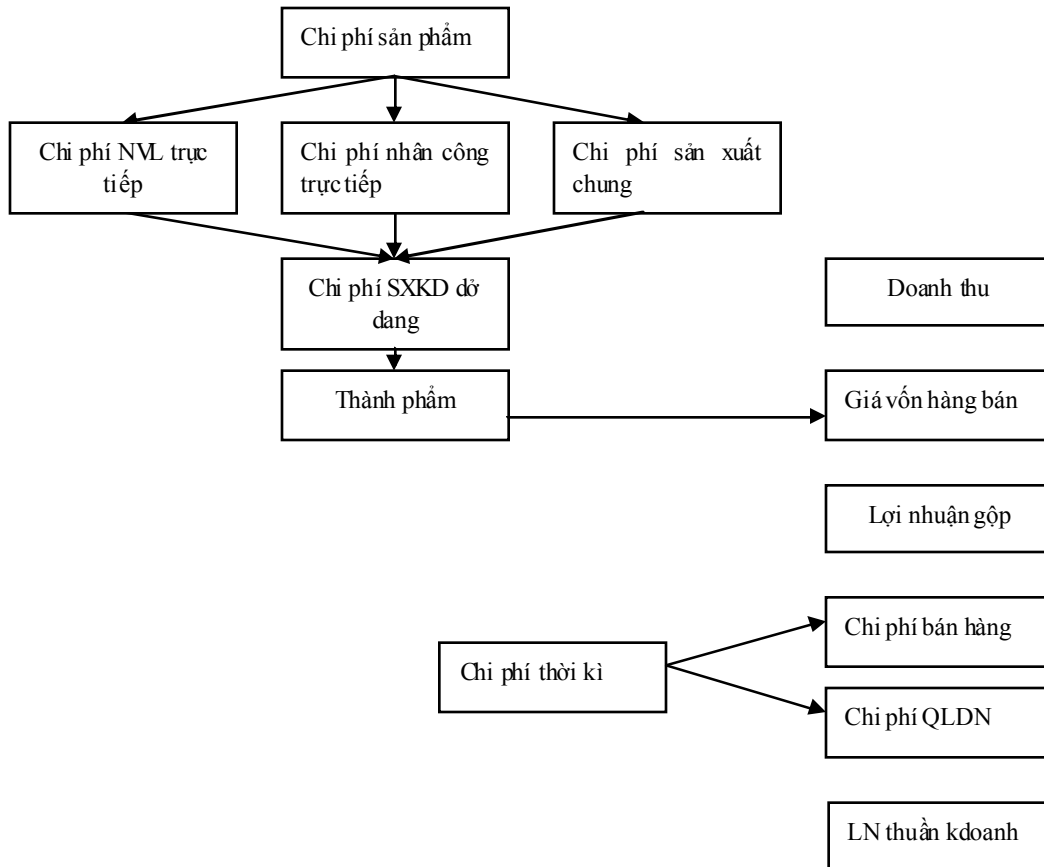
Khi xem xét cách tính toán và kết chuyển các loại chi phí để xác định lợi tức trong từng kỳ hạch toán, chi phí sản xuất kinh doanh trong các doanh nghiệp sản xuất được chia làm hai loại là chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ.

### *Chi phí sản phẩm (product costs)*

Chi phí sản phẩm bao gồm các chi phí phát sinh liên quan đến việc sản xuất sản phẩm, do vậy các chi phí này kết hợp tạo nên giá trị của sản phẩm hình thành qua giai đoạn sản xuất (được gọi là giá thành sản xuất hay giá thành công xưởng). Thuộc chi phí sản phẩm gồm các khoản mục chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Xét theo mối quan hệ với việc xác định lợi tức trong từng kỳ hạch toán, chi phí sản phẩm chỉ được tính toán, kết chuyển để xác định lợi tức trong kỳ hạch toán tương ứng với khối lượng sản phẩm đã được tiêu thụ trong kỳ đó. Chi phí của khối lượng sản phẩm tồn kho chưa được tiêu thụ vào cuối kỳ sẽ được lưu giữ như là giá trị tồn kho và sẽ được kết chuyển để xác định lợi tức ở các kỳ sau khi mà chúng được tiêu thụ. Vì lí do này, chi phí sản phẩm còn được gọi là chi phí có thể tồn kho (inventorial costs).

### *Chi phí thời kỳ (period costs)*

Chi phí thời kỳ gồm các khoản mục chi phí còn lại ngoài các khoản mục chi phí thuộc chi phí sản phẩm. Đó là chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp. Các chi phí thời kỳ phát sinh ở kỳ hạch toán nào được xem là có tác dụng phục vụ cho quá trình kinh doanh của kỳ đó, do vậy chúng được tính toán kết chuyển hết để xác định lợi tức ngay trong kỳ hạch toán mà chúng phát sinh. Chi phí thời kỳ còn được gọi là chi phí không tồn kho (non-inventorial costs).



**Sơ đồ 2.1. Các chi phí xét theo mối quan hệ giữa chi phí với lợi nhuận xác định trong từng kỳ**

#### **4. PHÂN LOẠI CHI PHÍ THEO CÁCH ỨNG XỬ CỦA CHI PHÍ**

Cách “ứng xử” của chi phí (cost behavior) là thuật ngữ để biểu thị sự thay đổi của chi phí tương ứng với các mức độ hoạt động đạt được. Các chỉ tiêu thể hiện mức độ hoạt động cũng rất đa dạng. Trong doanh nghiệp sản xuất ta thường gặp các chỉ tiêu thể hiện mức độ hoạt động như: khối lượng công việc đã thực hiện, khối lượng sản phẩm sản xuất, số giờ máy hoạt động, v.v.. Khi xem xét cách ứng xử của chi phí, cũng cần phân biệt rõ phạm vi hoạt động (operating range) của doanh nghiệp với mức độ hoạt động (operating levels) mà doanh nghiệp đạt được trong từng kỳ. Phạm vi hoạt động chỉ rõ các năng lực hoạt động tối đa như công suất máy móc thiết bị, số giờ công lao động của công nhân, ... mà doanh nghiệp có thể khai thác, còn mức độ hoạt động chỉ các mức hoạt động cụ thể mà doanh nghiệp thực hiện trong một kỳ trong giới hạn của phạm vi hoạt động đó.



Khi nói đến cách ứng xử của chi phí, chúng ta thường hình dung đến một sự thay đổi tỉ lệ giữa chi phí với các mức độ hoạt động đạt được: mức độ hoạt động càng cao thì lượng chi phí phát sinh càng lớn và ngược lại. Tuy nhiên, loại chi phí có cách ứng xử như vậy chỉ là một bộ phận trong tổng số chi phí của doanh nghiệp. Một số loại chi phí có tính chất cố định, không phụ thuộc theo mức độ hoạt động đạt được trong kỳ, và ngoài ra, cũng có một số các chi khác mà cách ứng xử của chúng là sự kết hợp của cả hai loại chi phí kể trên. Chính vì vậy, xét theo cách ứng xử, chi phí của doanh nghiệp được chia thành 3 loại: Chi phí khả biến, chi phí bất biến và chi phí hỗn hợp.

#### 4.1 Chi phí khả biến (Variable costs)

Chi phí khả biến là các chi phí, xét về lý thuyết, có sự thay đổi tỉ lệ với các mức độ hoạt động. Chi phí khả biến chỉ phát sinh khi có các hoạt động xảy ra. Tổng số chi phí khả biến sẽ tăng (hoặc giảm) tương ứng với sự tăng (hoặc giảm) của mức độ hoạt động, nhưng chi phí khả biến tính theo đơn vị của mức độ hoạt động thì không thay đổi.

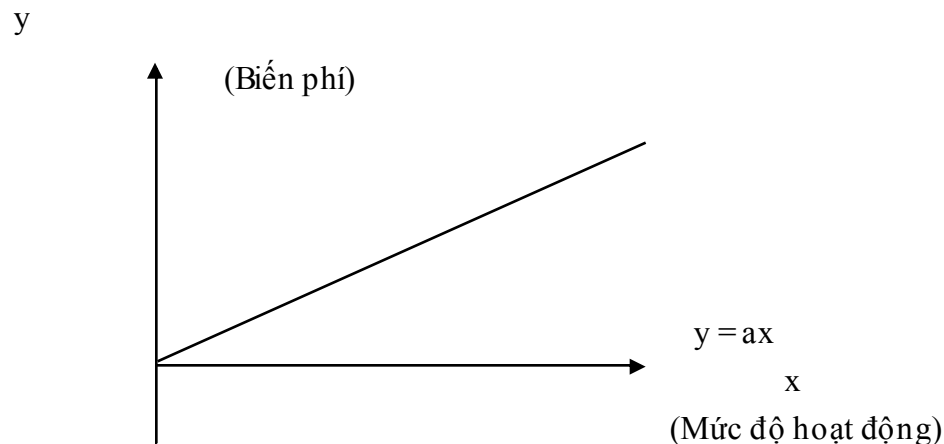
Nếu ta gọi:

a: Giá trị chi phí khả biến tính theo 1 đơn vị mức độ hoạt động.

x: Biến số thể hiện mức độ hoạt động đạt được.

Ta có tổng giá trị chi phí khả biến (y) sẽ là một hàm số có dạng:  $y = ax$

Đồ thị biểu diễn sự biến thiên của chi phí khả biến theo mức độ hoạt động như sau:



## **Đồ thị 2.1. Đồ thị biểu diễn chi phí khả biến**

Trong các doanh nghiệp sản xuất, các khoản mục chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp thể hiện rõ nhất đặc trưng của chi phí khả biến. Ngoài ra, chi phí khả biến còn bao gồm các chi phí khác thuộc khoản mục chi phí sản xuất chung (ví dụ, các chi phí vật liệu phụ, chi phí động lực, chi phí lao động gián tiếp trong chi phí sản xuất chung có thể là chi phí khả biến) hoặc thuộc khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp (như chi phí vật liệu, phí hoa hồng, phí vận chuyển, ...). Chi phí khả biến còn được gọi là chi phí biến đổi hoặc biến phí.

### **4.1.1 Chi phí khả biến thực thụ và chi phí khả biến cấp bậc**

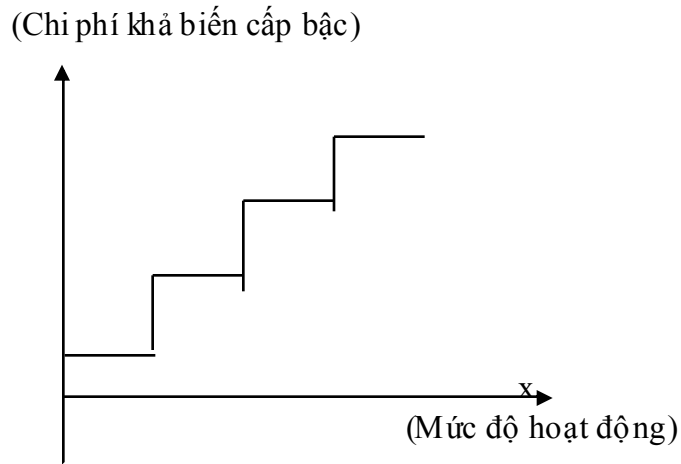
Trong thực tế, không phải tất cả các chi phí khả biến đều có cách ứng xử giống nhau theo mức độ hoạt động. Xét theo cách thức ứng xử khác nhau đó, chi phí khả biến còn được chia thành hai loại: chi phí khả biến thực thụ (true variable costs) và chi phí khả biến cấp bậc (step-variable costs).

Chi phí khả biến thực thụ là các chi phí khả biến có sự biến đổi một cách tỉ lệ với mức độ hoạt động. Đa số các chi phí khả biến thường thuộc loại này, và cách ứng xử cũng như đồ thị biểu diễn của chúng giống như nội dung đã trình bày ở trên.

Chi phí khả biến cấp bậc là các chi phí khả biến không có sự biến đổi liên tục theo sự thay đổi liên tục của mức độ hoạt động. Các chi phí này chỉ biến đổi khi các hoạt động đã có sự biến đổi đạt đến một mức độ cụ thể nào đó. Ta lấy chi phí tiền lương của bộ phận công nhân phụ (phục vụ hoạt động của công nhân chính) ở các phân xưởng sản xuất để minh họa cho loại chi phí biến đổi cấp bậc này. Các công nhân phụ thường thực hiện các công việc như đưa vật liệu từ kho đến nơi sản xuất hoặc đưa thành phẩm từ nơi sản xuất đi nhập kho, ... và được biên chế theo một tỉ lệ nhất định với số lượng công nhân chính mà họ phục vụ. Khi khối lượng sản phẩm của các công nhân chính mà họ phục vụ gia tăng, cường độ lao động của họ cũng tăng theo nhưng mức lương mà họ được hưởng không thể tính gia tăng một cách liên tục theo cường độ lao động gia tăng của họ. Tiền lương của họ chỉ tăng lên ở một mức mới khi cường độ lao động của họ đạt đến một mức nhất định nào đó, và tương tự, sẽ giữ nguyên cho đến khi cường độ lao động của họ gia tăng đạt đến một mức mới.

Đồ thị biểu diễn sự biến đổi chi phí khả biến cấp bậc có dạng như sau:

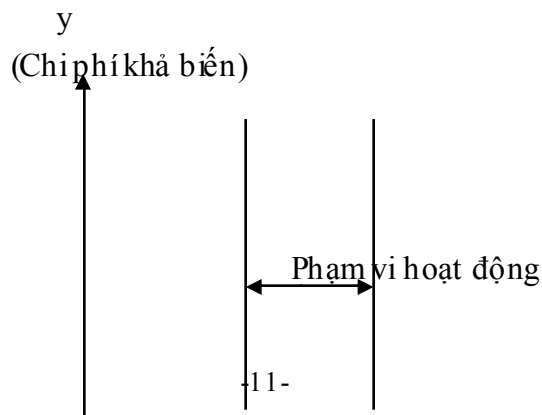
y

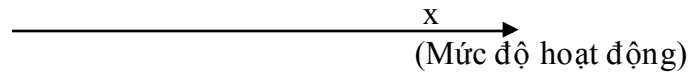


**Đồ thị 2.2. Đồ thị biểu diễn chi phí khả biến cấp bậc**

#### 4.1.2 Dạng phi tuyến của chi phí khả biến và phạm vi phù hợp

Khi nghiên cứu cách ứng xử của chi phí khả biến như trên, chúng ta đã đặt giả thiết có một mối quan hệ tuyến tính giữa chi phí khả biến với mức độ hoạt động. Tuy nhiên, trong thực tế, có rất nhiều các chi phí khả biến không có quan hệ tuyến tính mà biến đổi theo các dạng đường cong rất phức tạp. Với các chi phí thuộc dạng này, để thuận tiện cho việc tính toán, lập kế hoạch và kiểm soát chi phí, người ta thường xác định các “phạm vi phù hợp” (relevant range) để có thể nhận dạng cách biến đổi của chúng theo dạng tuyến tính. Phạm vi phù hợp được hiểu là một khoảng giới hạn của các hoạt động mà trong khoảng đó, mối quan hệ giữa chi phí biến đổi với mức độ hoạt động có thể quy về dạng tuyến tính. Khi phạm vi phù hợp được xác định càng nhỏ thì đường biểu diễn chi phí khả biến càng tiến dần về dạng đường thẳng, và do vậy mức độ tuyến tính càng cao.



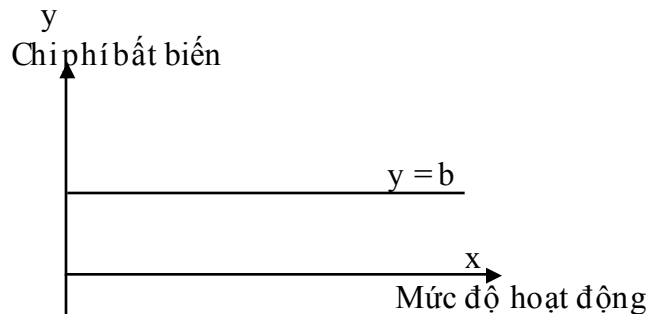


**Đồ thị 2.3. Dạng phi tuyến và phạm vi phù hợp.**

**4.2 Chi phí bất biến (Fixed costs)**

Chi phí bất biến là những chi phí, xét về lý thuyết, không có sự thay đổi theo các mức độ hoạt động đạt được. Vì tổng số chi phí bất biến là không thay đổi cho nên, khi mức độ hoạt động tăng thì chi phí bất biến tính theo đơn vị các mức độ hoạt động sẽ giảm và ngược lại.

Nếu ta gọi  $b$  là tổng số chi phí bất biến, thì đường biểu diễn chi phí bất biến là một đường thẳng có dạng  $y = b$ .



**Đồ thị 2.4. Đồ thị biểu diễn chi phí bất biến**

Trong các doanh nghiệp sản xuất, các loại chi phí bất biến thường gặp là chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí tiền lương nhân viên quản lý, chi phí quảng cáo, v.v.. Chi phí bất biến còn được gọi là chi phí cố định hay định phí.

Có thể đưa ra nhận xét rằng loại chi phí chiếm tỉ trọng lớn trong chi phí bất biến ở các doanh nghiệp sản xuất là các chi phí liên quan đến cơ sở vật chất tạo ra năng lực hoạt động cơ bản của doanh nghiệp, do đó, với xu hướng tăng cường hiện đại hoá cơ sở vật chất kỹ thuật của các doanh nghiệp như hiện nay thì tỉ trọng chi phí bất biến ngày càng tăng cao trong tổng số chi phí của doanh nghiệp. Sự hiểu biết thấu đáo về quan hệ tỉ trọng chi phí khả biến và chi phí bất biến (được hiểu là kết cấu chi phí của doanh nghiệp) là có ý nghĩa rất lớn trong việc đề ra các chính sách quản trị của doanh nghiệp.

Xét ở khía cạnh quản lý chi phí, chi phí bất biến được chia thành 2 loại: chi phí bất biến bắt buộc và chi phí bất biến không bắt buộc.

#### **4.2.1 Chi phí bất biến bắt buộc (committed fixed costs)**

Chi phí bất biến bắt buộc là các chi phí phát sinh nhằm tạo ra các năng lực hoạt động cơ bản của doanh nghiệp, thể hiện rõ nhất là chi phí khấu hao TSCĐ hay tiền lương nhân viên quản lý ở các phòng ban chức năng. Bởi vì là tiền đề tạo ra năng lực hoạt động cơ bản nên các chi phí bất biến bắt buộc gắn liền với các mục tiêu dài hạn của doanh nghiệp, chúng biểu hiện tính chất cố định khá vững chắc và ít chịu sự tác động của các quyết định trong quản lý ngắn hạn. Có thể đưa ra nhận xét rằng, mọi cố gắng trong việc cắt giảm các chi phí bất biến bắt buộc đến không là không thể được, cho dù là chỉ trong một thời gian ngắn khi các quá trình sản xuất bị gián đoạn. Điểm mấu chốt trong việc quản lý loại chi phí này là tập trung vào việc nâng cao hiệu suất sử dụng các yếu tố vật chất và nhân lực cơ bản của doanh nghiệp.

#### **4.2.2 Chi phí bất biến không bắt buộc (discretionary fixed costs)**

Khác với các chi phí bất biến bắt buộc, các chi phí bất biến không bắt buộc thường được kiểm soát theo các kế hoạch ngắn hạn và chúng phụ thuộc nhiều vào chính sách quản lý hàng năm của các nhà quản trị. Do vậy, loại chi phí này còn được gọi là chi phí bất biến tùy ý hay chi phí bất biến quản trị. Thuộc loại chi phí này gồm chi phí quảng cáo, chi phí nghiên cứu phát triển, chi phí đào tạo nhân viên, v.v..

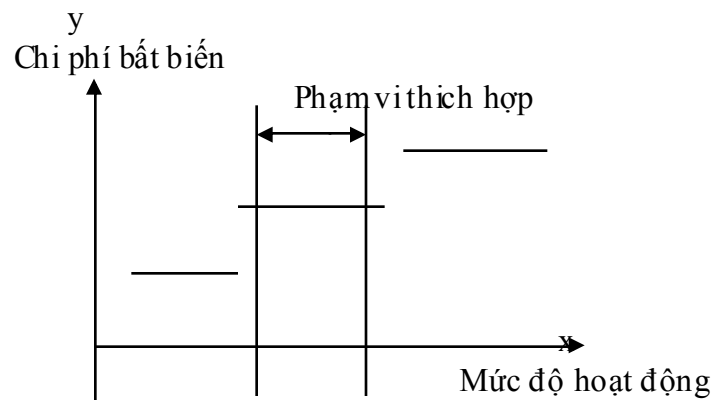
Với bản chất ngắn hạn và phụ thuộc nhiều vào ý muốn của người quản lý, các chi phí bất biến không bắt buộc là đối tượng được xem xét đầu tiên trong các chương trình tiết kiệm hoặc cắt giảm chi phí hàng năm của doanh nghiệp. Có thể nói, tính hợp lý về sự phát sinh của các chi phí bất biến không bắt buộc, cả về chủng loại và giá trị, được xem xét theo từng kỳ là biểu hiện rõ nhất chất lượng các quyết định của nhà quản trị trong quản lý chi phí. Các quyết định này luôn bị ràng buộc bởi sự hạn chế về qui mô vốn cũng như bởi các mục tiêu tiết kiệm chi phí không ngừng của doanh nghiệp. Rất dễ dẫn đến các quyết định sai lầm nếu người quản lý không hiểu thấu đáo đặc thù kinh doanh của doanh nghiệp, cũng như tình huống cụ thể cho việc ra quyết định ở từng thời kỳ hoạt động.

#### **4.2.3 Chi phí bất biến và phạm vi phù hợp**

Qua nghiên cứu bản chất của chi phí bất biến, đặc biệt là chi phí bất biến không bắt buộc, chúng ta nhận thấy có thể có sự khác nhau về mặt lượng của các chi phí bất biến phát sinh hàng năm. Sự phát sinh của các chi phí bất biến phụ thuộc vào phạm vi hoạt động tối đa của các loại hoạt động mà chi phí bất biến gắn kèm theo. Chẳng hạn,

với chi phí quảng cáo, một dạng của chi phí bất biến không bắt buộc, sự phát sinh của chúng phụ thuộc vào kế hoạch tăng doanh số hàng năm của doanh nghiệp. Tương tự như vậy, chi phí khấu hao, một dạng của chi phí bất biến bắt buộc, cũng không thể giữ nguyên nếu doanh nghiệp có kế hoạch tăng cường cơ sở vật chất nhằm mở rộng năng lực sản xuất trong các kỳ tương lai.

Vì lý do như trên, phạm vi phù hợp cũng được áp dụng khi xem xét sự thay đổi của các chi phí bất biến phục vụ việc tính toán trong kiểm tra và phân tích chi phí. Ở đây, phạm vi phù hợp là một phạm vi hoạt động cụ thể mà theo đó, các chi phí bất biến đạt trạng thái cố định. Có thể minh họa phạm vi thích hợp của chi phí bất biến qua đồ thị sau:



## Đồ thị 2.5. Phạm vi thích hợp của chi phí bất biến

### 4.3 Chi phí hỗn hợp (Mixed costs)

Chi phí hỗn hợp là những chi phí mà cấu thành nên nó bao gồm cả yếu tố chi phí khả biến và chi phí bất biến. Ở một mức độ hoạt động cụ thể nào đó, chi phí hỗn hợp mang đặc điểm của chi phí bất biến, và khi mức độ hoạt động tăng lên, chi phí hỗn hợp sẽ biến đổi như đặc điểm của chi phí khả biến. Hiểu theo một cách khác, phần bất biến trong chi phí hỗn hợp thường là bộ phận chi phí cơ bản để duy trì các hoạt động ở mức độ tối thiểu, còn phần khả biến là bộ phận chi phí sẽ phát sinh tỉ lệ với mức độ hoạt động tăng thêm. Trong các doanh nghiệp sản xuất, chi phí hỗn hợp cũng chiếm một tỉ lệ khá cao trong các loại chi phí, chẳng hạn như chi phí điện thoại, chi phí bảo trì MMTB,...

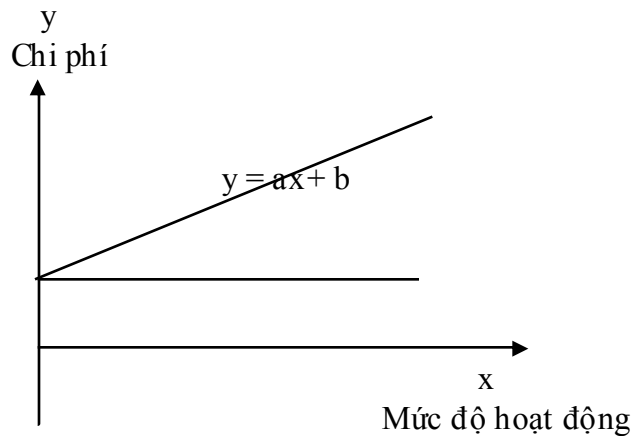
Nếu ta gọi:

a: là tỉ lệ biến đổi theo các mức độ hoạt động của bộ phận chi phí biến đổi trong chi phí hỗn hợp.

b: bộ phận chi phí bất biến trong chi phí hỗn hợp.

thì phương trình biểu diễn sự biến thiên của chi phí hỗn hợp là một phương trình bậc nhất có dạng:  $y = ax + b$

Có thể minh họa sự biến đổi của chi phí hỗn hợp trên đồ thị như sau:



#### **Đồ thị 2.6. Đồ thị biểu diễn chi phí hỗn hợp**

Nhằm phục vụ việc lập kế hoạch, phân tích và quản lý chi phí, cần phải phân tích các chi phí hỗn hợp thành yếu tố khả biến và yếu tố bất biến. Việc phân tích này được thực hiện bằng một trong ba phương pháp: phương pháp cực đại, cực tiểu, phương pháp đồ thị phân tán và phương pháp bình phương bé nhất.

##### **4.3.1 Phương pháp cực đại, cực tiểu (the high-low method)**

Việc phân tích chi phí hỗn hợp thành các yếu tố bất biến và khả biến được tiến hành trên cơ sở các số liệu về chi phí hỗn hợp được thống kê và tập hợp theo các mức độ hoạt động khác nhau ở các khoảng thời gian. Phương pháp cực đại, cực tiểu tiến hành phân tích chi theo số liệu ở hai "điểm" thời gian có mức độ hoạt động đạt cao nhất và thấp nhất với giá trị chi phí hỗn hợp tương ứng của chúng.

Một cách khái quát, phương pháp này được thực hiện qua trình tự các bước như sau:

Bước 1: Xác định mức độ hoạt động cao nhất và thấp nhất và chi phí hỗn hợp tương ứng:

Nếu ta gọi  $M_{\max}$  là điểm có mức độ hoạt động cao nhất thì các tọa độ tương ứng của nó sẽ là  $M_{\max}(X_{\max}; Y_{\max})$ , với  $X_{\max}$  là mức độ hoạt động cao nhất và  $Y_{\max}$  là chi phí hỗn hợp ở mức độ hoạt động cao nhất.

Tương tự, gọi  $M_{\min}$  là điểm có mức độ hoạt động thấp nhất thì tọa độ tương ứng của  $M_{\min}$  là  $M_{\min}(X_{\min}; Y_{\min})$ , với  $X_{\min}$  là mức độ hoạt động thấp nhất và  $Y_{\min}$  là chi phí hỗn hợp tương ứng.

Bước 2: Xác định hệ số  $a$  của yếu tố chi phí biến đổi trong chi phí hỗn hợp theo công thức:

$$a = \frac{Y_{\max} - Y_{\min}}{X_{\max} - X_{\min}}$$

Bước 3: Xác định hằng số  $b$  của yếu tố chi phí bất biến, bằng cách thay giá trị của  $a$  ở bước 2 vào phương trình biểu diễn của điểm  $M_{\max}$  (hoặc  $M_{\min}$ ).

Chẳng hạn, khi thay giá trị của  $a$  vào phương trình biểu diễn của  $M_{\max}$ , ta có:

$$Y_{\max} = aX_{\max} + b$$

từ đó: 
$$b = Y_{\max} - aX_{\max}$$

Bước 4: Xác định phương trình biến thiên của chi phí hỗn hợp, có dạng:

$$y = ax + b$$

Để minh họa cho phương pháp tính, ta xem xét ví dụ sau:

Một doanh nghiệp có tổ chức đội xe vận chuyên hàng. Chi phí bảo trì sửa chữa thay đổi trong quan hệ với quãng đường vận chuyên. Số liệu thống kê tập hợp qua 12 tháng trong năm vừa qua như sau:

Tháng	Chi phí (1.000 đ)	Quãng đường (km)
1	410	2.000
2	375	1.500
3	430	2.500
4	450	3.200
5	495	4.000
6	490	3.800



7	500	4.200
8	460	3.000
9	470	3.500
10	435	2.600
11	480	3.700
12	570	5.400

Áp dụng phương pháp điểm cao, điểm thấp phân tích chi phí bảo trì ở trên trong mối quan hệ với quãng đường vận chuyển như sau:

- Chọn điểm cao và điểm thấp:

Ta thấy điểm cao tức là điểm có mức độ hoạt động cao nhất là vào tháng 12 với  $M_{12} (x_{max}; y_{max}) = M_{12} (5.400; 570.000)$ . Tương tự điểm có mức hoạt động thấp nhất là vào tháng 2 với  $M_2 (x_{min}; y_{min}) = M_2 (1.500; 375.000)$ .

- Xác định hệ số biến đổi a của chi phí khả biến:

$$\text{Ta có } a = \frac{570.000 - 375.000}{5.400 - 1.500} = 50$$

- Xác định hằng số b của chi phí bất biến:

Thay giá trị của a vào phương trình biểu diễn chi phí bảo trì tháng 12, ta có:

$$\begin{aligned} 570.000 &= 50 \times 5.400 + b \\ b &= 570.000 - 50 \times 5.400 \\ &= 300.000 \end{aligned}$$

- Viết phương trình biểu diễn chi phí bảo trì

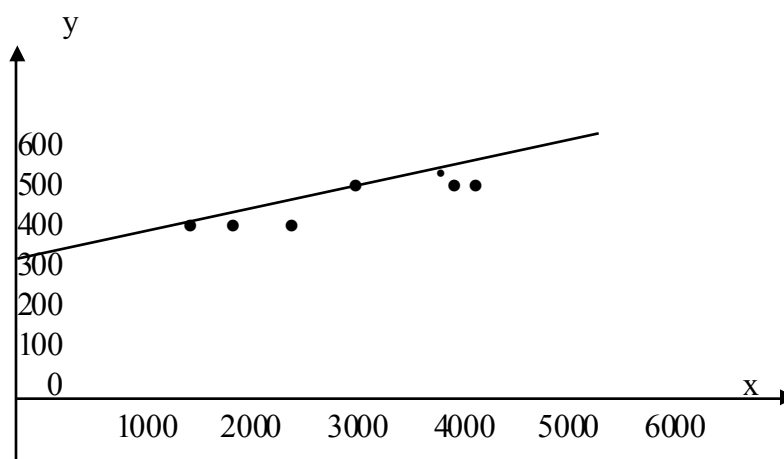
$$y = 50x + 300.000$$

### 4.3.2 Phương pháp đồ thị phân tán (the scatter-chart method)

Với phương pháp này, trước hết chúng ta sử dụng đồ thị để biểu diễn tất cả các số liệu thống kê được để xác định mối quan hệ giữa chi phí hỗn hợp với mức độ hoạt động tương ứng. Sau đó, quan sát và kẻ đường thẳng qua tập hợp các điểm và biểu diễn trên đồ thị sao cho đường thẳng đó là gần với các điểm nhất và phân chia các điểm

thành hai phần bằng nhau về số lượng các điểm. Đường thẳng kẻ được sẽ là đường đại diện cho tất cả các điểm và được gọi là đường hồi qui (regression line). Điểm cắt giữa đường biểu diễn với trục tung phản ánh chi phí cố định. Độ dốc của đường biểu diễn phản ánh tỉ lệ biến phí (biến phí đơn vị). Xác định được các yếu tố bất biến và khả biến, đường biểu diễn chi phí hỗn hợp được xác định bằng phương trình:  $y = ax + b$

Trở lại ví dụ chi phí bảo trì ở trên, đồ thị biểu diễn các điểm và đường hồi qui được vẽ như sau:



Đường hồi qui cắt trục tung ở điểm có tung độ là 309.740, đây chính là thành phần chi phí bất biến trong chi phí bảo trì. Đồng thời, quan sát chúng ta nhận thấy đường hồi qui đi qua điểm tháng 5 có mức độ hoạt động là 4.000 km với chi phí bảo trì tương ứng là 495.000. Thay giá trị chi phí bất biến (309.740 đ) vào hàm biểu diễn của chi phí hỗn hợp ở điểm này, ta xác định được hệ số a của thành phần chi phí biến đổi là 46,9.

Như vậy phương trình biểu diễn chi phí bảo trì có dạng:

$$y = 46,9 x + 495.000$$

### 4.3.3 Phương pháp bình phương bé nhất (the least squares method)

Với phương pháp này, hệ số biến đổi a và hằng số b (trong phương trình bậc nhất biểu diễn chi phí hỗn hợp  $y = ax + b$ ) được xác định theo hệ phương trình sau:

$$\sum xy = b \sum x + a \sum x^2 \quad (1)$$

$$\sum y = nb + a \sum x \quad (2)$$

trong đó n là số lần quan sát.

Ứng dụng phương pháp này với chi phí bảo trì ở ví dụ trên, trước hết chúng ta lập bảng tính toán các chỉ tiêu giá trị cần tính cho hệ phương trình trên như sau:

Tháng	X	Y	XY	X <sup>2</sup>
1	2.000	410.000	820.000.000	4.000.000
2	1.500	375.000	562.500.000	2.250.000
3	2.500	430.000	1.075.000.000	6.250.000
4	3.200	450.000	1.440.000.000	10.240.000
5	4.000	495.000	1.980.000.000	16.000.000
6	3.800	490.000	1.862.000.000	14.440.000
7	4.200	500.000	2.100.000.000	17.640.000
8	3.000	460.000	1.380.000.000	9.000.000
9	3.500	470.000	1.645.000.000	12.250.000
10	2.600	435.000	1.131.000.000	6.760.000
11	3.700	480.000	1.776.000.000	13.690.000
12	5.400	570.000	3.076.000.000	29.160.000
<b>Tổng</b>	<b>39.400</b>	<b>5.565.000</b>	<b>18.847.500.000</b>	<b>141.680.000</b>

Thay số liệu liên quan ở bảng vào hệ phương trình trên, ta có:

$$18.847.500.000 = 39.400b + 141.680.000a \quad (1)$$

$$5.565.000 = 12b + 39.400a \quad (2)$$

Giải hệ phương trình trên, ta tính ra được:  $a = 46,846$  và  $b = 309.940$

Vậy, theo phương pháp này, đường biểu diễn chi phí bảo trì có dạng:

$$y = 46,846x + 309.940$$

Nhận xét ưu, nhược điểm của các phương pháp:

Trong 3 phương pháp trên, phương pháp điểm cao - điểm thấp là phương pháp đơn giản, dễ thực hiện nhất nhưng lại cho ra kết quả có độ chính xác kém nhất. Lý do là vì phương pháp này chỉ tính toán căn cứ vào số liệu của 2 điểm có mức độ hoạt động cao

và thấp nhất, nên tính đại diện cho tất cả các mức độ hoạt động không cao. Phương pháp đồ thị phân tán đưa lại kết quả có độ chính xác cao hơn, nhưng vẫn dựa vào cách quan sát trực quan để vẽ đường hồi qui nên khó thực hiện. Tuy vậy, phương pháp đồ thị phân tán có ưu điểm lớn là cung cấp cho các nhà quản lý một cách nhìn trực quan về quan hệ giữa chi phí với các mức độ hoạt động đạt được, thuận lợi trong việc quan sát và phân tích chi phí đối với các nhà phân tích có kinh nghiệm. Sau cùng, phương pháp bình phương bé nhất sử dụng phương pháp phân tích thống kê áp dụng tính toán cho tất cả các điểm hoạt động nên là phương pháp cho ra kết quả chính xác nhất. Ngày nay, với sự hỗ trợ đắc lực của máy tính, việc tính toán theo phương pháp này cũng không còn gặp nhiều khó khăn, cho dù các điểm quan sát tăng lên với số lượng lớn.

## **5. CÁC CÁCH PHÂN LOẠI CHI PHÍ SỬ DỤNG TRONG KIỂM TRA VÀ RA QUYẾT ĐỊNH**

Để phục vụ cho việc kiểm tra và ra quyết định trong quản lý, chi phí của doanh nghiệp còn được xem xét ở nhiều khía cạnh khác. Nổi bật nhất là việc xem xét trách nhiệm của các cấp quản lý đối với các loại chi phí phát sinh, thêm nữa, các nhà quản lý nên nhìn nhận đúng đắn sự thích đáng của các loại chi phí khác nhau phục vụ cho việc phân tích, so sánh để ra quyết định lựa chọn phương án tối ưu trong các tình huống.

### **5.1 Chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được**

Một khoản chi phí được xem là chi phí có thể kiểm soát được (controllable costs) hoặc là chi phí không kiểm soát được (non-controllable costs) ở một cấp quản lý nào đó là tùy thuộc vào khả năng cấp quản lý này có thể ra các quyết định để chi phối, tác động đến khoản chi phí đó hay là không. Như vậy, nói đến khía cạnh quản lý chi phí bao giờ cũng gắn liền với một cấp quản lý nhất định: khoản chi phí mà ở một cấp quản lý nào đó có quyền ra quyết định để chi phối nó thì được gọi là chi phí kiểm soát được (ở cấp quản lý đó), nếu ngược lại thì là chi phí không kiểm soát được.

Chẳng hạn, người quản lý bán hàng có trách nhiệm trong việc tuyển dụng cũng như quyết định cách thức trả lương cho nhân viên bán hàng, do vậy, chi phí tiền lương trả cho bộ phận nhân viên này là chi phí kiểm soát được đối với bộ phận bán hàng đó. Tương tự như vậy là các khoản chi phí tiếp khách, chi phí hoa hồng bán hàng, ... Tuy nhiên, chi phí khấu hao các phương tiện kho hàng, một khoản chi phí cũng phát sinh ở bộ phận bán hàng, thì lại là chi phí không kiểm soát được đối với người quản lý bán hàng bởi vì quyền quyết định xây dựng các kho hàng cũng như quyết định cách thức tính khấu hao của nó thuộc về bộ phận quản lý doanh nghiệp.

Chi phí không kiểm soát được ở một bộ phận nào đó thường thuộc hai dạng: các khoản chi phí phát sinh ở ngoài phạm vi quản lý của bộ phận (chẳng hạn các chi phí phát sinh ở các bộ phận sản xuất hoặc thu mua là chi phí không kiểm soát được đối với người quản lý bộ phận bán hàng), hoặc là các khoản chi phí phát sinh thuộc phạm vi hoạt động của bộ phận nhưng thuộc quyền chi phối và kiểm soát từ cấp quản lý cao hơn (như chi phí khấu hao các phương tiện kho hàng đối với người quản lý bộ phận bán hàng trong ví dụ trên). Cũng cần chú ý thêm rằng việc xem xét khả năng kiểm soát các loại chi phí đối với một cấp quản lý có tính tương đối và có thể có sự thay đổi khi có sự thay đổi về mức độ phân cấp trong quản lý.

Xem xét chi phí ở khía cạnh kiểm soát có ý nghĩa lớn trong phân tích chi phí và ra các quyết định xử lý, góp phần thực hiện tốt kế toán trách nhiệm trong doanh nghiệp.

### **5.2 Chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp**

Trong các doanh nghiệp sản xuất, các khoản chi phí phát sinh có liên quan trực tiếp đến quá trình sản xuất sản phẩm hoặc thực hiện các đơn đặt hàng và do vậy có thể tính trực tiếp cho từng loại sản phẩm hay từng đơn đặt hàng thì được gọi là chi phí trực tiếp (direct costs). Ngược lại, các khoản chi phí phát sinh cho mục đích phục vụ và quản lý chung, liên quan đến việc sản xuất và tiêu thụ nhiều loại sản phẩm, nhiều đơn đặt hàng cần tiến hành phân bổ cho các đối tượng sử dụng chi phí theo các tiêu thức phân bổ được gọi là chi phí gián tiếp (indirect costs). Thông thường, khoản mục chi phí NLVLT và chi phí NCTT là các khoản mục chi phí trực tiếp, còn các khoản mục chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp là chi phí gián tiếp.

Cách phân loại chi phí này giúp ích cho việc xây dựng các phương pháp hạch toán và phân bổ thích hợp cho từng loại chi phí.

### **5.3 Chi phí lặn (sunk costs)**

Khái niệm chi phí lặn chỉ nảy sinh khi ta xem xét các chi phí gắn liền với các phương án hành động liên quan đến tình huống cần ra quyết định lựa chọn. Chi phí lặn được hiểu là khoản chi phí đã bỏ ra trong quá khứ và sẽ hiển hiện ở tất cả mọi phương án với giá trị như nhau. Hiểu một cách khác, chi phí lặn được xem như là khoản chi phí không thể tránh được cho dù người quản lý quyết định lựa chọn thực hiện theo phương án nào. Chính vì vậy, chi phí lặn là loại chi phí không thích hợp cho việc xem xét, ra quyết định của người quản lý. Tuy nhiên, trong thực tế, việc nhận diện được chi phí lặn cũng như sự nhận thức rằng chi phí lặn cần được loại bỏ trong tiến trình ra quyết định không phải lúc nào cũng dễ dàng. Vấn đề sẽ được minh họa rõ ở chương 6 với nội dung phân tích thông tin để ra quyết định.

#### **5.4. Chi phí chênh lệch (differential costs)**

Tương tự như chi phí lặn, chi phí chênh lệch (cũng còn được gọi là chi phí khác biệt) cũng chỉ xuất hiện khi so sánh chi phí gắn liền với các phương án trong quyết định lựa chọn phương án tối ưu. Chi phí chênh lệch được hiểu là phần giá trị khác nhau của các loại chi phí của một phương án so với một phương án khác. Có hai dạng chi phí chênh lệch: giá trị của những chi phí chỉ phát sinh ở phương án này mà không có ở phương án khác, hoặc là phần chênh lệch về giá trị của cùng một loại chi phí ở các phương án khác nhau. Người quản lý đưa ra các quyết định lựa chọn các phương án trên cơ sở phân tích bộ phận chi phí chênh lệch này nên chi phí chênh lệch là dạng thông tin thích hợp cho việc ra quyết định.

#### **5.5 Chi phí cơ hội (Opportunity costs)**

Chi phí cơ hội là những thu nhập tiềm tàng bị mất đi khi lựa chọn thực hiện phương án này thay cho phương án khác. Chẳng hạn, với quyết định tự sử dụng cửa hàng để tổ chức hoạt động kinh doanh thay vì cho thuê thì thu nhập có được từ việc cho thuê của hàng trở thành chi phí cơ hội của phương án tự tổ chức kinh doanh.

Chi phí cơ hội là một yếu tố đòi hỏi luôn phải được tính đến trong mọi quyết định của quản lý. Để đảm bảo chất lượng của các quyết định, việc hình dung và dự đoán hết tất cả các phương án hành động có thể có liên quan đến tình huống cần ra quyết định là quan trọng hàng đầu. Có như vậy, phương án hành động được lựa chọn mới thực sự là tốt nhất khi so sánh với các khoản lợi ích mất đi của tất cả các phương án bị loại bỏ.

Tóm lại: Cho nhiều mục đích khác nhau, chi phí được xem xét theo nhiều khía cạnh khác nhau. Trước hết là một sự hiểu biết chung cần có về nội dung của chi phí kết hợp với việc xem xét chức năng của nó. Doanh nghiệp đã sử dụng những loại chi phí gì và sử dụng vào các mục đích gì là những dạng thông tin nhất thiết phải có trong các báo cáo tài chính. Tuy nhiên, phục vụ tốt cho hoạt động quản lý đòi hỏi những hiểu biết kỹ lưỡng hơn về chi phí. Chi phí xem xét ở góc độ kiểm soát được hay không kiểm soát được là điều kiện tiên đề cho việc thực hiện kế toán trách nhiệm. Chi phí khi được nhận thức và phân biệt thành dạng chi phí không thích hợp và chi phí thích hợp cho việc ra quyết định có tác dụng lớn phục vụ cho tiến trình phân tích thông tin, ra quyết định của người quản lý. Được sử dụng một cách tích cực và phổ biến nhất trong kế toán quản trị đó là cách phân loại chi phí theo cách ứng xử của nó với sản lượng thực hiện. Xem xét chi phí theo cách thức ứng xử của nó giúp thấy rõ một mối quan hệ rất căn bản trong quản lý: quan hệ giữa chi phí - sản lượng - lợi nhuận. Báo cáo thu nhập của doanh

nghiệp lập theo cách nhìn nhận chi phí như vậy trở thành công cụ đắc lực cho người quản lý trong việc xem xét và phân tích các vấn đề.

## **CHƯƠNG 3**

### **TÍNH GIÁ THÀNH TRONG DOANH NGHIỆP**

Tính giá thành là một nội dung có tính xuất phát điểm cho nhiều công việc khác trong kế toán quản trị, vì nó có mối quan hệ mật thiết với nhiều chức năng quản trị, như hoạch định, tổ chức, kiểm soát và ra quyết định. Tính giá không chỉ là việc tính giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp sản xuất, mà còn là giá phí của các hoạt động dịch vụ và nhiều hoạt động khác có nhu cầu quản trị chi phí. Với vị trí đó, chương này tập trung vào các phương pháp tính giá thành trong các doanh nghiệp sản xuất để người học có thể vận dụng trong từng ngành kinh tế cụ thể. Những xu hướng mới về tính giá thành đang vận dụng ở các nước công nghiệp phát triển cũng được đề cập để người học có thể vận dụng một cách phù hợp trong điều kiện kinh tế của Việt nam hiện nay.

#### **1. VAI TRÒ CỦA CÔNG TÁC TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM VÀ NHỮNG QUAN TÂM KHI THIẾT KẾ HỆ THỐNG TÍNH GIÁ PHÍ**

Quá trình kinh doanh của doanh nghiệp là quá trình sử dụng các nguồn lực kinh tế tại doanh nghiệp để cung cấp các sản phẩm, dịch vụ có ích cho người tiêu dùng. Quá trình đó làm phát sinh các loại chi phí tại nhiều địa điểm khác nhau trong doanh nghiệp. Do vậy, tập hợp chi phí và tính giá thành là một nội dung cơ bản và có tính truyền thống trong kế toán quản trị. Vai trò của tính giá thành trong công tác quản trị doanh nghiệp thể hiện qua:

- Tính giá thành góp phần xác định giá thành sản phẩm, dịch vụ hoàn thành, qua đó là cơ sở để xác định kết quả kinh doanh của từng sản phẩm, ngành hàng, từng bộ phận và toàn doanh nghiệp.

- Tính giá thành sản phẩm, dịch vụ giúp các nhà quản trị làm tốt công tác hoạch định và kiểm soát chi phí ở từng nơi phát sinh phí (từng phòng ban, từng phân xưởng, từng hoạt động...)

- Tính giá thành còn trợ giúp các nhà quản trị trong các nỗ lực nhằm giảm thấp chi phí sản phẩm, có giải pháp cải tiến sản phẩm, nâng cao tính cạnh tranh của sản phẩm trên thị trường.

- Tính giá thành sản phẩm còn là cơ sở để các nhà quản trị xây dựng một chính sách giá bán hợp lý, có tính cạnh tranh và là cơ sở cho nhiều quyết định tác nghiệp khác



Với tầm quan trọng đó, việc xây dựng và vận dụng một hệ thống tính giá thành phù hợp là rất cần thiết trong tổ chức công tác kế toán quản trị ở doanh nghiệp. Việc xây dựng hệ thống tính giá thành cần quan tâm đến một số khía cạnh sau:

- Cân nhắc giữa chi phí và lợi ích của vấn đề tính giá thành. Một hệ thống tính giá thành rất chi tiết và cụ thể có thể cung cấp nhiều thông tin cho nhà quản trị, nhưng lại mất nhiều thời gian và tiền bạc, nhất là các chi phí về đào tạo. Do vậy, hệ thống tính giá thành phức tạp chỉ vận dụng khi các nhà quản trị tin tưởng rằng hoạt động chung của toàn doanh nghiệp được cải thiện nhiều trên cơ sở các thông tin được cung cấp của hệ thống tính giá thành.

- Hệ thống tính giá thành cần phải được thiết kế phù hợp với hoạt động sản xuất kinh doanh hiện tại. Nó phụ thuộc vào bản chất của ngành sản xuất, qui trình công nghệ, tính đa dạng của sản phẩm và dịch vụ và yêu cầu về thông tin cho công tác quản trị. Chẳng hạn, tính giá thành trong các doanh nghiệp xây lắp hoàn toàn khác với doanh nghiệp may mặc, hoặc sản xuất nước giải khát. Do vậy, khi xây dựng một hệ thống tính giá thành cần phân tích kỹ lưỡng qui trình sản xuất tiến hành như thế nào, cũng như phải xác định rõ dữ liệu nào cần thu thập và báo cáo.

## **2. ĐỐI TƯỢNG TẬP HỢP CHI PHÍ VÀ ĐỐI TƯỢNG TÍNH GIÁ THÀNH**

Kế toán định nghĩa chi phí là một nguồn lực được hy sinh hay mất đi để đạt một mục tiêu nhất định nào đó. Chi phí phát sinh luôn gắn liền với một không gian cụ thể ở tại một thời điểm cụ thể. Do tài nguyên của bất kỳ tổ chức nào cũng khan hiếm nên các nhà quản trị luôn đặt ra câu hỏi chi phí phát sinh ở đâu, với qui mô ra sao và ảnh hưởng đến các hoạt động khác như thế nào. Do vậy, xác định đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành là một đặc tính quan trọng trong kế toán quản trị, bởi vì nó không chỉ đơn thuần phục vụ cho công tác tính giá mà còn liên quan đến công tác tổ chức dữ liệu, và phục vụ các nhu cầu khác của nhà quản trị.

**Đối tượng tập hợp chi phí** là phạm vi được xác định trước để tập hợp chi phí. Xác định đối tượng tập hợp chi phí thực chất là xác định giới hạn các bộ phận chịu chi phí hoặc các đối tượng chịu chi phí làm cơ sở cho việc tính giá thành. Khái niệm này không chỉ áp dụng cho các doanh nghiệp sản xuất mà còn có thể áp dụng cho các doanh nghiệp thuộc các ngành kinh doanh khác. Trên một góc độ chung, có hai biểu hiện về đối tượng tập hợp chi phí. Đó là:

- *Các trung tâm chi phí.* Trung tâm chi phí là những bộ phận trong doanh nghiệp mà nhà quản trị ở bộ phận đó chịu trách nhiệm về những biến động chi phí phát sinh trong kỳ. Trong DNSX, trung tâm chi phí có thể là từng phân xưởng, từng đội sản xuất,

đơn vị sản xuất... Mỗi phân xưởng có thể là một giai đoạn công nghệ trong quy trình sản xuất ở doanh nghiệp, hoặc có thể hoàn thành một công việc có tính độc lập nào đó. Trung tâm chi phí có thể là mỗi cửa hàng, quầy hàng... trong doanh nghiệp thương mại, hoặc từng khách sạn, khu nghỉ mát, từng bộ phận kinh doanh... trong kinh doanh du lịch.

- Sản phẩm hoặc nhóm sản phẩm cùng loại, một công việc (đơn đặt hàng) hay một hoạt động, một chương trình nào đó như chương trình tiếp thị, hoạt động nghiên cứu và triển khai cho một sản phẩm mới, hoạt động sửa chữa TSCĐ... Đối tượng tập hợp chi phí trong trường hợp này thường không quan tâm đến các bộ phận phát sinh chi phí mà quan tâm chi phí phát sinh cho công việc gì, ở hoạt động nào. Khi đó, người quản trị có thể so sánh, đánh giá chi phí giữa các sản phẩm, các hoạt động với nhau.

Để xác định đối tượng tập hợp chi phí theo hai hướng trên, kế toán có thể dựa vào những căn cứ sau:

*Phân cấp quản lý và yêu cầu quản lý đối với các bộ phận của tổ chức.* Khi cơ cấu tổ chức của doanh nghiệp bao gồm nhiều bộ phận thực hiện những chức năng khác nhau thì vấn đề phân cấp phải được đặt ra. Phân cấp quản lý gắn liền trách nhiệm của từng bộ phận trong doanh nghiệp dẫn đến hình thành các trung tâm trách nhiệm, trong đó có trung tâm chi phí, đã đặt ra yêu cầu dự toán và kiểm soát chi phí tại từng trung tâm. Lựa chọn đối tượng tập hợp chi phí là các trung tâm chi phí góp phần tính giá thành và kiểm soát chi phí tại trung tâm đó.

*Tính chất quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm:* Sản xuất giản đơn hay sản xuất phức tạp, quá trình chế biến liên tục hay quá trình chế biến song song. Đối với quy trình công nghệ sản xuất giản đơn, sản phẩm cuối cùng nhận được do chế biến liên tục các loại vật liệu sử dụng, quá trình chế biến không phân chia thành các công đoạn thì đối tượng tập hợp chi phí có thể là sản phẩm hoàn thành hoặc toàn bộ quá trình sản xuất. Nếu quá trình sản xuất tạo ra nhiều loại sản phẩm tương tự, khác nhau về kích cỡ, kiểu dáng thì đối tượng tập hợp chi phí có thể là nhóm sản phẩm cùng loại.

Đối với quy trình công nghệ sản xuất phức tạp, sản phẩm cuối cùng nhận được do lắp ráp cơ học thuần túy ở các bộ phận, chi tiết... hoặc qua nhiều bước chế biến theo một trình tự nhất định thì đối tượng tập hợp chi phí có thể là bộ phận, chi tiết sản phẩm.

*Đơn vị tính giá thành áp dụng trong doanh nghiệp.* Trong nhiều trường hợp, do sản phẩm sản xuất có tương tự nhau về công dụng nhưng khác nhau về kích cỡ thì việc

chọn một đơn vị tính giá thành chung cho các loại sản phẩm (lít, kg, m<sup>2</sup>, ...) có thể dẫn đến chọn đối tượng tập hợp chi phí là nhóm sản phẩm. Cách chọn đối tượng tập hợp chi phí trong trường hợp này đảm bảo hài hòa giữa chi phí và lợi ích trong quá trình tính giá thành ở đơn vị.

**Đối tượng tính giá thành** là kết quả của quá trình sản xuất hoặc quá trình cung cấp dịch vụ cần được tính giá thành để phục vụ các yêu cầu của quản lý. Xác định đối tượng tính giá thành thường gắn với yêu cầu của nhà quản trị về kiểm soát chi phí, định giá bán và xác định kết quả kinh doanh về một đối tượng, một hoạt động nào đó. Trong doanh nghiệp sản xuất, đối tượng tính giá thành có thể là sản phẩm, bán thành phẩm, công việc hoàn thành qua quá trình sản xuất. Trong doanh nghiệp dịch vụ, đối tượng tính giá thành có thể là một chương trình, một hoạt động kinh doanh nào đó. Kế toán quản trị còn nhìn nhận đối tượng tính giá ở một khía cạnh rộng hơn. Chẳng hạn, khi doanh nghiệp tiến hành đầu tư mới, hay thực hiện một dự án nào đó thì đối tượng tính giá là hoạt động đầu tư hay dự án đó. Cách tính giá cho các đối tượng trong trường hợp này không đề cập đến trong chương.

Đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá có mối quan hệ với nhau trong hệ thống tính giá thành ở đơn vị. Nếu đối tượng tập hợp chi phí cần xác định là bước khởi đầu cho quá trình tập hợp chi phí thì đối tượng tính giá thành gắn liền với việc thực hiện các kỹ thuật tính giá thành. Trong một số trường hợp, đối tượng tập hợp chi phí trùng với đối tượng tính giá thành

### **3. TẬP HỢP CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ THÀNH THEO PHƯƠNG PHÁP TOÀN BỘ**

Phương pháp tính giá toàn bộ<sup>1</sup> là phương pháp mà toàn bộ chi phí liên quan đến quá trình sản xuất sản phẩm tại phân xưởng, tại nơi sản xuất, được tính vào giá thành của sản phẩm hoàn thành. Đây là phương pháp tính giá truyền thống trong kế toán chi phí, dựa trên ý tưởng sản phẩm của quá trình sản xuất là sự kết hợp lao động với các loại tư liệu sản xuất để biến nguyên liệu, vật liệu thành sản phẩm có thể bán được. Vì vậy, giá thành của sản phẩm tạo ra từ quá trình sản xuất phải dựa trên toàn bộ các chi phí để sản xuất sản phẩm đó.

Theo phương pháp tính giá toàn bộ, giá thành sản phẩm hoàn thành bao gồm ba loại phí: chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp; chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Cơ sở tính các chi phí này vào giá thành được chuẩn mực kế toán quốc tế về hàng tồn kho và cả chuẩn mực kế toán Việt Nam chấp nhận như là một nguyên tắc

khi xác định giá gốc của thành phẩm ở DNSX. Sở dĩ phương pháp này được thừa nhận trong kế toán tài chính vì nó tương đối khách quan trong nhận diện các khoản mục chi phí sản xuất. Phương pháp tính giá toàn bộ được coi như là phân giao thoa giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị. Kế toán tài chính sử dụng phương pháp tính giá toàn bộ nhằm mục đích lập Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh vào cuối kỳ kế toán. Tuy nhiên, trên phương diện kế toán quản trị, phương pháp này có thể coi là một cách tính đầy đủ các chi phí sản xuất để làm cơ sở định giá bán sản phẩm, đánh giá hiệu quả nội bộ, kiểm soát chi phí theo từng trung tâm chi phí và ra quyết định. Nếu như kế toán tài chính chỉ quan tâm đến hao phí thực tế để tính giá thành thì vận dụng phương pháp này trong kế toán quản trị có thể tính theo giá phí tạm tính như trường hợp tính giá thông dụng trong hệ thống tính giá theo đơn đặt hàng, hoặc giá định mức, giá tiêu chuẩn trong quá trình xây dựng kế hoạch. Chính sự khác biệt này đã nâng tầm kế toán chi phí trong hệ thống kế toán quản trị ở các tổ chức.

Phương pháp tính giá toàn bộ gồm hai hệ thống tính giá thành sản phẩm: hệ thống tính giá thành theo công việc và hệ thống tính giá theo quá trình sản xuất.

### **3.1. Hệ thống tính giá thành theo công việc**

#### **3.1.1. Đặc điểm hệ thống tính giá thành dựa trên công việc**

Tính giá thành theo công việc là hệ thống tính giá thành phổ biến áp dụng ở các doanh nghiệp sản xuất theo đơn đặt hàng của khách hàng. Tính giá thành theo công việc còn được gọi là tính giá thành theo đơn đặt hàng. Đa số các sản phẩm trong hệ thống tính giá thành này có ít nhất một trong các đặc điểm dưới đây:

*Tính độc đáo* theo yêu cầu của từng đơn đặt hàng: sản phẩm thuộc từng loại có rất ít hoặc không có điểm giống với các sản phẩm khác, không có sự lặp lại trong hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Ví dụ như trong các hoạt động xây dựng cơ bản (xây dựng các công trình dân dụng, xây dựng cầu đường, thủy lợi), hoạt động in ấn, sản xuất đồ dùng gia đình..., mỗi đơn đặt hàng có những yêu cầu riêng lẻ về kiểu dáng, thiết kế, công dụng và các đặc trưng có tính kỹ thuật khác.

Hoạt động sản xuất có thời gian bắt đầu và thời gian kết thúc rõ ràng. Sản phẩm sản xuất là những sản phẩm hoặc nhóm sản phẩm có thể xác định riêng lẻ. Ví dụ như hoạt động đóng tàu, ô tô, hoạt động in ấn theo nhu cầu của khách hàng... Đặc tính này xuất phát từ yêu cầu kỹ thuật của từng sản phẩm cũng như khối lượng sản xuất của từng đơn hàng

---

<sup>1</sup> Absorption costing hay full costing

Sản phẩm có giá trị cao, kích thước lớn.

Như vậy, hệ thống tính giá thành theo đơn đặt hàng hay theo công việc phù hợp với các doanh nghiệp thuộc loại hình sản xuất đơn chiếc hoặc sản xuất hàng loạt nhỏ, công việc sản xuất thường được tiến hành theo đơn đặt hàng của người mua. Đơn đặt hàng có thể là một sản phẩm riêng biệt hoặc một số sản phẩm cùng loại.

Với những đặc điểm của sản phẩm, đối tượng tập hợp chi phí trong hệ thống tính giá thành theo công việc là từng đơn đặt hàng, còn đối tượng tính giá thành có thể cũng là đơn đặt hàng hoặc từng loại sản phẩm của đơn đặt hàng. Do độ dài thời gian cho sản xuất của từng đơn hàng có thể xác định riêng và không như nhau nên kỳ tính giá thành là khi đơn đặt hàng hoàn thành. Vì thế, vào cuối kỳ kế toán, nếu đơn chưa hoàn thành thì toàn bộ chi phí lũy kế cho công việc (đơn hàng) đó được xem là chi phí sản xuất kinh doanh dở dang.

### **3.1.2. Quy trình tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành**

Hệ thống tính giá thành theo công việc về nguyên tắc áp dụng phương pháp tính giá toàn bộ. Nghĩa là giá thành sản phẩm bao gồm ba khoản mục chi phí cơ bản là chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp; chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Do nơi sản xuất có thể tiến hành sản xuất đồng thời nhiều công việc khác nhau theo yêu cầu của từng đơn hàng nên trong thực tế có thể phát sinh những chi phí chung cho nhiều đơn hàng khác nhau. Do vậy, để tập hợp chi phí sản xuất theo từng đơn đặt hàng cần quan tâm đến tính trực tiếp hay gián tiếp của chi phí.

Khi bắt đầu sản xuất theo đơn đặt hàng, bộ phận kế toán sẽ mở phiếu (thẻ) kế toán theo dõi chi phí theo từng đơn hàng, từng công việc. Phiếu chi phí công việc được lập khi phòng kế toán nhận được thông báo và lệnh sản xuất được phát ra cho công việc đó. Lệnh sản xuất chỉ được phát ra khi có đơn đặt hàng của khách hàng. Mỗi đơn đặt hàng được lập một phiếu chi phí công việc riêng biệt. Tất cả các phiếu chi phí công việc được lưu trữ lại khi đang sản xuất sản phẩm. Phiếu chi phí theo đơn đặt hàng thực chất là sổ kế toán chi tiết để tập hợp toàn bộ chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp; chi phí nhân công trực tiếp; chi phí sản xuất chung phục vụ cho việc tổng hợp các chi phí sản xuất theo đơn đặt hàng. Khi sản phẩm hoàn thành và giao cho khách hàng thì phiếu chi phí công việc là cơ sở để tính giá thành.

#### **Tập hợp chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp**

Quá trình sản xuất bắt đầu bằng việc chuyển các loại nguyên vật liệu từ khâu dự trữ sang khâu sản xuất. Phần lớn các loại nguyên vật liệu này trực tiếp tạo nên thực thể của sản phẩm sản xuất, và hình thành nên khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

Do mỗi công việc có những tính năng riêng biệt về mặt kỹ thuật nên nguyên vật liệu sử dụng cho từng đơn hàng (công việc) khác nhau về mặt số lượng, chủng loại và chất lượng. Đặc điểm này dẫn đến các thủ tục trong quá trình mua và xuất kho nguyên vật liệu ở đơn vị gắn liền với yêu cầu sản xuất của từng đơn hàng. Đây là điều kiện thuận lợi để tập hợp trực tiếp chi phí nguyên vật liệu theo từng đơn hàng riêng biệt.

Công ty: X <b>Phiếu chi phí đơn đặt hàng: số 15/ĐĐH</b>							
Khách hàng: DNTN Vạn Thắng				Ngày bắt đầu sản xuất: 5/6/X3			
Số lượng đặt hàng: 250				Ngày hoàn thành: 25/6/X3			
Chi phí NML trực tiếp		Chi phí nhân công trực tiếp			Chi phí sản xuất chung		
Ngày	PXK số	Số tiền (ng.đ)	Ngày	Phiếu lao động số	Số tiền (ng.đ)	Tiêu chuẩn phân bổ	Số tiền (ng.đ)
5/6	154	2.560	25/6		8.500	Tiền lương	4.580
8/6	178	6.560				CNSX	
21/6	201	1.250					
Tổng		10.370					
Tổng hợp: - Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: 10.370.000 đồng - Chi phí nhân công trực tiếp: 8.500.000 đồng - Chi phí sản xuất chung: 4.580.000 đồng Tổng giá thành: 23.450.000 đồng Giá thành đơn vị: 93.800 đồng							

Căn cứ trên phiếu xuất kho nguyên vật liệu, kế toán ghi nhận được chi phí nguyên vật liệu trực tiếp cho từng công việc, đơn đặt hàng. Chi phí này được ghi vào phiếu (sổ) chi phí theo công việc theo trình tự thời gian. Sau khi công việc hoặc đơn đặt hàng hoàn thành thì kế toán sẽ cộng tổng chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và ghi vào phần tổng chi phí nguyên vật liệu trực tiếp để cùng các chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung làm cơ sở cho việc xác định giá thành. Bảng trên minh họa phiếu chi phí công việc của một doanh nghiệp sản xuất.

### **Tập hợp chi phí nhân công trực tiếp**

Chi phí nhân công trực tiếp bao gồm chi phí về tiền lương và các khoản trích theo lương của công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm của đơn đặt hàng. Cũng như chi phí

nguyên vật liệu trực tiếp, thông thường chi phí nhân công có thể theo dõi trực tiếp cho từng đơn đặt hàng.

Căn cứ vào bảng chấm công hay báo cáo sản lượng, cuối tháng kế toán lương sẽ tổng hợp toàn bộ công việc hoàn thành với đơn giá tiền lương từng công việc để tính ra tiền lương phải trả cho người lao động (thông qua bảng tính lương) và ghi vào phiếu chi phí công việc tương ứng. Các khoản trích theo lương tính vào chi phí theo tỷ lệ quy định (BHXH – 15%, BHYT – 2%, KPCĐ- 2%) cũng phải được ghi nhận theo từng công việc. Khi đơn đặt hàng hoàn thành, kế toán sẽ cộng tổng chi phí nhân công trực tiếp và ghi vào phần tổng chi phí, làm cơ sở để xác định giá thành.

### **Tập hợp và phân bổ chi phí sản xuất chung**

Chi phí sản xuất chung là những chi phí phát sinh trong phạm vi phân xưởng, những chi phí phục vụ sản xuất phát sinh trong quá trình chế tạo sản phẩm, gồm: chi phí nhân viên phân xưởng; chi phí vật liệu, dụng cụ sản xuất cho các hoạt động sửa chữa, bảo dưỡng thiết bị, khuôn mẫu...; Chi phí khấu hao TSCĐ thuộc bộ phận sản xuất; Chi phí dịch vụ mua ngoài; và các chi phí khác bằng tiền phục vụ cho hoạt động của phân xưởng.

Thông thường, chi phí sản xuất chung liên quan đến hoạt động sản xuất của nhiều đơn hàng, không thể tập hợp ngay khi phát sinh chi phí nên sẽ tập hợp trên một thẻ chi phí riêng. Đến cuối tháng, toàn bộ chi phí sẽ được tổng hợp và phân bổ cho từng đơn hàng theo tiêu thức thích hợp. Số được phân bổ sau đó sẽ được ghi vào phiếu chi phí công việc cho đơn đặt hàng đó.

Chẳng hạn, tổng chi phí sản xuất chung trong tháng 6 của công ty X là 13.793.000 đồng. Đơn vị tiến hành phân bổ chi phí sản xuất chung cho các đơn đặt hàng hoàn thành theo tiêu thức tiền lương công nhân trực tiếp sản xuất của từng đơn hàng. Tổng chi phí nhân công trực tiếp trong tháng của đơn vị là 25.600.000 đồng. Với tiêu thức đó, chi phí sản xuất chung phân bổ cho đơn đặt hàng số 15 nêu trên là:

$$\frac{13.793.000}{25.600.000} \times 8.500.000 = 4.580.000 \text{ đồng}$$

Như vậy, ở đây có vấn đề là cần lựa chọn *tiêu thức phân bổ như thế nào để phân bổ chi phí sản xuất chung*. Trên nguyên tắc, tiêu thức được lựa chọn để phân bổ có mối quan hệ mật thiết với chi phí cần phân bổ. Nói cách khác, tiêu thức phân bổ cần được xem là

nhân tố tạo nên sự thay đổi chi phí sản xuất chung. Tiêu thức phân bổ trong trường hợp này cần được hiểu như là yếu tố, hoạt động làm phát sinh chi phí.

Thông thường, chi phí sản xuất chung được phân bổ theo tiền lương của công nhân trực tiếp sản xuất theo từng đơn hàng, từng công việc. Ý tưởng của việc lựa chọn tiêu thức phân bổ này xuất phát từ hoạt động quản lý sản xuất tại nơi sản xuất thực chất là quản lý công nhân trực tiếp sử dụng các phương tiện sản xuất trong hoạt động tạo ra sản phẩm. Gần như, toàn bộ các chi phí sản xuất chung tại nơi làm việc có mối liên hệ với tiêu thức phân bổ này. Tuy nhiên, có một hiện tượng không hợp lý phát sinh khi doanh nghiệp đang trong quá trình cải tiến công nghệ, thay thế lao động thủ công bằng các máy móc tự động. Trong điều kiện đó, việc chọn tiền lương hay giờ công làm tiêu chuẩn phân bổ sẽ là bất hợp lý. Bộ phận lao động thủ công sẽ chịu phần chi phí sản xuất chung được phân bổ nhiều hơn bộ phận lao động bằng máy móc, trong khi trên thực tế chi phí sản xuất chung sử dụng cho hoạt động này tương đối thấp so với bộ phận được đầu tư bằng hệ thống sản xuất tự động hoặc cơ giới hóa. Kết quả là giá thành sản phẩm sẽ không phản ánh hợp lý giá trị của sản phẩm tại các bộ phận trong doanh nghiệp. Thực tế này đã dẫn đến sự phát triển những cách thức mới trong phân bổ chi phí sản xuất chung, trong đó có liên quan đến một phương pháp tính giá khác, gọi là tính giá dựa trên cơ sở hoạt động (phương pháp ABC). Phương pháp ABC sẽ được trình bày cụ thể ở phần sau của chương này.

### **Tổng hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm**

Toàn bộ chi phí tham gia vào sản xuất sản phẩm được tập hợp trên phiếu chi phí công việc vào cuối tháng. Nếu cuối tháng, công việc vẫn chưa hoàn thành thì toàn bộ chi phí tập hợp trên phiếu chi phí sẽ là giá trị sản phẩm dở dang. Khi đơn đặt hàng hoàn thành, toàn bộ chi phí tập hợp trên phiếu là tổng giá thành. Giá thành đơn vị sản phẩm được xác định như sau:

$$\text{Giá thành đơn vị} = \frac{\text{Tổng giá thành sản phẩm}}{\text{Số lượng sản phẩm sản xuất}}$$

Trong trường hợp sản phẩm trong từng đơn hàng có nhiều kích cỡ khác nhau thì có thể qui đổi các loại sản phẩm trong đơn hàng thành sản phẩm chuẩn để tính giá. Cơ sở để qui đổi có thể dựa vào khối lượng, thể tích, chiều dài, hay các đặc tính khác về kỹ thuật hoặc chi phí. Khi đó:

$$\text{Giá thành đơn vị sản phẩm qui đổi} = \frac{\text{Tổng giá thành sản phẩm}}{\text{Số lượng sản phẩm qui đổi}}$$



$$\text{Giá thành đơn vị sản phẩm } i = \frac{\text{Giá thành đơn vị sản phẩm qui đổi}}{\text{Hệ số qui đổi}}$$

### 3.1.3. Vấn đề tạm phân bổ chi phí sản xuất chung trong hệ thống tính giá thành theo công việc

Qui trình tính giá thành ở trên sẽ cung cấp thông tin cho nhà quản trị theo giá thành thực tế. Kết quả đó có thể giúp người quản lý đánh giá hiệu quả của từng đơn hàng, từng công việc, kiểm soát chi phí thực tế so với dự toán trước khi bắt đầu sản xuất.

Tuy nhiên, việc tính giá thành thực tế tiềm ẩn một hạn chế là tính kịp thời trong cung cấp thông tin. Chi phí sản xuất chung thường chỉ được tập hợp đầy đủ vào cuối kỳ kế toán do chứng từ về các dịch vụ mua ngoài (điện, nước, viễn thông, ..) chưa về đến doanh nghiệp, nên việc phân bổ chi phí sản xuất chung theo từng đơn hàng chỉ được tiến hành vào cuối tháng. Thêm vào đó, nếu trong kỳ có một đơn hàng hoàn thành thì kế toán không thể cung cấp ngay thông tin về giá thành của đơn đặt hàng đó. Điều này ảnh hưởng đến những quyết định có tính tác nghiệp khi doanh nghiệp phải chào giá đấu thầu hay quyết định nhanh về chấp nhận các đơn chào hàng từ khách hàng. Thực tiễn này đòi hỏi kế toán phải có một cách thức xử lý chi phí sản xuất chung kịp thời để tính nhanh giá thành sản phẩm. Kỹ thuật đó là nội dung phương pháp tính giá thông dụng<sup>2</sup>.

Theo kỹ thuật này, kế toán quản trị phải dự toán chi phí sản xuất chung trong kỳ tại mỗi phân xưởng tương ứng với mức hoạt động dự toán trong kỳ kế hoạch. Mức hoạt động dự toán thường là tiêu chuẩn để tiến hành phân bổ chi phí sản xuất chung, như tiền công hay giờ công của công nhân trực tiếp sản xuất. Trình tự của phương pháp này như sau:

- Khi tiến hành sản xuất, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp được tập hợp ngay khi phát sinh theo từng công việc.
- Khi có công việc hoặc sản phẩm của đơn đặt hàng hoàn thành, kế toán tiến hành tạm phân bổ chi phí sản xuất chung dự tính cho công việc hoặc khối lượng sản phẩm thực tế đã hoàn thành.

$$\text{Giá thành sản phẩm } i = \frac{\text{Tổng chi phí SXCD dự toán}}{\text{Tổng mức độ hoạt động dự toán}}$$

<sup>2</sup> Normal costing

$$\text{Mức CP SXC tạm phân bổ} = \text{Mức hoạt động thực tế} \times \text{Tỷ lệ phân bổ ước tính}$$

Với cách tạm phân bổ trên, chi phí sản xuất chung được sử dụng để tính giá thành công việc, sản phẩm..chỉ là chi phí sản xuất chung ước tính. Do đó đến cuối kỳ kế toán, khi đã xác định được chi phí sản xuất chung thực tế thì phải tiến hành xử lý chênh lệch giữa chi phí sản xuất chung thực tế và chi phí sản xuất chung tạm phân bổ.

Sự chênh lệch về chi phí này là khách quan vì sẽ không thực tế khi cho rằng chi phí sản xuất chung được phân bổ ước tính phải bằng với chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh trong kỳ. Doanh nghiệp có thể chấp nhận những chênh lệch không đáng kể, không ảnh hưởng rõ rệt đến chi phí sản xuất sản phẩm. Tuy nhiên, nếu các chênh lệch lớn thì phải nghiên cứu và phân tích kỹ lưỡng những nguyên nhân gây ra chênh lệch đáng kể. Các nguyên nhân đó thường là:

- Doanh nghiệp dự toán không chính xác về chi phí sản xuất chung ước tính.
- Ước tính không chính xác mức hoạt động làm căn cứ để phân bổ
- Chọn mức hoạt động căn cứ làm mẫu số không đủ tính chất đại diện.

Chênh lệch xảy ra được chia làm 2 trường hợp:

**Trường hợp phân bổ thiếu**, nghĩa là chi phí sản xuất chung ước tính tạm phân bổ bé hơn chi phí sản xuất chung thực tế. Khi đó, kế toán tiến hành điều chỉnh tăng (ghi dương) phần chi phí sản xuất chung còn thiếu trên phiếu tính giá thành và tính lại giá thành sản phẩm. Ngoài ra, việc điều chỉnh còn quan tâm đến xử lý các tài khoản tồn kho và giá vốn hàng bán.

**Nếu mức chênh lệch nhỏ:** toàn bộ mức chênh lệch này được đưa ngay vào giá vốn hàng bán trong kỳ (thường được áp dụng khi chênh lệch nhỏ hơn 5% chi phí sản xuất chung thực tế) và ghi:

Nợ TK Giá vốn hàng bán

Có TK Chi phí Sản xuất chung

**Nếu mức chênh lệch lớn:** cần phân bổ chi phí sản xuất chung còn thiếu theo tỷ lệ cho sản phẩm sản xuất và tiêu thụ trong kỳ, sản phẩm sản xuất nhưng chưa tiêu thụ và sản phẩm dở dang cuối kỳ. Việc lựa chọn loại tồn kho nào cần phân bổ cũng nên xem xét đến phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang. Nếu sản phẩm dở dang đánh giá theo

chi phí nguyên vật liệu trực tiếp thì phần chi phí sản xuất chung không cần phân bổ cho số sản phẩm đang chế dở cuối kỳ. Sau đó kế toán ghi:

Nợ TK Giá vốn hàng bán

Nợ TK Thành phẩm

Nợ TK Chi phí SXKD dở dang

Có TK Chi phí sản xuất chung

**Trường hợp phân bổ thừa**, nghĩa là chi phí sản xuất chung thực tế nhỏ hơn chi phí sản xuất chung ước tính tạm phân bổ. Khi đó, kế toán sẽ điều chỉnh giảm (ghi âm) mức phân bổ thừa trên phiếu tính giá thành theo công việc. Cũng tương tự như trường hợp phân bổ thiếu, kế toán cũng xử lý các tài khoản tồn kho và giá vốn hàng bán khi mức chênh lệch nhỏ và mức chênh lệch lớn bằng các bút toán đỏ hay bút toán đảo ngược.

Với cách xử lý như trên, vào cuối kỳ kế toán, tài khoản chi phí sản xuất chung (TK627) không còn số dư nhưng số dư của các tài khoản được phân bổ sẽ thay đổi (TK154,TK155,TK632). Mức phân bổ cho chi phí sản xuất kinh doanh dở dang và thành phẩm sẽ được cộng vào số dư cuối kỳ của chúng và chuyển sang kỳ sau. Mức phân bổ cho giá vốn hàng bán được điều chỉnh ngay cho giá vốn hàng bán trong kỳ.

#### **Ví dụ minh họa**

Để minh họa tính giá theo phương pháp thông dụng, hãy xem xét số liệu về chi phí sản xuất của một doanh nghiệp tập hợp theo đơn đặt hàng số 15 tại 2 phân xưởng như sau:

	<b>Phân xưởng 1</b>	<b>Phân xưởng 2</b>
Giờ công lao động trực tiếp (giờ)	1.000	950
Chi phí nhân công trực tiếp (đồng)	4.500.000	4.845.000
Chi phí vật liệu trực tiếp (đồng)	3.000.000	4.300.000
Giờ máy hoạt động (giờ)	50	62

Doanh nghiệp phân bổ chi phí sản xuất chung cho các đơn hàng tại phân xưởng 1 theo chi phí nhân công trực tiếp và phân xưởng 2 theo số giờ máy hoạt động. Số liệu sản xuất dự toán trong năm như sau:

	<b>Phân xưởng 1</b>	<b>Phân xưởng 2</b>
Giờ công lao động trực tiếp (giờ)	130.000	97.000
Chi phí nhân công trực tiếp (đồng)	520.000.000	485.000.000
Số giờ máy hoạt động (giờ)	6.500	6.790
Chi phí sản xuất chung (đồng)	1.664.000.000	156.170.000

Xuất phát từ nhu cầu xác định giá thành sản phẩm khi đơn đặt hàng hoàn thành, doanh nghiệp đã xác định tỷ lệ tạm phân bổ chi phí sản xuất chung ở từng phân xưởng dựa trên chi phí sản xuất chung và mức độ hoạt động dự toán. Cụ thể:

Đối với phân xưởng 1:

$$\text{Tỷ lệ phân bổ chi phí SXC} = \frac{1.664.000.000}{520.000.000} = 3,2$$

Đối với phân xưởng 2:

$$\text{Tỷ lệ phân bổ chi phí SXC} = \frac{156.170.000}{6.790} = 23.000 \text{ đồng/giờ}$$

Chi phí sản xuất chung dự toán ở phân xưởng 1 tạm phân bổ cho đơn đặt hàng 15:

$$3,2 \times 4.500.000 = 14.400.000 \text{ đồng}$$

Chi phí sản xuất chung dự toán ở phân xưởng 2 tạm phân bổ đơn đặt hàng 15:

$$23.000 \times 62 = 1.426.000 \text{ đồng}$$

#### **Phiếu tính giá thành đơn đặt hàng 15**

Đơn vị tính: ngàn đồng

Khoản mục	<b>Phân xưởng 1</b>	<b>Phân xưởng 2</b>	<b>Tổng cộng</b>
CP nguyên liệu trực tiếp	3.000	4.300	7.300
CP nhân công trực tiếp	4.500	4.845	9.345

CP sản xuất chung ước tính	14.400	1.426	15.826
<b>Tổng cộng</b>	<b>21.900</b>	<b>10.571</b>	<b>32.471</b>

Nếu số giờ máy thực tế sử dụng ở phân xưởng 2 là 6.800 giờ và chi phí sản xuất chung thực tế là 160.500.000đ thì tỷ lệ phân bổ chi phí sản xuất chung thực tế ở phân xưởng 2 là:

$$160.500.000 : 6.800 = 23.612$$

Do vậy, chi phí sản xuất chung thực tế cần phân bổ đơn hàng 15 ở phân xưởng 2 là:

$$23.612 \times 62 = 1.463.944 \text{ đồng}$$

Với chi phí sản xuất chung ở phân xưởng 2 tạm phân bổ cho đơn hàng 15 là 1.426.000 đồng thì chi phí sản xuất chung phân bổ còn thiếu là

$$1.463.944 - 1.426.000 = 37.944 \text{ đồng}$$

Nếu sản phẩm của đơn đặt hàng này đã tiêu thụ và mức phân bổ thiếu tương đối nhỏ thì toàn bộ chênh lệch này sẽ ghi nhận là giá vốn hàng bán trong kỳ. Khi đó, kế toán ghi:

Nợ TK Giá vốn hàng bán: 37.944 đ

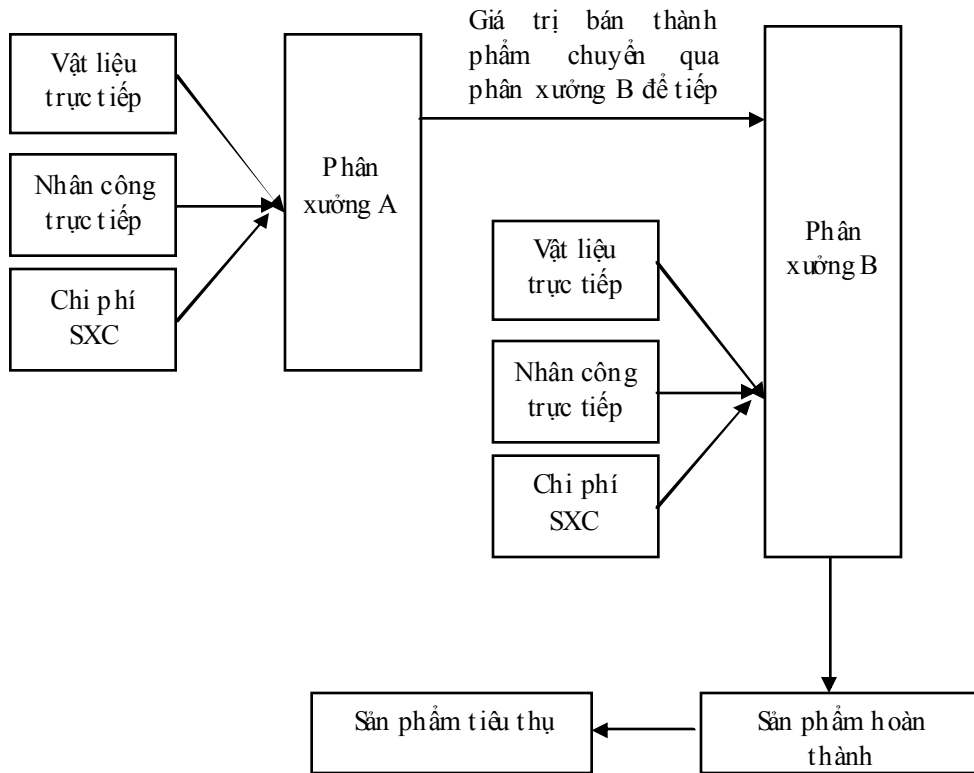
Có TK Chi phí SX: 37944 đ

### **3.2. Hệ thống tính giá thành theo quá trình sản xuất**

#### **3.2.1. Đặc điểm của hệ thống tính giá thành theo quá trình sản xuất**

Các doanh nghiệp áp dụng hệ thống tính giá thành này là những doanh nghiệp hoạt động trong những ngành sản xuất có tính lặp lại, nghĩa là hoạt động sản xuất số lớn với những sản phẩm tương tự nhau, hoặc rất tương tự nhau. Quy trình sản xuất sản phẩm chia ra nhiều giai đoạn công nghệ hay nhiều bước chế biến nối tiếp nhau theo một trình tự nhất định. Mỗi giai đoạn chế biến tạo ra một loại bán thành phẩm; bán thành phẩm bước này là đối tượng chế biến ở bước kế tiếp. Điển hình của các doanh nghiệp áp dụng hệ thống tính giá này là các đơn vị trong ngành sản xuất giấy, dầu khí, hóa chất, dệt, chế biến thực phẩm, cao su, điện tử...

Đặc điểm của quy trình sản xuất trên dẫn đến dòng chi phí cũng vận động liên tục tương ứng với dòng vật chất. Có thể minh họa sự vận động của dòng chi phí ở các doanh nghiệp thuộc loại hình này qua sơ đồ dưới đây.



**Sơ đồ 3.1. Dòng chi phí trong hệ thống tính giá thành theo quá trình sản xuất**

Với sự vận động của chi phí gắn liền với hoạt động sản xuất theo từng giai đoạn công nghệ cụ thể, nên đối tượng tập hợp chi phí sản xuất thích hợp theo hệ thống tính giá này thường là từng giai đoạn công nghệ. Mỗi giai đoạn công nghệ hay mỗi bước sản xuất được hiểu là phải hoàn thành một mức độ nào đó của sản phẩm, gọi là bán thành phẩm; để chuyển sang giai đoạn công nghệ kế tiếp. Vì sự liên tục này nên hệ thống tính giá thành này còn có tên gọi khác là tính giá theo kiểu phân bước. Phù hợp với đặc điểm đó, đối tượng tính giá thành là bán thành phẩm hoàn thành ở từng giai đoạn công nghệ và thành phẩm ở giai đoạn công nghệ cuối cùng. Do hoạt động sản xuất diễn ra liên tục trong điều kiện sản xuất số lớn nên kỳ tính giá thành thường là cuối kỳ kế toán (tháng, quý, năm).

Với đối tượng tập hợp chi phí như trên, các chi phí sản xuất trực tiếp phát sinh ở giai đoạn công nghệ nào được tập hợp theo giai đoạn công nghệ đó. Các chi phí chung được hạch toán theo phân xưởng, sau đó phân bổ theo từng giai đoạn công nghệ theo một tiêu chuẩn thích hợp.

Từ những đặc điểm trên, có thể phân biệt rõ sự khác biệt giữa hai hệ thống tính giá thành. Trong hệ thống tính giá thành theo đơn đặt hàng, chi phí được cộng dồn theo từng đơn hàng, từng công việc qua các phiếu theo dõi chi phí. Qua đó, giá thành đơn vị sản phẩm trong mỗi đơn hàng là tổng chi phí của đơn hàng đó chia cho sản lượng hoàn thành. Tuy nhiên, trong hệ thống tính giá thành theo quá trình sản xuất, việc tập hợp chi phí phải theo từng giai đoạn công nghệ (có thể là từng phân xưởng) hơn là theo công việc hay nhóm công việc. Nếu không tính giá thành của từng công đoạn sẽ dẫn đến nhiều khó khăn trong công tác quản trị chi phí tại doanh nghiệp.

### 3.2.2. Khái niệm sản lượng tương đương

Ở các doanh nghiệp vận dụng hệ thống tính giá thành này, quá trình sản xuất diễn ra liên tục nên tại bất kỳ thời điểm nào trên dây chuyền sản xuất cũng tồn tại sản phẩm dở dang với mức độ hoàn thành khác nhau. Vấn đề này đặt ra yêu cầu làm sao xác định một cách hợp lý giá trị của những sản phẩm đang chế dở để có cơ sở tính giá thành sản phẩm hoàn thành.

Trên góc độ dịch chuyển chi phí: vật liệu, nhân công và chi phí sản xuất chung thường phát sinh với các tỷ lệ không như nhau tại một điểm nào đó trên dây chuyền sản xuất. Chẳng hạn, chi phí vật liệu trực tiếp thường đưa ngay từ đầu quá trình sản xuất hoặc đưa vào những điểm phù hợp với qui trình công nghệ. Trong khi đó, chi phí nhân công và chi phí sản xuất chung (gọi chung là chi phí chế biến) phát sinh liên tục trong cả quá trình sản xuất. Nếu một doanh nghiệp vào cuối kỳ có 100 sản phẩm đang chế dở 80% công việc, thì về mặt chi phí, vật liệu trực tiếp có thể đã phát sinh đầy đủ cho số sản phẩm này, nhưng các chi phí chế biến chỉ mới phát sinh 80% so với tổng số chi phí chế biến cho 100 sản phẩm hoàn thành. Ý tưởng này dẫn đến: nếu xác định mức độ hoàn thành của sản phẩm dở dang thì có thể qui đổi cả về mặt vật chất và chi phí của số sản phẩm dở dang này thành một số lượng sản phẩm hoàn thành nào đó. Đó chính là sản lượng tương đương.

**Sản lượng tương đương** được hiểu là sản lượng đáng lẽ được sản xuất ra trong kỳ nếu tất cả mọi kết quả đạt được của phân xưởng đều là sản phẩm hoàn thành của phân xưởng đó. Công thức chung để xác định sản lượng tương đương cho sản phẩm đang chế dở như sau:

$$\text{Sản lượng tương đương} = \text{Sản lượng sản xuất (x)} \% \text{ hoàn thành công việc}$$

Trong ví dụ trên, nếu doanh nghiệp đang có 100 sản phẩm dở dang vào cuối kỳ với mức độ hoàn thành là 80% công việc thì số sản lượng tương đương đã hoàn thành

là 80 sản phẩm. Vì mỗi loại chi phí đã tiêu hao cho sản phẩm dở dang với mức độ không như nhau nên khi tính sản lượng tương đương, người ta cần tính đối với từng khoản mục phí cụ thể, đặc biệt là quan tâm đến chi phí vật liệu trực tiếp đưa ngay từ đầu quá trình sản xuất, đưa liên tục hay có những điểm phát sinh nhất định trong qui trình công nghệ. Trong ví dụ trên, nếu vật liệu đưa ngay từ đầu quá trình sản xuất thì sản lượng tương đương cho từng khoản mục phí như sau:

Sản lượng tương đương đối với chi phí vật liệu:  $100 \text{ sp} \times 100\% = 100\text{sp}$

Sản lượng tương đương đối với chi phí nhân công:  $100 \text{ sp} \times 80\% = 80\text{sp}$

Sản lượng tương đương đối với chi phí sản xuất chung:  $100 \text{ sp} \times 80\% = 80\text{sp}$

Tuy nhiên, nếu vật liệu đưa liên tục vào quá trình sản xuất như đối với chi phí chế biến thì sản lượng tương đương đối với cả ba loại phí đều là 80 sản phẩm.

Xác định sản lượng tương đương còn quan tâm đến vấn đề: dòng chi phí có gắn liền với dòng vật chất của quá trình sản xuất hay không. Có hai phương pháp tính sản lượng tương đương xét theo khía cạnh này: phương pháp bình quân gia quyền và phương pháp nhập trước - xuất trước.

**Theo phương pháp bình quân gia quyền**, sản lượng tương đương của một phân xưởng chỉ xét đến số lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ khi qui đổi. Số lượng sản phẩm dở dang đầu kỳ coi như đã hoàn thành trong kỳ sản xuất theo dòng vật chất của quá trình sản xuất. Như vậy, sản lượng tương đương theo phương pháp bình quân là:

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

Cách tính này đơn giản, dễ làm vì chỉ quan tâm đến sản lượng hoàn thành và dở dang cuối kỳ, nhưng sẽ dẫn đến tính không hợp lý trên phương diện sản lượng sản xuất và giá thành đơn vị sản phẩm. Vì mỗi loại sản phẩm dở dang đầu kỳ có mức độ hoàn thành khác nhau nên nếu quan tâm đến khái niệm sản lượng tương đương, doanh nghiệp sẽ phải tiêu dùng các nguồn lực để tiếp tục hoàn thành phần còn lại của sản phẩm. Vấn đề này chưa được xem xét đến theo phương pháp bình quân. Kết quả là giá thành đơn vị sản phẩm sẽ bị san bằng nếu hao phí giữa các kỳ có sự khác biệt thực sự.

Để giải quyết những hạn chế trên có thể áp dụng phương pháp khác: **phương pháp nhập trước - xuất trước**. Thực chất của phương pháp này là sản phẩm dở dang đầu kỳ sẽ tiếp tục chế biến và sẽ hoàn thành trước nếu không có những sai hỏng về



mặt kỹ thuật; những sản phẩm mới bắt đầu sản xuất trong kỳ sẽ hoàn thành sau và có thể là những sản phẩm dở dang còn lại cuối kỳ. Việc tính sản lượng tương đương theo phương pháp này thật sự tuân thủ theo dòng vật chất của quá trình sản xuất, và do vậy các báo cáo về sản lượng và giá thành sẽ hợp lý hơn. Để tính sản lượng tương đương cần phân tích các loại sản lượng theo phương trình cân đối sau:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Sản lượng} & & \text{Số lượng sản} & & \text{Sản lượng} & & \text{Sản lượng dở dang} \\ \text{dở dang đầu} & + & \text{phẩm bắt đầu SX} & = & \text{hoàn thành} & + & \text{cuối kỳ} \\ \text{kỳ} & & \text{trong kỳ} & & \text{trong kỳ} & & \end{array}$$

Qua phương trình trên, sản lượng tương đương trong kỳ bao gồm ba loại:

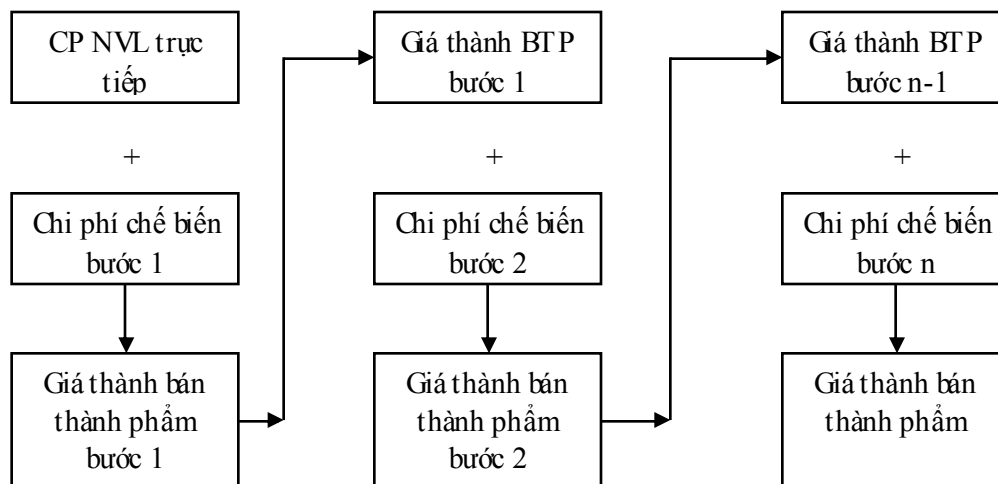
- Sản phẩm dở dang đầu kỳ được tiếp tục chế biến và hoàn thành
- Sản phẩm mới bắt đầu sản xuất trong kỳ và đã hoàn thành
- Sản phẩm dở dang cuối kỳ.

Hay sản lượng tương đương trong kỳ là:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Sản lượng} & & \text{Sản lượng dở} & & \text{Sản lượng bắt} & & \text{Sản lượng tương} \\ \text{tương} & = & \text{dang đầu kỳ phải} & + & \text{đầu sản xuất và} & + & \text{đương của sản} \\ \text{đương trong} & & \text{tiếp tục sản xuất} & & \text{hoàn thành} & & \text{phẩm dở dang} \\ & & & & \text{trong kỳ} & & \text{cuối kỳ} \end{array}$$

### 3.2.3. Tính giá thành sản phẩm và cân đối chi phí

Trình tự tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong hệ thống tính giá thành theo quá trình sản xuất có thể biểu diễn qua sơ đồ sau:



### Sơ đồ 3.2. Trình tự tập hợp chi phí trong hệ thống tính giá thành theo quá trình sản xuất

Có thể thấy quá trình tính giá thành trong trường hợp này phù hợp với dòng vật chất của quá trình sản xuất. Kế toán phải tính giá thành bán thành phẩm ở bước chế biến thứ 1, qua đó xác định giá trị bán thành phẩm từ bước 1 chuyển sang bước chế biến thứ 2. Tại bước chế biến thứ 2, bán thành phẩm từ bước 1 chuyển sang được xem là vật liệu chính tại bước này. Quá trình tính giá diễn ra liên tục cho đến bước chế biến cuối cùng để tính giá thành của thành phẩm.

Tại mỗi bước chế biến (hay giai đoạn công nghệ), giá thành đơn vị sản phẩm hoàn thành được tính tùy thuộc vào phương pháp tính sản lượng tương đương. Nếu sản lượng tương đương được tính theo phương pháp bình quân thì cần quan tâm đến chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ để tính giá thành đơn vị.

$$\text{Giá thành đơn vị sp} = \frac{\text{CPSX dở dang đầu kỳ} + \text{CPSX trong kỳ}}{\text{Sản lượng tương đương trong kỳ}}$$

Nếu sản lượng tương đương được tính theo phương pháp nhập trước – xuất trước, giá thành đơn vị sản phẩm tương đương được xác định:

$$\text{Giá thành đơn vị sp} = \frac{\text{Tổng chi phí sản xuất trong kỳ}}{\text{Sản lượng tương đương nhập trước}}$$

Hai công thức trên được vận dụng cho từng khoản mục chi phí cụ thể, qua đó, kế toán tính được trị giá bán thành phẩm chuyển sang giai đoạn kế tiếp, và trị giá sản phẩm dở dang vào cuối kỳ tại bước chế biến đó. Với qui trình tính giá như trên thì luôn đảm bảo **cân đối chi phí** như sau:

$$\begin{array}{l} \text{CPSX dở} \\ \text{dang đầu kỳ} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Chi phí sản} \\ \text{xuất phát sinh} \\ \text{trong kỳ} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Giá thành sản} \\ \text{phẩm hoàn thành} \\ \text{trong kỳ} \end{array} + \begin{array}{l} \text{CPSX dở} \\ \text{dang cuối kỳ} \end{array}$$

Trong phần cân đối chi phí, Phần “Giá thành của sản phẩm hoàn thành trong kỳ” sẽ khác nhau tùy thuộc vào cách tính sản lượng tương đương. Theo phương pháp bình quân thì tổng giá thành của sản phẩm hoàn thành chuyển sang phân xưởng kế tiếp được xác định:

$$\begin{array}{l} \text{Giá thành của} \\ \text{sản phẩm} \\ \text{hoàn thành} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Sản lượng} \\ \text{hoàn thành} \\ \text{trong kỳ} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Giá thành đơn vị sản} \\ \text{lượng tương đương} \end{array}$$

Theo phương pháp nhập trước – xuất trước, giá thành của sản phẩm hoàn thành thường bao gồm 3 bộ phận:

- + Giá trị của sản phẩm dở dang đầu kỳ và đã hoàn thành trong kỳ.
- + Chi phí để hoàn tất phần còn lại của sản phẩm dở dang đầu kỳ.

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí hoàn} \\ \text{tất sản phẩm dở} \\ \text{dang đầu kỳ} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Sản lượng tương} \\ \text{đương của sản} \\ \text{phẩm dở dang đầu} \\ \text{kỳ} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Giá thành đơn} \\ \text{vị sản lượng} \\ \text{tương đương} \end{array}$$

- + Giá thành của sản phẩm bắt đầu sản xuất và hoàn thành trong kỳ.

$$\begin{array}{l} \text{Giá thành của} \\ \text{sản phẩm bắt} \\ \text{đầu SX và} \\ \text{hoàn thành} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Sản lượng bắt đầu} \\ \text{SX và hoàn} \\ \text{thành trong kỳ} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Giá thành đơn} \\ \text{vị sản lượng} \\ \text{tương đương} \end{array}$$

Tất cả các quá trình tính giá trên được thể hiện qua báo cáo sản xuất của từng phân xưởng (bước chế biến).

**Ví dụ minh họa:** Một doanh nghiệp sản xuất tổ chức sản xuất theo kiểu chế biến liên tục qua hai phân xưởng 1 và 2. Bán thành phẩm của phân xưởng 1 chuyển sang phân xưởng 2 được bổ sung thêm vật liệu để tạo ra sản phẩm cuối cùng. Giả sử rằng vật

liệu thêm vào phân xưởng 2 không làm tăng số lượng sản phẩm tại phân xưởng đó và vật liệu được đưa vào từ đầu của quá trình sản xuất. Tình hình sản xuất trong tháng 9 năm X4 tại doanh nghiệp như sau:

Tại phân xưởng 1: vào đầu tháng có 1.000 sản phẩm dở dang, mức độ hoàn thành là 20% và không cần sử dụng thêm vật liệu trực tiếp. Trong tháng, có 5.000 sản phẩm bắt đầu sản xuất và 3.000 sản phẩm hoàn thành chuyển sang phân xưởng 2. Cuối tháng, kiểm kê còn 3.000 sản phẩm dở dang, mức độ hoàn thành 80%.

Tại phân xưởng 2: vào đầu tháng có 2.000 sản phẩm dở dang, mức độ hoàn thành 40%. Trong tháng, phân xưởng nhận 3.000sp từ phân xưởng 1 chuyển sang và 4.000 sản phẩm đã hoàn thành, nhập kho. Cuối tháng, kiểm kê còn 1.000 sản phẩm dở dang, mức độ hoàn thành 30%.

Số liệu về chi phí sản xuất tập hợp tại hai phân xưởng như sau (đvt: ng.đ):

	Phân xưởng 1	Phân xưởng 2
Chi phí dở dang đầu kỳ, <b>trong đó:</b>	2.900	18.487,5
- <b>Bán thành phẩm PX 1</b>	-	<b>15.200</b>
- <b>Vật liệu trực tiếp</b>	<b>2.000</b>	<b>2.050</b>
- <b>Nhân công trực tiếp</b>	<b>600</b>	<b>825</b>
- <b>Chi phí sản xuất chung</b>	<b>300</b>	<b>412,5</b>
Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ	39.475	16.725
- <b>Chi phí vật liệu trực tiếp</b>	<b>10.000</b>	<b>3.450</b>
- <b>Chi phí nhân công trực tiếp</b>	<b>19.650</b>	<b>8.850</b>
- <b>Chi phí sản xuất chung</b>	<b>9.825</b>	<b>4.425</b>

Yêu cầu: lập báo cáo sản xuất từng phân xưởng, giả sử sản lượng tương đương tính theo cả 2 phương pháp: bình quân gia quyền và nhập trước xuất trước (FIFO).

#### **Trường hợp tính sản lượng tương đương theo phương pháp bình quân**

Theo quá trình phân bước, việc tính giá thành sẽ lần lượt tiến hành tại phân xưởng 1 rồi đến phân xưởng 2. Có thể thuyết minh kết quả tính giá thành ở Báo cáo sản xuất tại phân xưởng 1 như sau:

**Bước 1. Xác định sản lượng tương đương.** Theo phương pháp bình quân, sản lượng tương đương bao gồm 2 bộ phận:

+ Sản lượng sản xuất hoàn thành trong kỳ: 3.000 sản phẩm

+ Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang vào cuối kỳ: 3.000 sản phẩm.

Do số sản phẩm này chỉ mới hoàn thành 80% khối lượng công việc và vật liệu giả định đưa từ đầu quá trình sản xuất nên sản lượng tương đương của số sản phẩm này qui đổi theo từng khoản mục phí như sau:

Đối với chi phí vật liệu trực tiếp:  $3.000 \times 100\% = 3.000$  sản phẩm

Đối với chi phí nhân công trực tiếp:  $3.000 \times 80\% = 2.400$  sản phẩm

Đối với chi phí SXC:  $3.000 \times 80\% = 2.400$  sản phẩm

**Bước 2. Tính giá thành đơn vị sản lượng đương đương.** Giá thành đơn vị sản phẩm tương đương của phân xưởng 1 được xác định theo từng khoản mục chi phí rồi tổng hợp. Cụ thể:

+ Chi phí vật liệu trực tiếp tính trên một sản phẩm:  $(2.000 + 10.000) : 6.000 = 2$

+ Chi phí nhân công trực tiếp tính trên một sản phẩm:  $(600 + 19.650) : 5.400 = 3,75$

+ Chi phí SXC tính trên một sản phẩm:  $(300 + 9.875) : 5.400 = 1,875$

Giá thành đơn vị sản phẩm =  $2 + 3,75 + 1,875 = 7,625$

**Bước 3. Cân đối chi phí:** cần xác định mức chi phí tính cho sản phẩm hoàn thành chuyển sang phân xưởng kế tiếp và mức chi phí cho sản phẩm dở dang. Cụ thể:

+ Giá trị sản phẩm chuyển sang phân xưởng 2: dựa trên khối lượng sản phẩm hoàn thành chuyển sang phân xưởng kế tiếp và đơn giá thành bình quân vừa xác định.

$3.000 \times 7,625 = 22.875$  (ng.đ)

+ Giá trị sản phẩm dở dang cuối tháng ở phân xưởng 1 là 19.500 (ng.đồng), trong đó:

Nguyên liệu trực tiếp:  $3.000 \times 2 = 6.000$

Nhân công trực tiếp:  $2.400 \times 3,75 = 9.000$

Chi phí sản xuất chung:  $2.400 \times 1,875 = 4.500$

Kết quả tính toán theo 3 bước thể hiện trên báo cáo sản xuất tại phân xưởng 1 như sau:

Đơn vị:.....

**Bộ phận: Phân xưởng 1**

## BÁO CÁO SẢN XUẤT

Tháng 9 Quý 3 Năm X4

Đơn vị tính 1.000đồng

Chỉ tiêu	Tổng số	Sản lượng tương đương		
		Nguyên vật liệu trực tiếp	Nhân công trực tiếp	Chi phí sản xuất chung
<b>A – Sản lượng hoàn thành tương đương</b>				
- Sản lượng hoàn thành	3.000	3.000	3.000	3.000
- Sản lượng dở dang cuối kỳ	3.000			
+ Nguyên vật liệu trực tiếp		3.000		
+ Nhân công trực tiếp (80%)			2.400	
+ Chi phí sản xuất chung (80%)				2.400
<b>C ộng</b>		<b>6.000</b>	<b>5.400</b>	<b>5.400</b>
<b>B - Tổng hợp chi phí và xác định giá thành đơn vị sản phẩm</b>				
- Chi phí dở dang đầu kỳ	2.900	2.000	600	300
- Chi phí phát sinh trong tháng	39.475	10.000	19.650	9.825
<b>Tổng cộng chi phí</b>	<b>42.375</b>	<b>12.000</b>	<b>20.250</b>	<b>10.125</b>
Giá thành đơn vị sản phẩm hoàn thành	7,625	2	3,75	1,875
<b>C - Cân đối chi phí</b>				
- Nguồn chi phí đầu vào	<b>42.375</b>			
+ Chi phí dở dang đầu kỳ	2.900	2.000	600	300
+ Chi phí phát sinh trong kỳ	39.475	10.000	19.050	9.825
- Phân bổ chi phí (đầu ra)	<b>42.375</b>			
+ Giá thành sản phẩm hoàn thành chuyển PX 2	22.875	6.000	11.250	5.625
+ Chi phí dở dang cuối kỳ	19.500			
• Nguyên vật liệu trực tiếp		6.000		
• Nhân công trực tiếp			9.000	
• Chi phí sản xuất chung				4.500

**Tại phân xưởng 2:** Cách lập báo cáo sản xuất ở phân xưởng 2 tương tự như ở phân xưởng 1 nhưng có quan tâm thêm yếu tố bán thành phẩm từ phân xưởng 1 chuyển

sang. Bán thành phẩm phân xưởng 1 được xem như là vật liệu chính ở phân xưởng 2.  
Báo cáo sản xuất ở phân xưởng 2 được lập như sau:

**Bộ phận: Phân xưởng 2**  
**BÁO CÁO SẢN XUẤT**  
Tháng 9 Quý 3 Năm X4  
Đơn vị tính 1.000đồng

Chỉ tiêu	Tổng số	Sản lượng tương đương			
		Bán TP PX 1	Vật liệu trực tiếp	Nhân công trực tiếp	Chi phí sản xuất chung
<b>A – Sản lượng hoàn thành tương đương</b>					
- Sản lượng hoàn thành	4.000	4.000	4.000	4.000	4.000
- Sản lượng dở dang cuối kỳ	1.000				
+ Bán thành phẩm PX 1		1.000			
+ Vật liệu trực tiếp			1.000		
+ Nhân công trực tiếp (30%)				300	
+ Chi phí sản xuất chung (30%)					300
<b>Cộng</b>		5.000	5.000	4.300	4.300
<b>B - Tổng hợp chi phí và xác định giá thành đơn vị sản phẩm</b>					
- Chi phí dở dang đầu kỳ	18.487,5	15.200	2.050	825	412,5
- Chi phí phát sinh trong tháng	39.600	22.875	3.450	8.850	4.425
<b>Tổng cộng chi phí</b>	<b>58.087,5</b>	<b>38.075</b>	<b>5.500</b>	<b>9.675</b>	<b>4.387,5</b>
Giá thành đơn vị sản phẩm hoàn thành	12,09	7,615	1,10	2,25	1,125
<b>C - Cân đối chi phí</b>					
- Nguồn chi phí đầu vào	<b>58.087,5</b>				
+ Chi phí dở dang đầu kỳ	18.487,5	15.200	2.050	825	412,5
+ Chi phí phát sinh trong kỳ	39.600	22.875	3.450	8.850	4.425
- Phân bổ chi phí (đầu ra)	<b>58.087,5</b>				
+ Giá thành sản phẩm hoàn thành	48.360				

+ Chi phí dở dang cuối kỳ	9.727,5				
• Bán thành phẩm PX 1		7.615			
• Vật liệu trực tiếp			1.100		
• Nhân công trực tiếp				675	
• Chi phí sản xuất chung					337,5

### Trường hợp tính sản lượng tương đương theo phương pháp FIFO

Cũng tương tự như trên, việc tính giá thành sẽ lần lượt tiến hành tại phân xưởng 1 rồi đến phân xưởng 2. Có thể thuyết minh kết quả tính giá thành ở báo cáo sản xuất tại phân xưởng 1 như sau:

**Bước 1: Xác định sản lượng tương đương.** Theo phương pháp nhập trước - xuất trước thì sản lượng hoàn thành đương đương bao gồm 3 bộ phận:

+ Sản lượng dở dang đầu kỳ tiếp tục chế biến để hoàn thành trong kỳ: 1.000 sản phẩm. Do giả định vật liệu đưa vào từ đầu quá trình sản xuất nên phần sản lượng tương đương chỉ tính đối với chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung để hoàn thành 80% công việc còn lại. Cụ thể:

Đối với chi phí nhân công trực tiếp:  $1.000 \times 80\% = 800$  sản phẩm

Đối với chi phí SXC:  $1.000 \times 80\% = 800$  sản phẩm

+ Sản lượng bắt đầu sản xuất và hoàn thành trong kỳ: 2.000 sản phẩm

+ Sản lượng bắt đầu sản xuất và còn đang chế dở vào cuối kỳ: 3.000 sản phẩm

Do số sản phẩm này chỉ mới hoàn thành 80% khối lượng công việc và vật liệu giả định đưa từ đầu quá trình sản xuất nên sản lượng tương đương của số sản phẩm này qui đổi theo từng khoản mục phí như sau:

Đối với chi phí vật liệu trực tiếp:  $3.000 \times 100\% = 3.000$  sản phẩm

Đối với chi phí nhân công trực tiếp:  $3.000 \times 80\% = 2.400$  sản phẩm

Đối với chi phí SXC:  $3.000 \times 80\% = 2.400$  sản phẩm

Với cách qui đổi trên, phần A báo cáo sản lượng thể hiện tổng sản lượng tương đương tại phân xưởng 1 theo từng khoản mục chi phí.

**Bước 2. Xác định giá thành đơn vị sản lượng tương đương.** Giá thành đơn vị sản phẩm tương đương của phân xưởng 1 được xác định theo từng khoản mục chi phí rồi tổng hợp lại để tính giá thành đơn vị. Cụ thể:

+ Chi phí vật liệu trực tiếp tính trên một sản phẩm:  $10.000: 5.000 = 2$



- + Chi phí nhân công trực tiếp tính trên một sản phẩm:  $19.650 : 5.200 = 3,779$
- + Chi phí SXC tính trên một sản phẩm:  $9.875 : 5.200 = 1,889$
- Giá thành đơn vị sản phẩm =  $2 + 3,779 + 1,889 = 7,668$  (ngàn đồng/sp)

**Bước 3. Cân đối chi phí.** Trong trường hợp sản lượng tính theo phương pháp FIFO, phần phân bổ chi phí chuyển cho phân xưởng 2 bao gồm: chi phí của sản phẩm dở dang đầu kỳ, chi phí để hoàn tất sản phẩm dở dang đầu kỳ, và chi phí của sản phẩm bắt đầu sản xuất và hoàn thành trong kỳ. Việc tách biệt này làm rõ hơn dòng chi phí vận động ở mỗi phân xưởng, và phục vụ tốt hơn cho việc kiểm soát chi phí.

- *Chi phí chuyển cho phân xưởng 2: 22.769,6* (ng.đ), trong đó
  - + Chi phí của sản phẩm dở dang đầu kỳ: 2.900
  - + Chi phí để hoàn tất sản phẩm dở dang đầu kỳ: 4.534,4
    - Nhân công trực tiếp (800 x 3,779) 3.023,2
    - Chi phí SXC (800 x 1,889) 1.511,2
  - + Chi phí của sản phẩm bắt đầu SX và hoàn thành:
    - $2.000 \times 7,668 = 15.336$  (ng.đ)
- *Chi phí tính cho sản phẩm dở dang cuối tháng: 19.603,2* (ng.đ), trong đó:
  - Nguyên liệu trực tiếp:  $3.000 \times 2 = 6.000$
  - Nhân công trực tiếp:  $2.400 \times 3,779 = 9.069,6$
  - Chi phí sản xuất chung:  $2.400 \times 1,889 = 4.533,6$

Tương tự như vậy, tại phân xưởng 2 dựa trên phần chi phí mà phân xưởng 1 chuyển sang, kế toán cũng tính giá thành sản lượng tương đương. Giá trị của bán thành phẩm phân xưởng 1 chuyển sang được xem là vật liệu chính ở phân xưởng 2. Khi lập báo cáo sản lượng, cần xem nó như một khoản mục riêng để tiện cho việc kiểm soát chi phí. Kết quả tính toán ở mỗi phân xưởng được thể hiện qua Báo cáo sản lượng như sau:



<b>Cộng</b>	<b>19.603,2</b>	<b>6.000</b>	<b>9.069,6</b>	<b>4.533,6</b>
<b>Tổng cộng</b>	<b>42.372,8<sup>3</sup></b>	12.000	20.250	10.122,8

**Bộ phận: Phân xưởng 2**

**BÁO CÁO SẢN XUẤT**

Tháng 9 Quý 3 Năm X4

Đơn vị tính 1.000đồng

Chi tiêu	Tổng số	Sản lượng tương đương			
		Bán TP PX 1	Vật liệu trực tiếp	Nhân công trực tiếp	Chi phí sản xuất chung
<b>A – Sản lượng hoàn thành tương đương</b>					
- Sản lượng dở dang đầu kỳ	2.000	-	-	1.200	1.200
- Sản lượng mới đưa vào sản xuất	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000
- Sản lượng dở dang cuối kỳ	1.000				
+ Bán thành phẩm phân xưởng 1		1.000			
+ Nguyên vật liệu trực tiếp			1.000		
+ Nhân công trực tiếp (30%)				300	
+ Chi phí sản xuất chung (30%)					300
<b>Cộng</b>		3.000	3.000	3.500	3.500
<b>B - Tổng hợp chi phí và xác định giá thành đơn vị sản phẩm</b>					
+ Chi phí phát sinh trong tháng	39.504,6	22.779,6	3.450	8.850	4.425
+ Giá thành đơn vị sản phẩm hoàn thành tương đương	12,536	7,5932	1,15	2,529	1,264
<b>C - Cân đối chi phí</b>					
- <i>Nguồn chi phí (đầu vào)</i>					
+ Chi phí dở dang đầu kỳ	18.487,5	15.200	2.050	825	412,5
+ Chi phí phát sinh trong kỳ	39.504,6	22.779,6	3.450	8.850	4.425
<b>Tổng cộng</b>	<b>57.992,1</b>	<b>37.979,6</b>	<b>5.500</b>	<b>9.675</b>	<b>4.837,5</b>
- Phân bổ chi phí (đầu ra)					

<sup>3</sup> Kết quả cân đối chi phí bị lệch 2.200 đồng do phần tính toán lấy số lẽ khi tính giá thành đơn vị khoản mục chi phí sản xuất chung. Trong thực tế để bảo đảm cân đối có thể chuyển phần chênh lệch này vào khoản mục tương ứng của sản phẩm dở dang cuối kỳ hoặc sản phẩm hoàn thành. Báo cáo sản xuất ở phân xưởng 2 sẽ điều chỉnh những sai số này cho sản phẩm dở dang cuối kỳ.

+ Chi phí dở dang đầu kỳ					
• Tháng trước	18.487,5	15.200	2.050	825	412,5
• Tháng này: * Nhân công trực tiếp	3.034,8			3.034,8	
* Chi phí sản xuất chung	1.516,8				1.516,8
<b>Cộng</b>	<b>23.039,1</b>	<b>15.200</b>	<b>2.050</b>	<b>3.859,8</b>	<b>1.929,3</b>
+ Bắt đầu sản xuất và hoàn thành trong kỳ	<b>25.072</b>	<b>15.186</b>	<b>2.300</b>	<b>5.058</b>	<b>2.528</b>
+ Chi phí dở dang cuối kỳ					
• Bán thành phẩm PX 1		7.593			
• Nguyên vật liệu trực tiếp			1.150		
• Nhân công trực tiếp				757,2	
• Chi phí sản xuất chung					380,2
<b>Cộng</b>	<b>9.880,9</b>	<b>7.593,6</b>	<b>1.150</b>	<b>757,2</b>	<b>379,2</b>
<b>Tổng cộng</b>	<b>57.992,1</b>	<b>37.979,6</b>	<b>5.500</b>	<b>9.675</b>	<b>4.837,5</b>

### So sánh kết quả giá thành theo 2 phương pháp tính sản lượng tương đương

Kết quả tính giá thành theo hai cách tính sản lượng tương đương trong ví dụ trên cho hai kết quả khác nhau. Sự khác biệt này xuất phát ở chỗ: có tính chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ cho sản lượng tương đương hoàn thành trong kỳ hay không? Nếu trong phương pháp bình quân gia quyền, kế toán quản trị có quan tâm đến khoản chi phí này, thì giá thành đơn vị sản phẩm tương đương sẽ chịu những ảnh hưởng thay đổi về giá các yếu tố đầu vào (thường là nguyên vật liệu) của kỳ trước. Ngược lại, trong phương pháp nhập trước- xuất trước, giá thành sản phẩm tương đương chỉ liên quan thực sự đến những chi phí phát sinh trong kỳ tương ứng với những sản lượng thực sự đã tạo ra. Vì sự khác biệt này, trên khía cạnh kiểm soát chi phí, người ta đánh giá cao hơn phương pháp FIFO. Có thể tóm tắt những điểm khác nhau giữa hai phương pháp qua bảng dưới đây:

Phương pháp bình quân	Phương pháp nhập trước – xuất trước
<b>1. Tính sản lượng tương đương trong kỳ</b>	
Sản lượng hoàn thành trong kỳ	Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang đầu kỳ <u>tiếp tục chế biến</u>
Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang cuối kỳ	Sản lượng bắt đầu sản xuất và hoàn thành trong kỳ
	Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang cuối kỳ
<b>2. Tính giá thành đơn vị sản phẩm tương đương</b>	

Chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ cùng với chi phí phát sinh được sử dụng để tính giá thành	Chi phí phát sinh trong kỳ được sử dụng để tính giá thành đơn vị
Giá thành đơn vị sẽ chịu ảnh hưởng biến động giá đầu vào của kỳ trước	Giá thành đơn vị không chịu ảnh hưởng biến động giá đầu vào kỳ trước
<b>3. Cân đối chi phí</b>	
Giá trị của sản lượng chuyển sang phân xưởng kế tiếp được tính theo cùng một giá phí	Giá trị của sản lượng chuyển sang phân xưởng kế tiếp gồm: chi phí dở dang đầu kỳ, chi phí cho số sản phẩm dở dang đầu kỳ cần tiếp tục hoàn thành, và chi phí cho sản phẩm bắt đầu sản xuất và đã hoàn thành
Giá trị của sản phẩm dở dang cuối kỳ được tính như nhau cho cả hai phương pháp	Giá trị của sản phẩm dở dang cuối kỳ được tính như nhau cho cả hai phương pháp

## 4. TẬP HỢP CHI PHÍ VÀ TÍNH GIÁ THÀNH THEO PHƯƠNG PHÁP TRỰC TIẾP

### 4.1. Nguyên tắc tính giá thành theo phương pháp trực tiếp

Tính giá thành theo phương pháp trực tiếp<sup>4</sup> là phương pháp mà theo đó, chỉ có các *chi phí sản xuất biến đổi* liên quan đến sản xuất sản phẩm tại phân xưởng, nơi sản xuất được tính vào giá thành sản phẩm hoàn thành. Phần chi phí sản xuất chung cố định không được tính vào giá thành sản phẩm hoàn thành. Đây có thể coi là cách tính giá thành không đầy đủ để phục vụ những yêu cầu riêng trong quản trị doanh nghiệp. Cách tính này vì thế không liên quan đến thông tin tài chính công bố ra bên ngoài.

Vấn đề đặt ra là tại sao không tính đến định phí sản xuất chung trong giá thành sản phẩm trong khi các chi phí này, đặc biệt là chi phí khấu hao TSCĐ có liên quan trực tiếp đến quá trình sản xuất. Các nhà quản trị quan niệm rằng, định phí sản xuất chung là chi phí thời kỳ, nghĩa là doanh nghiệp luôn phát sinh chi phí này để duy trì và điều hành hoạt động nhà xưởng cho dù có sự tăng giảm sản lượng trong kỳ trong giới hạn qui mô nhà xưởng. Định phí sản xuất chung gần như ít thay đổi qua các năm trước khi có sự thay đổi qui mô đầu tư. Do vậy, sẽ là không hợp lý khi tính chi phí sản xuất chung cố định cho sản phẩm hoàn thành. Cách nhìn định phí sản xuất chung là chi phí thời kỳ cũng đồng nghĩa không xem chi phí này là chi phí sản phẩm (chi phí tồn kho), và khi đó, định phí này là yếu tố cần giảm trừ từ doanh thu để báo cáo thật sự về kết quả kinh doanh của doanh nghiệp.

Như vậy, giá thành sản phẩm hoàn thành bao gồm ba loại: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và biến phí sản xuất chung. Trình tự tập hợp chi phí và tính giá thành theo phương pháp trực tiếp như sau:

<sup>4</sup> Direct costing hay variable costing

+ Xác định đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành

+ Chi phí sản xuất khi phát sinh cần phân loại theo cách ứng xử chi phí. Các chi phí sản xuất biến đổi sẽ tập hợp theo từng đối tượng tập hợp chi phí. Phần định phí sản xuất chung sẽ tập hợp riêng để phục vụ cho các yêu cầu khác trong kế toán quản trị. Trong trường hợp không thể phân loại ngay thành biến phí và định phí (như trường hợp của chi phí hỗn hợp) thì chi phí sẽ theo dõi riêng và đến cuối kỳ kế toán phân tách thành biến phí và định phí.

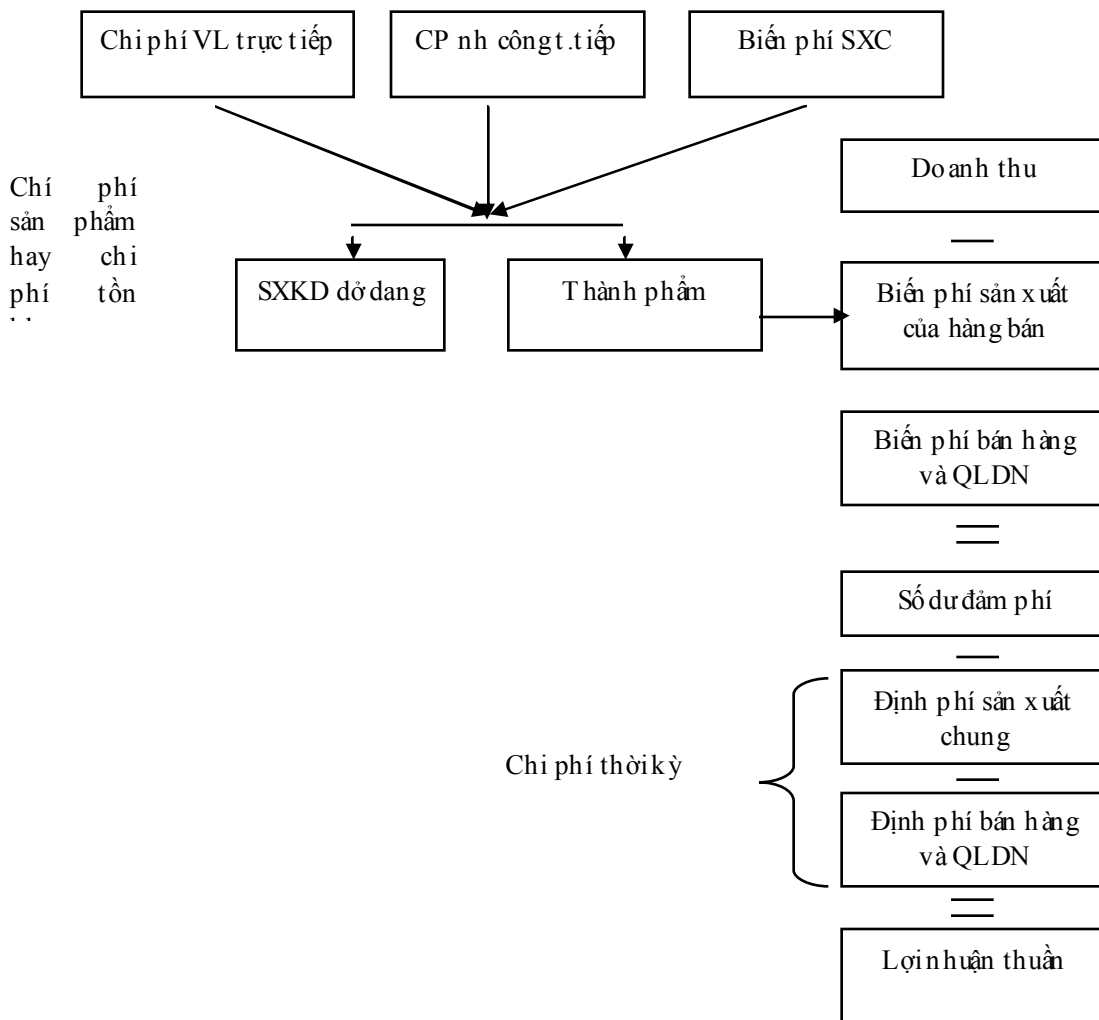
+ Cuối kỳ, kế toán tổng hợp toàn bộ biến phí sản xuất để tính giá thành sản phẩm. Giá thành đơn vị sản phẩm được xác định như sau:

$$\text{Giá thành sản phẩm} = \frac{\text{Tổng chi phí sản xuất}}{\text{Số lượng sản phẩm hoàn thành trong kỳ}}$$

Công thức trên được vận dụng để tính theo từng khoản mục biến phí sản xuất trong giá thành của sản phẩm hoàn thành, làm cơ sở để lập báo cáo giá thành sản phẩm theo khoản mục.

#### **4.2. Sự vận động chi phí theo phương pháp trực tiếp và lập báo cáo lãi lỗ theo cách ứng xử chi phí.**

Việc tính giá thành theo phương pháp trực tiếp làm nảy sinh một quan điểm khác về sự vận động của chi phí trong quá trình sản xuất. Khi tiến hành sản xuất, sản lượng sản xuất thay đổi sẽ đòi hỏi các nhu cầu tiêu hao về vật liệu, nhân công và các biến phí sản xuất chung. Nói cách khác, biến phí sản xuất sẽ vận động cùng với sự vận động của dòng vật chất, trong khi định phí sản xuất chung, đặc biệt là khấu hao TSCĐ hay các chi phí thuê mặt bằng sản xuất độc lập tương đối với dòng vật chất của quá trình sản xuất. Có thể thấy hiện tượng này khi một doanh nghiệp tạm ngừng sản xuất nhưng vẫn phải trích khấu hao TSCĐ, hay vẫn phải trả tiền thuê mặt bằng sản xuất. Chính đặc trưng này dẫn đến một cách trình bày khác về kết quả kinh doanh của doanh nghiệp. Nếu trong kế toán tài chính, báo cáo lãi lỗ có thể lập dựa theo nội dung kinh tế hay công dụng kinh tế của chi phí, thì trong kế toán quản trị có thể trình bày báo cáo lãi lỗ theo cách ứng xử của chi phí. Sự vận động của chi phí trong quan hệ với việc lập báo cáo lãi lỗ có thể minh họa qua sơ đồ sau.



### Sơ đồ 3.3. Phương pháp tính giá trực tiếp và báo cáo lãi lỗ

Trong dòng vận động của chi phí trên sơ đồ, phần biến phí sẽ được xem là chi phí sản phẩm và được thể hiện trong giá trị hàng tồn kho trước khi sản phẩm được tiêu thụ. Với việc phân tích chi phí theo ứng xử, phần biến phí được trình bày riêng trên báo cáo lãi lỗ để tính lợi nhuận. Số dư đảm phí là phần chênh lệch giữa doanh thu với các biến phí tương ứng cho sản phẩm tiêu thụ (biến phí sản xuất của hàng bán, biến phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp). Chỉ tiêu số dư đảm phí vì thế mang nội dung khác với khái niệm lợi nhuận gộp trên Báo cáo kết quả kinh doanh của kế toán tài chính. Số dư

đảm phí sẽ thay đổi cùng với sự thay đổi của sản lượng tiêu thụ, nhưng số dư đảm phí đơn vị sản phẩm thì tương đối ổn định. Số dư đảm phí sau khi trừ các khoản chi phí thời kỳ (định phí sản xuất chung, định phí bán hàng và QLDN) sẽ là lợi nhuận thuần. Như vậy, qui mô sản xuất, tiêu thụ, số dư đảm phí và định phí có liên quan đến mức lợi nhuận của doanh nghiệp.

Điểm khác nhau cơ bản trong báo cáo lãi lỗ dựa trên cách ứng xử chi phí và dựa trên công dụng kinh tế (hay nội dung kinh tế) của chi phí chính là cách nhìn nhận về định phí sản xuất chung. Điều này có liên quan đến các phương pháp tính giá thành. Theo phương pháp tính giá toàn bộ thì định phí SXC là chi phí sản phẩm, do vậy, phần định phí này chỉ thể hiện trên báo cáo lãi lỗ khi sản phẩm sản xuất đã tiêu thụ. Nếu chưa tiêu thụ, định phí SXC sẽ là chi phí tồn kho và là một phần trên BCDKT. Ngược lại, theo phương pháp tính giá trực tiếp thì định phí SXC là chi phí thời kỳ, phát sinh trong kỳ bao nhiêu sẽ được tính trừ hết để tính lợi nhuận. Do vậy, báo cáo về lợi nhuận thuần theo hai phương pháp sẽ khác nhau.

**Ví dụ minh họa.** Một doanh nghiệp sản xuất 5000 sp, và trong kỳ đã tiêu thụ 4.000 sp với đơn giá bán 35.000 đồng/sp. Tại đơn vị không có thành phẩm tồn kho đầu kỳ. Có số liệu về chi phí tập hợp trong kỳ như sau:

Chi phí vật liệu trực tiếp: 35.000.000 đ

Chi phí nhân công trực tiếp: 25.000.000 đ

Biến phí SXC: 15.000.000 đ

Định phí SXC: 40.000.000 đ

Biến phí bán hàng & QLDN: 10.000.000 đ

Định phí bán hàng & QLDN: 20.000.000 đ

Giả sử, sản phẩm dở dang cuối kỳ và đầu kỳ là tương đương nhau. Với tài liệu trên, kế toán có thể lập báo cáo giá thành theo hai phương pháp tính giá như sau:

*Đơn vị tính: đồng*

Khoản mục giá thành	Phương pháp toàn bộ		Phương pháp trực tiếp	
	Tổng giá thành	Giá thành đơn vị	Tổng giá thành	Giá thành đơn vị
Chi phí vật liệu trực tiếp	35.000.000	7.000	35.000.000	7.000
Chi phí nhân công trực tiếp	25.000.000	5.000	25.000.000	5.000



Biến phí sản xuất chung	15.000.000	3.000	15.000.000	3.000
Định phí sản xuất chung	40.000.000	8.000		
<b>Tổng cộng</b>	<b>115.000.000</b>	<b>23.000</b>	<b>75.000.000</b>	<b>15.000</b>

Giá thành theo phương pháp tính giá toàn bộ lớn hơn phương pháp trực tiếp là do có tính đến định phí sản xuất chung. Mức chênh lệch càng nhỏ khi đơn vị càng gia tăng sản lượng trong qui mô nhà xưởng. Sự khác biệt này dẫn đến kết quả kinh doanh theo hai cách trình bày như sau:

Lợi nhuận trong trường hợp tính giá theo phương pháp toàn bộ lớn hơn 18 triệu đồng là vì sản lượng sản xuất còn tồn kho cuối kỳ là 1.000 sp. Do mỗi sản phẩm có 8.000 đồng định phí SXC nên phần định phí SXC còn phản ánh trên BCĐKT là 8 triệu đồng (1.000 sp x 8.000 đ/sp). Trong khi đó, khi trình bày lợi nhuận dựa vào cách ứng xử chi phí, định phí sản xuất chung là chi phí thời kỳ và phải sử dụng để tính lợi nhuận. Kết quả là phần định phí để giảm trừ doanh thu trong phương pháp tính giá trực tiếp cao hơn phương pháp toàn bộ là 8 triệu đồng. Đó cũng chính là chênh lệch về lợi nhuận giữa hai phương pháp.

Báo cáo lãi lỗ theo phương pháp tính giá toàn bộ (đvt: 1000đ)		Báo cáo lãi lỗ theo phương pháp tính giá trực tiếp (đvt: 1000đ)	
<b>Doanh thu</b>	140.000	<b>Doanh thu</b>	140.000
Giá vốn hàng bán	92.000	Biến phí SX hàng bán	60.000
<b>Lợi nhuận gộp</b>	48.000	Biến phí bán hàng và QLDN	10.000
Chi phí bán hàng & QLDN	30.000	<b>Số dư đảm phí</b>	70.000
<b>Lợi nhuận thuần</b>	<b>18.000</b>	Định phí sản xuất chung	40.000
		Định phí bán hàng và QLDN	20.000
		<b>Lợi nhuận thuần</b>	<b>10.000</b>

Nhìn sâu xa, cách lập báo cáo lãi lỗ dựa vào cách ứng xử chi phí hay dựa vào phương pháp tính giá trực tiếp đã quan tâm thực sự đến vấn đề doanh nghiệp có bù đắp chi phí cố định không để tạo ra phần tích lũy cho người chủ sở hữu. Lợi nhuận được trình bày trong trường hợp này phản ánh đầy đủ hơn toàn cảnh hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, qua đó nhà quản trị có thể ra những quyết định kinh doanh phù hợp.

Sự chênh lệch về lợi nhuận trong hai cách trình bày còn liên quan đến mức tồn kho của doanh nghiệp. Mối quan hệ này giúp nhà quản trị có chính sách quản lý tồn kho phù hợp, tiên liệu lợi nhuận thông qua biến động tồn kho. Nếu sản lượng sản xuất trong ví dụ trên được tiêu thụ hết thì toàn bộ định phí SXC sẽ được giảm trừ để tính lãi lỗ, hay lợi nhuận theo hai cách trình bày là như nhau. Nếu sản lượng tiêu thụ lớn hơn sản lượng sản xuất trong kỳ, nghĩa là doanh nghiệp sẽ tiêu thụ thêm một phần tồn đầu kỳ thì lợi nhuận theo cách tính giá toàn bộ sẽ bé hơn theo cách tính giá trực tiếp. Chính quan hệ đó đã thúc đẩy các doanh nghiệp cần giải phóng tồn kho để tăng lợi nhuận hơn nữa, nhìn theo khía cạnh về ứng xử chi phí. Từ mối quan hệ đó, người ta có thể điều chỉnh giữa lợi nhuận theo phương pháp tính giá toàn bộ và theo phương pháp tính giá trực tiếp như sau:

Lợi nhuận thuần theo phương pháp toàn bộ
Cộng (+): Định phí SXC cho hàng tồn đầu kỳ
Trừ (-): Định phí SXC cho hàng tồn cuối kỳ
Lợi nhuận thuần theo phương pháp trực tiếp

Trong ví dụ trên, chúng ta có thể điều chỉnh lợi nhuận thuần theo phương pháp toàn bộ thành lợi nhuận thuần theo phương pháp trực tiếp như sau:

Lợi nhuận thuần theo phương pháp toàn bộ: 18.000.000 đồng

Cộng: Định phí SXC tính cho hàng tồn đầu kỳ: 0

Trừ: Định phí SXC tính cho hàng tồn cuối kỳ: 8.000.000 đồng

Lợi nhuận thuần theo phương pháp trực tiếp: 10.000.000 đồng

Mặc dù cách tính giá theo phương pháp trực tiếp ở đây chỉ đề cập trong các doanh nghiệp sản xuất, nhưng việc trình bày báo cáo lãi lỗ theo cách ứng xử chi phí có thể vận dụng trong các doanh nghiệp thương mại, dịch vụ; và trong cả các tổ chức có nhiều ngành hàng, nhiều bộ phận kinh doanh. Các báo cáo lãi lỗ trong trường hợp này

thường có nhiều tác dụng trong việc ra quyết định, sẽ được đề cập ở các chương khác. Phần dưới đây trình bày báo cáo lãi lỗ theo cách ứng xử chi phí đối với doanh nghiệp có ba bộ phận kinh doanh được lập theo cách ứng xử chi phí.

#### **Báo cáo lãi lỗ theo các bộ phận**

Chỉ tiêu	Tổng cộng	Bộ phận A	Bộ phận B	Bộ phận C
Doanh thu	1.000.000	500.000	300.000	200.000
Biến phí	645.000	300.000	195.000	150.000
Số dư đảm phí	355.000	200.000	105.000	50.000
Định phí trực tiếp	110.000	50.000	35.000	25.000
Số dư bộ phận	245.000	150.000	70.000	25.000
Định phí chung	<b>150.000</b>			
Lợi nhuận thuần	<b>95.000</b>			

Có thể thấy việc trình bày báo cáo lãi lỗ theo bộ phận vẫn dựa trên cách ứng xử chi phí. Điểm khác biệt là cách nhìn nhận về định phí chung. Định phí này sẽ không phân bổ cho bất kỳ hoạt động nào để xác định lợi nhuận của từng bộ phận mà quan trọng hơn là lợi nhuận của từng bộ phận (số dư bộ phận) là âm hay dương. Nếu số dư của một bộ phận là âm thì việc duy trì hoạt động sản xuất của bộ phận đó sẽ ảnh hưởng đến khả năng tích lũy chung của doanh nghiệp. Ngược lại, đơn vị cần duy trì hoạt động có số dư bộ phận dương để góp phần bù đắp phần định phí chung toàn doanh nghiệp.

#### **4.3. Công dụng và những hạn chế của tính giá thành theo phương pháp trực tiếp**

Tính giá thành theo phương pháp trực tiếp có nhiều tác dụng trong quản trị doanh nghiệp. Có thể nêu lên một vài ứng dụng phổ biến của cách tính giá thành này như sau:

- Là cơ sở để phân tích mối quan hệ chi phí - sản lượng - lợi nhuận, qua đó có quyết định hợp lý cho hoạt động kinh doanh.

- Là cơ sở để lập kế hoạch được thuận lợi hơn khi doanh nghiệp hoạt động với các mức sản lượng khác nhau.

- Là cơ sở để thực hiện công tác kiểm soát, đánh giá tình hình thực hiện chi phí tại doanh nghiệp

- Tính giá thành theo phương pháp trực tiếp còn hỗ trợ công tác hoạch định hàng năm và ra các quyết định khác, như quyết định về giá bán sản phẩm.

Bên cạnh những công dụng trên, tính giá thành theo phương pháp trực tiếp vẫn có những hạn chế riêng. Đó là:

-Việc phân chia chi phí thành biến phí và định phí mang tính tương đối. Do vậy, mức độ chính xác và tin cậy của lợi nhuận theo phương pháp này không cao.

- Theo phương pháp tính giá trực tiếp, chỉ có các chi phí biến đổi được xem xét khi ra quyết định về định giá bán sản phẩm trong ngắn hạn. Tuy nhiên, trong dài hạn cần xem đến cả biến phí và định phí.

- Giá trị hàng tồn kho trên BCDKT theo phương pháp tính giá trực tiếp sẽ nhỏ hơn so với trường hợp tính giá theo phương pháp toàn bộ.

## **5. HỆ THỐNG TÍNH GIÁ DỰA TRÊN CƠ SỞ HOẠT ĐỘNG**

### **5.1. Sự hình thành của phương pháp tính giá dựa trên cơ sở hoạt động**

Trong những năm của thập niên 1980, nhiều nhà quản trị cũng như kế toán đã không hài lòng với hệ thống tính giá truyền thống. Bên cạnh những ưu điểm, các hệ thống tính giá đó đã bộc lộ một số hạn chế dẫn đến những bất lợi trong việc ra quyết định. Có thể bàn đến hai hạn chế lớn nhất là cách lựa chọn đối tượng tập hợp chi phí và kỹ thuật phân bổ chi phí.

Một là: trong phương pháp tính giá truyền thống, đối tượng tập hợp chi phí chủ yếu là theo đơn đặt hàng (hệ thống tính giá theo công việc) hoặc theo phân xưởng, nơi sản xuất (hệ thống tính giá theo quá trình sản xuất). Với đối tượng đó, hệ thống tính giá chỉ mới nhằm mục đích tính giá thành sản phẩm, không chỉ ra mối quan hệ qua lại giữa các hoạt động ở các bộ phận chức năng khác nhau. Những vấn đề như: chi phí gia tăng ở khâu nào, do nguyên nhân nào trong quá trình sản xuất luôn được các nhà quản trị đặt ra trong quá trình hoàn thiện và thiết kế lại quá trình sản xuất nhằm cắt giảm chi phí. Thực tế cho thấy, chi phí phát sinh ở nhiều hoạt động khác nhau trong quá trình sản xuất, nhưng nếu chỉ tập hợp chi phí ở góc độ chung thì không thể kiểm soát chi phí ở doanh nghiệp. Nói cách khác, mục tiêu kiểm soát và hoạch định ở doanh nghiệp trong điều kiện cạnh tranh gia tăng chưa được đáp ứng.

Hai là, các phương pháp tính giá truyền thống thường lựa chọn một hay một vài tiêu thức để phân bổ chi phí sản xuất chung. Do vậy, giá thành sản phẩm thường không phản ánh đúng giá phí của nó, nhất là khi mức độ tự động hóa trong các doanh nghiệp có xu hướng ngày càng gia tăng. Kết quả là việc ra quyết định giá bán cạnh tranh bị ảnh hưởng đối với những sản phẩm được tính giá quá cao hoặc quá thấp.

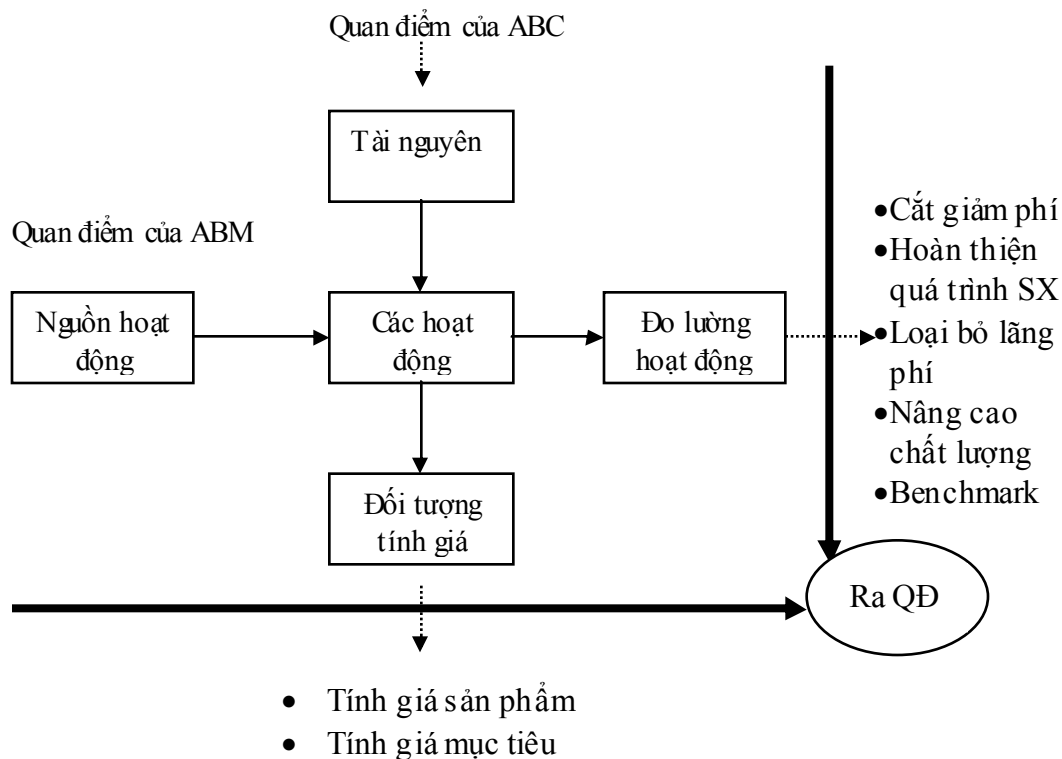
Để khắc phục những hạn chế đó, người ta bắt đầu nghiên cứu và ứng dụng một phương pháp tính giá thành sản phẩm mới gọi là phương pháp tính giá thành dựa trên cơ sở hoạt động<sup>5</sup> (ABC). Khởi đầu từ ý tưởng của các nhà quản trị vào đầu những năm 1980, phương pháp ABC chỉ là một kỹ thuật tính giá thành sản phẩm, dịch vụ bằng cách áp dụng nhiều tiêu thức phân bổ đối với chi phí sản xuất chung để đảm bảo giá thành xác định hợp lý hơn. Đến đầu những năm 1990, các nhà quản trị phát hiện rằng, với cùng một dữ liệu ban đầu nhưng giá thành tính theo phương pháp ABC được sử dụng tốt hơn cho việc thiết kế sản phẩm và thiết kế lại quá trình sản xuất. ABC còn được sử dụng để đo lường hiệu quả hoạt động của quá trình kinh doanh. Số liệu của phương pháp ABC giúp các nhà quản trị nhìn nhận rõ hơn mối quan hệ giữa thời gian, chất lượng, công suất nhà xưởng, sự linh hoạt và chi phí của doanh nghiệp. Phương pháp ABC ngày nay đã gắn với một triết lý mới trong quản trị là quản trị dựa trên hoạt động (ABM)<sup>6</sup>. Mối quan hệ giữa ABC và ABM thể hiện qua sơ đồ 3.4<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> Phương pháp này còn hay gọi là phương pháp ABC (Activity-based costing)

<sup>6</sup> Activity-based management

<sup>7</sup> Trích theo “The CAM-I Glossary of Activity based Management” của Norm Raffish và Peter B.B Turney (Arlington, Texas: CAM-I, 1991)



**Sơ đồ 3.5. Môi quan hệ giữa ABC và ABM**

Điểm nổi bật của phương pháp ABC là nhấn mạnh các hoạt động như là những đối tượng tập hợp chi phí chủ yếu. Chi phí phát sinh theo hoạt động này sau đó sẽ được phân bổ cho những đối tượng tính giá thành theo số lượng hoạt động (nguồn sinh phí) mà các đối tượng này đã sử dụng. Cần chú ý là hệ thống tính giá thành dựa trên cơ sở hoạt động có thể là một phần của hệ thống tính giá thành theo công việc hay tính giá thành theo quá trình sản xuất<sup>8</sup>. Hệ thống tính giá này không thay thế phương pháp tính giá truyền thống, mà nhằm bổ sung khả năng xử lý và cung cấp các thông tin trong việc ra quyết định ngắn hạn và dài hạn ở doanh nghiệp.

## 5.2. Nội dung phương pháp ABC trong doanh nghiệp sản xuất

Nhằm mục đích tính giá thành chính xác hơn các phương pháp tính giá thành truyền thống về các nguồn lực mà doanh nghiệp đã hao phí cho từng chủng loại mặt hàng, phương pháp ABC xác định đối tượng tập hợp chi phí là các hoạt động. Mỗi hoạt động theo phương pháp này được hiểu như là nơi có yếu tố cơ bản làm phát sinh chi phí trong doanh nghiệp. Do vậy, nhà quản trị có thể tìm hiểu nguyên nhân của những

<sup>8</sup> Hurgen, CT, Cost Accounting – A managerial Emphasis, Prentice Hall, 1992, tr. 150

biến động chi phí và có biện pháp cắt giảm phù hợp. Chi phí liên quan đến mỗi hoạt động có thể là biến phí hoặc gồm cả vừa biến phí và định phí.

Quá trình tính giá thành theo phương pháp ABC trong doanh nghiệp sản xuất thường được chia thành các bước như sau:

*Bước 1: Nhận diện các chi phí trực tiếp*

Chi phí trực tiếp trong các doanh nghiệp sản xuất thường bao gồm: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp. Trong mỗi hoạt động, các chi phí này có thể nhận diện ngay khi phát sinh chi phí và được tập hợp trực tiếp cho từng đối tượng tính giá thành.

*Bước 2: Nhận diện các hoạt động*

Nhận diện các hoạt động là yêu cầu cốt lõi của phương pháp ABC, theo đó kế toán quản trị phải phát hiện các hoạt động có yếu tố cơ bản làm phát sinh chi phí. Yếu tố cơ bản đó thường gọi là nguồn sinh phí (cost driver). Tùy thuộc vào đặc điểm tổ chức sản xuất và quy trình công nghệ mà mỗi doanh nghiệp có các hoạt động khác nhau. Có những hoạt động thường gặp như: hoạt động khởi động máy ở phân xưởng, hoạt động kiểm tra chất lượng sản phẩm, hoạt động đặt hàng, hoạt động vận chuyển thành phẩm... Chi phí phát sinh ở các hoạt động thực chất là chi phí chung, không thể tập hợp trực tiếp cho từng đối tượng tính giá thành. Các chi phí này liên quan đến nhiều đối tượng tính giá thành cho nên cần tập hợp theo từng hoạt động, sau đó mới tiến hành phân bổ.

*Bước 3: Chọn tiêu thức phân bổ.*

Sau khi các chi phí gián tiếp được tập hợp theo từng nhóm hoạt động thì sẽ tiến hành lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí của từng nhóm hoạt động cho các đối tượng tính giá. Đây là một bước quan trọng, trực tiếp tác động đến giá thành sản phẩm sản xuất của doanh nghiệp, vì nếu tiêu thức phân bổ không phù hợp dẫn đến chi phí gián tiếp phân bổ cho các sản phẩm sẽ bị sai lệch. Nếu trong hệ thống tính giá thành theo công việc hay quá trình sản xuất, người ta lựa chọn một tiêu chuẩn chung để phân bổ toàn bộ chi phí sản xuất chung thì trong phương pháp ABC, kế toán quản trị phải xây dựng cả một hệ thống các tiêu chuẩn phân bổ. Tiêu chuẩn phân bổ chính là nguồn sinh phí ở hoạt động đó, do vậy chi phí sẽ phân bổ cho các hoạt động được chính xác hơn. Chính đặc điểm này dẫn đến tính giá thành theo phương pháp ABC có mức độ hợp lý hơn so với tính giá theo công việc hay quá trình sản xuất. Để việc phân bổ chi phí gián tiếp được khách quan và phù hợp, bộ phận kế toán quản trị cần phỏng vấn trực tiếp

nhân viên điều hành ở các phân xưởng, hoặc tiến hành quan sát hoạt động ở các phân xưởng để xác định hoạt động và tiêu chuẩn phân bổ tương ứng.

*Bước 4: Tính toán mức phân bổ*

Dựa trên cơ sở các nhóm hoạt động, chi phí gián tiếp được tập hợp cho từng nhóm sản phẩm, và kế toán tiến hành tính toán tỷ lệ phân bổ. Nếu hoạt động liên quan đến sản xuất một sản phẩm hoặc dịch vụ thì toàn bộ chi phí được kết chuyển cho sản phẩm hoặc dịch vụ đó. Nếu một hoạt động được sử dụng cho sản xuất nhiều loại sản phẩm hoặc dịch vụ thì chi phí được phân bổ cho mỗi loại sản phẩm (dịch vụ) dựa trên mức độ tiêu dùng hoạt động của từng loại sản phẩm (dịch vụ).

*Bước 5: Tổng hợp tất cả các chi phí để tính giá thành sản phẩm*

**Ví dụ minh họa.** Một doanh nghiệp sản xuất hai loại sản phẩm A và B với sản lượng sản phẩm A trong năm là 5.000 và sản phẩm B là 20.000. Giờ công lao động hao phí để sản xuất mỗi loại sản phẩm là 2 giờ. Báo cáo về chi phí vật liệu trực tiếp và nhân công trực tiếp cho mỗi loại sản phẩm như sau:

Đ/v tính: đồng

<i>Khoản mục</i>	<i>Sản phẩm A</i>	<i>Sản phẩm B</i>
Chi phí vật liệu trực tiếp	25.000	15.000
Chi phí nhân công trực tiếp	10.000	10.000
Tổng cộng	35.000	25.000

Tổng chi phí sản xuất chung trong kỳ là 875 triệu đồng. Mặc dù hao phí lao động để sản xuất mỗi sản phẩm là như nhau, nhưng sản xuất sản phẩm A đòi hỏi số lần khởi động máy và kiểm tra chất lượng nhiều hơn sản phẩm B do tính phức tạp của sản phẩm. Nếu áp dụng phương pháp tính giá truyền thống và giờ công lao động trực tiếp được chọn làm tiêu thức phân bổ thì

Tổng giờ công lao động trực tiếp:

$$(5.000 \text{ sp} \times 2 \text{ giờ/sp}) + (20.000 \text{ sp} \times 2 \text{ giờ/sp}) = 50.000 \text{ giờ}$$

Tỷ lệ phân bổ chi phí sản xuất chung là:

$$875.000.000 \text{ đồng} : 50.000 \text{ giờ} = 17.500 \text{ đồng/giờ}$$



Cách thức phân bổ trên dẫn đến giá thành đơn vị sản phẩm như sau:

<b>Khoản mục</b>	<b>Sản phẩm A</b>	<b>Sản phẩm B</b>
Chi phí vật liệu trực tiếp	25.000	15.000
Chi phí nhân công trực tiếp	10.000	10.000
Chi phí SXC ( 2 giờ x 17.500 đ)	35.000	35.000
<b>Tổng cộng</b>	<b>70.000</b>	<b>60.000</b>

Tuy nhiên, qua phân tích hoạt động sản xuất của doanh nghiệp trên, người ta phát hiện có 5 hoạt động ảnh hưởng đến chi phí sản xuất chung. Số liệu chi phí sản xuất chung tập hợp theo 5 hoạt động như sau:

Hoạt động	Tổng chi phí (ng.đ)	Số lần phát sinh hoạt động			Tỷ lệ phân bổ (1.000đ/lần)
		Tổng số	SP A	SP B	
1. Khởi động máy	230.000	5.000	3.000	2.000	46
2. Kiểm tra chất lượng	160.000	8.000	5.000	3.000	20
3. Giao lệnh sản xuất	81.000	600	200	400	135
4. Vận hành máy	314.000	40.000	12.000	28.000	7,85
5. Tiếp nhận vật liệu	90.000	750	150	600	120
<b>Tổng</b>	<b>875.000</b>				

Mức hoạt động của mỗi công việc trên đều ảnh hưởng đến chi phí sản xuất chung. Nếu lựa chọn giờ công làm tiêu chuẩn phân bổ sẽ không hợp lý vì nó đã sang bằng chi phí cho sản xuất giữa hai loại sản phẩm A và B. Nếu lựa chọn số lần phát sinh tại mỗi hoạt động là tiêu chuẩn phân bổ thì số liệu chi phí phân bổ cho mỗi loại sản phẩm như sau:

**Bảng phân bổ chi phí sản xuất chung**

Hoạt động	Tỷ lệ phân bổ	<b>Sản phẩm A</b>		<b>Sản phẩm B</b>	
		Số lần	Chi phí (ng.đ)	Số lần	Chi phí (ng.đ)

1. Khởi động máy	46	3.000	138.000	2.000	92.000
2. Kiểm tra chất lượng	20	5.000	100.000	3.000	60.000
3. Giao lệnh sản xuất	135	200	27.000	400	54.000
4. Vận hành máy	7,85	12.000	94.200	28.000	219.800
5. Tiếp nhận vật liệu	120	150	18.000	600	72.000
Tổng phí phi			377.200		497.800
Sản lượng sản xuất			5.000		20.000
Chi phí SXC đơn vị			<b>75,44</b>		<b>24,89</b>

Với lựa chọn hệ thống phân bổ mới, báo cáo giá thành đơn vị sản phẩm theo hai phương pháp như sau:

Khoản mục giá thành	<i>Phương pháp ABC</i>		<i>Phương pháp truyền thống</i>	
	SP A	SP B	SP A	SP B
Chi phí vật liệu trực tiếp	25.000	15.000	25.000	15.000
Chi phí nhân công trực tiếp	10.000	10.000	10.000	10.000
Chi phí sản xuất chung	75.440	24.890	35.000	35.000
Tổng cộng	110.440 đồng	49.890 đồng	70.000 đồng	60.000 đồng

Như vậy, với phương pháp ABC, sản phẩm A có giá thành cao hơn phương pháp tính giá thành truyền thống nhưng sản phẩm B thì lại có giá thành bé hơn. Điều này dẫn đến cách nhìn nhận khác về kết quả kinh doanh của từng mặt hàng cũng như vấn đề định giá bán sản phẩm. Trong điều kiện cạnh tranh, việc tính giá thành dựa trên cơ sở hoạt động cho phép nhà quản lý có thể định giá bán sản phẩm có tính cạnh tranh hơn, hay có giải pháp cắt giảm chi phí có cơ sở khoa học trên cơ sở thiết kế lại quá trình sản xuất. Có thể thấy, tính giá thành dựa trên cơ sở hoạt động đã hoàn thiện hệ thống tính giá thành của doanh nghiệp trên ba góc độ:

*Một là:* gia tăng số lượng tiêu thức sử dụng để phân bổ chi phí sản xuất chung

*Hai là:* gia tăng phạm vi tập hợp chi phí sản xuất chung. Mỗi phạm vi tập hợp chi phí đều liên quan đến những hoạt động nhất định tạo ra sự thay đổi chi phí. Các nhà quản lý quan tâm đến khía cạnh này vì nó chỉ ra mối quan hệ nhân quả giữa hoạt động và chi phí. Các biện pháp nhằm kiểm soát và cắt giảm chi phí có thể phát hiện ra thông qua phương pháp tính giá này.

*Ba là:* làm thay đổi bản chất của chi phí sản xuất chung. Nếu trước đây chi phí sản xuất chung được xem là chi phí gián tiếp thì tính giá dựa trên cơ sở hoạt động sẽ nhìn chi phí này là chi phí trực tiếp theo từng hoạt động.

### **5.3. So sánh phương pháp tính giá truyền thống và phương pháp tính giá dựa trên cơ sở hoạt động**

Những minh họa về phương pháp ABC cho thấy: phương pháp tính giá dựa trên cơ sở hoạt động thực chất là sự phát triển cao hơn từ phương pháp tính giá thành truyền thống. Chính sự phát triển này dẫn đến những khác biệt nhất định của phương pháp ABC. Bảng dưới đây thể hiện những khác biệt giữa hai phương pháp:

	Phương pháp tính giá truyền thống	Phương pháp ABC
Đối tượng tập hợp chi phí	Công việc, nhóm sản phẩm hay nơi phát sinh chi phí: phân xưởng, đội SX...	Tập hợp dựa trên hoạt động
Nguồn sinh phí	Có nhiều nguồn sinh phí đối với đối tượng tập hợp chi phí	- Nguồn sinh phí xác định rõ - Thường chỉ có một nguồn sinh phí trong mỗi hoạt động
Tiêu chuẩn phân bổ	Dựa trên một trong nhiều tiêu thức: giờ công, tiền lương, giờ máy...	- Dựa trên nhiều tiêu thức - Tiêu thức lựa chọn thực sự là nguồn sinh phí ở mỗi hoạt động
Tính hợp lý và chính xác	Giá thành được tính hoặc quá cao hoặc quá thấp	Giá thành chính xác hơn, do vậy tin cậy trong việc ra quyết định

Kiểm soát chi phí	Kiểm soát trên cơ sở trung tâm chi phí: phân xưởng, phòng, đơn vị	Kiểm soát theo từng hoạt động, cho phép những ưu tiên trong quản trị chi phí
Chi phí kế toán	Thấp	Tương đối cao

## **CHƯƠNG 4. DỰ TOÁN TỔNG THỂ DOANH NGHIỆP (Master Budget<sup>9</sup>)**

Trong các chức năng của quản trị, lập kế hoạch là chức năng quan trọng không thể thiếu đối với mọi doanh nghiệp. Kế hoạch là xây dựng mục tiêu của doanh nghiệp và vạch ra các bước thực hiện để đạt được mục tiêu đã đặt ra. Dự toán cũng là một loại kế hoạch nhằm liên kết các mục tiêu cụ thể, chỉ rõ các tài nguyên phải sử dụng, đồng thời dự tính kết quả thực hiện trên cơ sở các kỹ thuật dự báo.

Theo nghĩa hẹp dự toán là việc ước tính toàn bộ thu nhập, chi phí của doanh nghiệp trong một thời kỳ để đạt được một mục tiêu nhất định. Theo nghĩa rộng dự toán được hiểu là dự kiến các công việc, nguồn lực cần thiết để thực hiện các mục tiêu trong một tổ chức. Quá trình dự toán cũng phải đặt ra: ai làm dự toán và ai sẽ thực hiện dự toán theo phân cấp quản lý của doanh nghiệp. Công việc này được thực hiện nhằm gắn liền với trách nhiệm của mỗi bộ phận, mỗi cá nhân với mục tiêu của doanh nghiệp. Như vậy, dự toán của doanh nghiệp không chỉ gắn với việc tổ chức thực hiện mà còn là cơ sở để thực hiện công tác kiểm tra, kiểm soát sau này. Chương này sẽ giới thiệu về nội dung và trình tự lập các dự toán ở doanh nghiệp.

Dự toán có thể được phân loại theo thời kỳ: đó là dự toán ngắn hạn và dự toán dài hạn. Dự toán ngắn hạn được xem là dự toán cơ bản chủ đạo được lập cho từng tháng, từng quý hay theo năm. Dự toán này liên quan đến hầu hết mọi hoạt động của doanh nghiệp. Dự toán dài hạn còn được gọi là dự toán vốn hoặc dự toán đầu tư (capital budget), được lập liên quan đến việc đầu tư của doanh nghiệp.

Dự toán đầu tư được xem như nền tảng cho chiến lược phát triển của doanh nghiệp. Ta có thể phân biệt các hình thức đầu tư khác nhau:

- Đầu tư thay thế. Các đầu tư này có mục đích duy trì tài sản của doanh nghiệp và như vậy sẽ đảm bảo đổi mới được tài sản cố định trong doanh nghiệp.

- Đầu tư mở rộng. Được thực hiện trong điều kiện doanh nghiệp giữ nguyên mức độ hoạt động nhưng đổi mới trang thiết bị để tăng năng lực sản xuất trung hạn của doanh nghiệp.

- Đầu tư phát triển. Đầu tư này phản ánh ý muốn đa dạng hóa sản phẩm của doanh nghiệp. Nói cách khác doanh nghiệp muốn phát triển tiềm năng sản xuất kinh doanh, đối với các hoạt động bổ sung thêm hoặc độc lập.

- Đầu tư chiến lược, cho phép nắm bắt được cơ hội phát triển ngắn hạn trong xu hướng tương lai của doanh nghiệp.

Các dự toán đầu tư khác với các dự toán khác vì nó liên quan chủ yếu đến tương lai dài hạn hơn của doanh nghiệp. Có thể thời hạn của các đầu tư này khoảng 5 - 10 năm. Quản trị tài chính cho phép ta chọn lựa những phương tiện đầu tư nhờ các kỹ thuật riêng cũng như phương pháp giá trị hiện tại. Dự toán tổng thể được xem như là dự toán cho năm đầu tiên của kế hoạch.

#### **4.1. Ý NGHĨA, NỘI DUNG CỦA DỰ TOÁN TỔNG THỂ DOANH NGHIỆP**

##### **4.1.2. Ý nghĩa của dự toán tổng thể doanh nghiệp**

Dự toán doanh nghiệp là chức năng không thể thiếu được đối với các nhà quản lý hoạt động trong môi trường cạnh tranh ngày nay. Trong kế toán quản trị, dự toán là một nội dung trung tâm quan trọng nhất. Nó thể hiện mục tiêu, nhiệm vụ của toàn doanh nghiệp; đồng thời dự toán cũng là cơ sở để kiểm tra kiểm soát cũng như ra quyết định trong doanh nghiệp.

Do vậy, dự toán phải được xây dựng cho toàn doanh nghiệp và cho từng bộ phận trong doanh nghiệp. Dự toán tổng thể là dự toán thể hiện mục tiêu của tất cả các bộ phận trong doanh nghiệp, như bán hàng, sản xuất, nghiên cứu, marketing, dịch vụ khách hàng, tài chính ... Dự toán tổng thể định lượng kỳ vọng của nhà quản lý về thu nhập, các luồng tiền và vị trí tài chính trong tương lai. Với những vai trò như vậy, dự toán tổng thể có ý nghĩa như sau :

- Dự toán là sự tiên liệu tương lai có hệ thống nhằm cung cấp cho nhà quản lý các mục tiêu hoạt động thực tiễn, trên cơ sở đó kết quả thực tế sẽ được so sánh và đánh giá. Biện pháp này nâng cao vai trò kế toán trách nhiệm trong kế toán quản trị
- Dự toán là cơ sở để nhà quản lý tổ chức thực hiện nhiệm vụ của doanh nghiệp, là phương tiện để phối hợp các bộ phận trong doanh nghiệp và giúp các nhà quản lý biết rõ cách thức các hoạt động trong doanh nghiệp đan kết với nhau
- Dự toán là phương thức truyền thông để các nhà quản lý trao đổi các vấn đề liên quan đến mục tiêu, quan điểm và kết quả đạt được. Lập dự toán cho phép các nhà quản lý xây dựng và phát triển nhận thức về sự đóng góp của mỗi hoạt động đến hoạt động chung của toàn doanh nghiệp.

##### **4.1.2. Nội dung của dự toán tổng thể doanh nghiệp**

---

<sup>9</sup> Từ Budget có thể hiểu ngân sách doanh nghiệp. Trong giáo trình này, chúng tôi dùng từ dự toán để dịch. Đây là dự toán

Dự toán tổng thể là tổ hợp của nhiều dự toán của mọi hoạt động của doanh nghiệp, có liên hệ với nhau trong một thời kỳ nào đó. Dự toán tổng thể có thể lập cho nhiều thời kỳ như tháng, quý, năm. Hình thức và số lượng các dự toán thuộc dự toán tổng thể tùy thuộc vào từng loại hình doanh nghiệp.

Dự toán tổng thể bao gồm hai phần chính: dự toán hoạt động và dự toán tài chính. Dự toán hoạt động là dự toán phản ánh mức thu nhập và chi phí đòi hỏi để đạt mục tiêu lợi nhuận. Dự toán tài chính là dự toán phản ánh tình hình tài chính theo dự kiến và cách thức tài trợ cần thiết cho các hoạt động đã lập dự toán. Mỗi loại dự toán trên lại bao gồm nhiều dự toán bộ phận có liên quan chặt chẽ với nhau.

Trong một doanh nghiệp sản xuất, dự toán tổng thể thường bao gồm những nội dung sau :

- *Dự toán hoạt động*, bao gồm:

- + Dự toán bán hàng hoặc dự toán tiêu thụ
- + Dự toán sản xuất
- + Dự toán chi phí vật tư và cung ứng vật tư cho sản xuất
- + Dự toán lao động trực tiếp
- + Dự toán chi phí sản xuất chung
- + Dự toán giá vốn hàng bán
- + Dự toán chi phí bán hàng
- + Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp
- + Dự toán chi phí tài chính

- *Dự toán tài chính*: bao gồm

- + Dự toán vốn (dự toán đầu tư)
- + Dự toán vốn bằng tiền
- + Báo cáo kết quả kinh doanh dự toán
- + Bản cân đối kế toán dự toán
- + Báo cáo lưu chuyển tiền tệ dự toán

Dự toán doanh nghiệp phải được xây dựng dựa trên cơ sở của dự báo. Kết quả của quá trình xây dựng dự toán là các báo cáo nội bộ và các báo cáo đó không thể cung cấp cho người ngoài doanh nghiệp. Dự toán tổng thể chính là kỳ vọng hoặc mong

muốn của nhà quản lý về những công việc mà doanh nghiệp dự tính hành động cũng như kết quả tài chính của các hoạt động đó.

## **4.2. DỰ BÁO TIÊU THỤ CỦA DOANH NGHIỆP**

### **4.2.1. Vai trò của công tác dự báo tiêu thụ của doanh nghiệp**

Khái niệm “dự toán tiêu thụ” và “dự báo tiêu thụ” là khác nhau. Dự báo tiêu thụ chỉ là dự báo bằng các kỹ thuật khả năng tiêu thụ của doanh nghiệp trong tương lai. Thông thường những số liệu dự báo này sẽ được các nhà quản lý điều chỉnh, tính toán lại để có dự toán tiêu thụ. Chính vì vậy, số liệu của dự toán tiêu thụ thường khác với kết quả dự báo tiêu thụ. Do dự toán tiêu thụ dựa vào công tác dự báo tình hình tiêu thụ, vì vậy dự báo tình hình tiêu thụ là khâu đầu tiên và là khâu then chốt trong quá trình xây dựng dự toán tổng thể. Dự toán này tạo ra trung tâm lợi nhuận cho phép doanh nghiệp hoạt động.

### **4.2.2. Các nhân tố ảnh hưởng đến công tác dự báo tiêu thụ**

Để đảm bảo hoạt động tiêu thụ của công ty được dự báo chính xác, người làm công tác dự báo cần quan tâm đến các nhân tố sau:

#### **4.2.2.1. Về mặt xã hội**

- Tình hình tiêu thụ trong những năm trước
- Điều kiện, tình hình chung của nền kinh tế và ngành
- Mối quan hệ giữa tiêu thụ với một số chỉ tiêu kinh tế như GDP, thu nhập đầu người, việc làm, giá cả và sản xuất của ngành
- Khả năng sinh lợi của sản phẩm
- Chính sách giá cả (định giá)
- Chính sách quảng cáo và khuyến khích tương
- Chất lượng của đội ngũ bán hàng
- Tình hình các đối thủ cạnh tranh
- Khuynh hướng tiêu thụ các sản phẩm khác trong tương lai

#### **4.2.2.2. Về hướng tiếp cận Marketing**

- Quy mô, kích thước của thị trường
- Sự tiến hoá và xu hướng của thị trường

Các nhân tố trên phải được xem xét cụ thể và vận dụng các công cụ thống kê toán để xây dựng được con số dự báo hợp lý nhất.



### 4.2.3. Các phương pháp dự báo tiêu thụ

Có nhiều phương pháp để dự báo tiêu thụ, nhưng chung quy có thể phân thành hai phương pháp chính

#### 4.2.3.1. Phương pháp định tính (qualitative method)

Theo phương pháp này, số liệu dự báo xây dựng trên cơ sở kinh nghiệm của các nhà quản lý doanh nghiệp và đội ngũ chuyên gia. Lợi điểm của phương pháp này là việc dự báo luôn thích ứng nhanh với những chuyển đổi của môi trường. Tuy nhiên, phương pháp này có điểm hạn chế do số liệu dự báo không dựa vào phân tích định lượng và mang tính chủ quan.

Phương pháp định tính thường bao gồm hai kỹ thuật :

- Kỹ thuật điều chỉnh (Judgment)
- Kỹ thuật Delphi (Delphi method)

#### 4.2.3.2. Phương pháp định lượng (quantitative method)

Phương pháp này về thực chất áp dụng các kỹ thuật của thống kê toán để phân tích xu hướng, dự đoán chu kỳ sản phẩm và tương quan hồi quy để tiến hành dự báo. Chẳng hạn, xác định sự tương quan giữa tiêu thụ với các chỉ tiêu kinh tế làm số liệu dự báo tiêu thụ đáng tin cậy hơn. Tuy nhiên, các doanh nghiệp nên cẩn thận khi sử dụng phương pháp này vì những chênh lệch của số liệu thống kê có thể làm sai lệch hoàn toàn số liệu dự báo. Trong thực tế, người ta thường kết hợp cả phân tích định tính và cả phân tích định lượng trong khi lập dự báo.

Phương pháp này thường bao gồm các kỹ thuật sau :

- Phân tích hồi quy tương quan

Phương pháp này cho phép nghiên cứu sự tiến hoá của sản phẩm, của thị trường có liên quan hay không đến các biến dễ dự báo. Ví dụ, thường tồn tại mối liên quan rất có ý nghĩa giữa sự gia tăng dân du lịch ở một địa phương với sự tăng trưởng cấu trúc hạ tầng, mức sống của nhân dân, mức đô thị hoá, giảm thời gian làm việc ...

Theo phương pháp này, biến phụ thuộc sẽ là khối lượng hoặc dự toán tiêu thụ trong mối liên hệ với các biến độc lập có ý nghĩa. Phương trình về mối quan hệ này như sau :

$$Y = a_0 + a_1 x_1 + a_2 x_2 + \dots + a_n x_n + u$$

Trong đó :Y là biến phụ thuộc

$x_1, x_2, \dots, x_n$  : biến độc lập

$a_0$  : tham số chặn;  $a_i$ : tham số của tổng thể

$u$  : sai số

Với phương pháp này, các nhà dự báo không chỉ dự báo kết quả của những sự kiện tương lai mà còn phân tích tại sao các sự kiện đó xảy ra. Hạn chế của phương pháp này là quá nhiều các giả thuyết thống kê được đưa ra, do vậy ảnh hưởng đến tính tin cậy của số liệu dự báo.

- Phân tích chuỗi thời gian (time series). Chuỗi thời gian là một dãy số liên hệ kế tiếp nhau theo thời gian phản ánh một sự kiện nào đó. Một chuỗi thời gian thường phản ánh tính xu hướng, tính thời vụ, tính chu kỳ và cả bộ phận bất thường nên dãy số thời gian thường được sử dụng để dự báo. Có nhiều kỹ thuật sử dụng dãy số thời gian để dự báo, nhưng phổ biến là kỹ thuật bình quân trượt, dự báo thích nghi.

Sử dụng phương pháp dự báo này dễ dẫn đến sai lầm khi xem xét xu hướng doanh thu của doanh nghiệp vì nó được dựa trên cơ sở điều kiện của doanh nghiệp không thay đổi.

- Phương pháp mô phỏng. Nhằm tái tạo các điều kiện tương lai thị trường cũng như những mối liên quan kinh tế trên cơ sở mô hình của doanh nghiệp, của môi trường. Phương pháp này không phải phức tạp lắm nhưng rất có hiệu quả trong việc cung cấp thông tin ích lợi cho nhà kế hoạch.

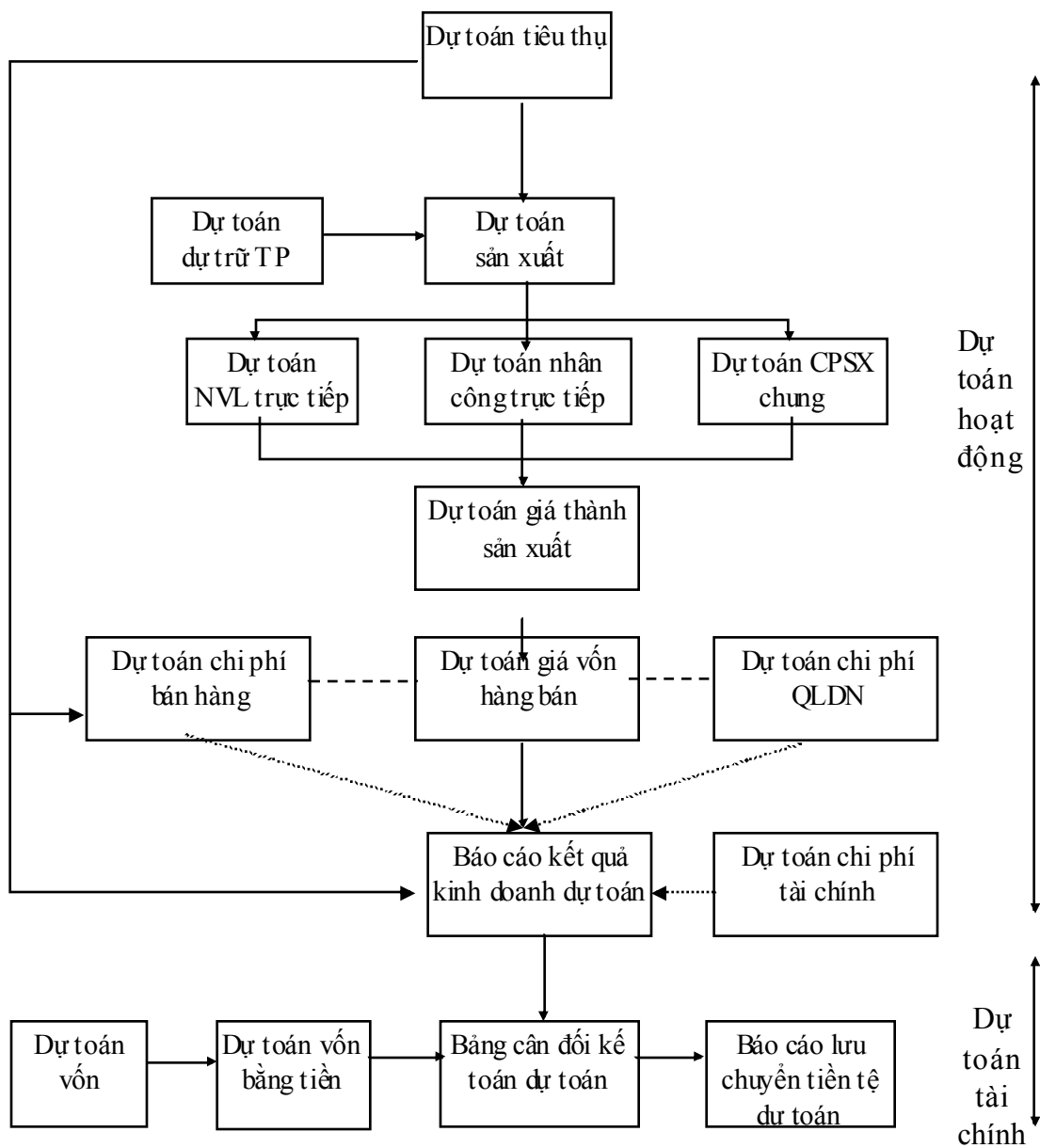
- Phương pháp thống kê xác suất. Nhằm xem xét mức ý nghĩa cũng như dự báo trong điều kiện tương lai không chắc chắn. Các dự báo này được thành lập chỉ xác định khung cảnh có thể ảnh hưởng đến việc ra quyết định cho tương lai khi thiết lập các mục tiêu trước.

Về mặt thực tiễn, các phương pháp dự báo nhằm mục đích tối ưu hoá mục tiêu với các ràng buộc - đó là phải bán hàng tối đa với các điều kiện của thị trường, của chu kỳ sống của sản phẩm, của cạnh tranh bởi mối quan hệ bên ngoài của doanh nghiệp.

Kỹ thuật dự báo này phải được sử dụng khác nhau tùy thuộc thời gian của dự báo. Dự báo trung và dài hạn, thường tác dụng trong khoảng thời gian 3, 5 đến 10 năm. Trước tiên vì doanh nghiệp được xem xét so với môi trường trong không gian, thời gian để xác định vị trí của doanh nghiệp trước. Dự báo ngắn hạn thường liên quan đến năng lực cụ thể của doanh nghiệp.

#### **4.3. TRÌNH TỰ XÂY DỰNG DỰ TOÁN TỔNG THỂ DOANH NGHIỆP**

Do hoạt động của doanh nghiệp sản xuất thường đa dạng và phức tạp nhất nên trình tự xây dựng dự toán tổng thể ở doanh nghiệp sản xuất được xem xét. Trình tự chung được thể hiện qua sơ đồ sau:



**Sơ đồ 5.1. Trình tự xây dựng dự toán tổng thể trong DNSX**

Sơ đồ trên chưa thể hiện mối liên hệ giữa các loại dự toán và tất cả các chức năng trong doanh nghiệp sản xuất. Ví dụ: dự toán của bộ phận nghiên cứu và triển khai, hoặc chi phí trả lãi vay ngân hàng trong báo cáo lãi lỗ dự toán được lập từ dự toán tiền mặt chưa được thể hiện. Tuy nhiên, nhìn vào sơ đồ, một khi dự toán bán hàng được thực

hiện, các phòng sản xuất, marketing, phòng cung ứng, hành chính sẽ xây dựng dự toán cho đơn vị mình. Các bước xây dựng dự toán tổng thể như sau :

#### 4.3.1. Dự toán tiêu thụ

Dự toán tiêu thụ là nền tảng của dự toán tổng thể doanh nghiệp, vì dự toán này sẽ xác lập mục tiêu của doanh nghiệp so với thị trường, với môi trường. Tiêu thụ được đánh giá là khâu thể hiện chất lượng hoạt động của doanh nghiệp. Hơn nữa, về mặt lý thuyết tất cả các dự toán khác của doanh nghiệp suy cho cùng đều dựa vào loại dự toán tiêu thụ. Dự toán tiêu thụ chi phối đến các dự toán khác, nếu xây dựng không chính xác sẽ ảnh hưởng đến chất lượng của dự toán tổng thể doanh nghiệp. Dự toán tiêu thụ được lập dựa trên dự báo tiêu thụ. Dự toán tiêu thụ bao gồm những thông tin về chủng loại, số lượng hàng bán, giá bán và cơ cấu sản phẩm tiêu thụ.

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán} \\ \text{doanh thu} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Dự toán sản} \\ \text{phẩm tiêu thụ} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Đơn giá bán} \\ \text{theo dự toán} \end{array}$$

Ngoài ra, dự toán tiêu thụ còn dự báo cả mức bán hàng thu bằng tiền và bán hàng tín dụng, cũng như các phương thức tiêu thụ. Khi lập dự toán tiêu thụ, các nhà quản lý cần xem xét ảnh hưởng chi phí marketing đến hoạt động tiêu thụ tại doanh nghiệp. Trong doanh nghiệp, bộ phận kinh doanh hoặc marketing có trách nhiệm trực tiếp cho việc lập dự toán tiêu thụ.

Sau khi xác lập mục tiêu chung của dự toán tiêu thụ, dự toán còn có trách nhiệm chi tiết hoá nhiệm vụ cho từng thời kỳ, từng bộ phận. Việc xem xét khối lượng tiêu thụ theo thời kỳ còn dựa vào chu kỳ sống của sản phẩm. Nếu sản phẩm của doanh nghiệp bị ảnh hưởng bởi tính thời vụ thì khi xây dựng dự toán phải tính đầy đủ mức ảnh hưởng này, và có phương pháp tính đến tính thời vụ trong các phương pháp dự báo. Một trong những phương tiện giúp đỡ cho các dự báo này là việc phân tích dữ liệu quá khứ theo luồng được thành lập dựa trên nhiều thời kỳ khác nhau.

Trên cơ sở mục tiêu theo từng thời kỳ của doanh nghiệp, dự toán tiêu thụ phải được lập cụ thể theo từng vùng, theo từng bộ phận, từng sản phẩm. Như vậy, nó không những giúp đỡ nhà quản trị trong việc tổ chức thực hiện mà còn cho phép đánh giá kết quả và thành tích của các vùng khi so sánh kết quả thực hiện và mục tiêu đạt được.

Khi lập dự toán tiêu thụ cũng cần quan tâm đến chính sách bán hàng của doanh nghiệp để ước tính các dòng tiền thu vào liên quan đến bán hàng trong các thời kỳ khác nhau.

**Ví dụ 1:** Công ty ABC sản xuất và tiêu thụ một loại sản phẩm. Có số liệu dự báo về số lượng sản phẩm tiêu thụ trong 4 quý lần lượt là: 3.000, 4.000, 6.000 và 5.000 sản phẩm. Đơn giá bán dự kiến là 100.000đ/sản phẩm. Theo kinh nghiệm, 80% doanh thu ghi nhận trong tháng sẽ thu được tiền trong tháng, phần còn lại sẽ thu được trong tháng sau. Dự toán tiêu thụ tại công ty ABC được lập dựa trên số liệu dự báo tiêu thụ theo từng quý như sau:

**Bảng 5.1. Dự toán tiêu thụ của công ty ABC**

Chỉ tiêu	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
1. Số lượng S.P tiêu thụ	3.000	4.000	6.000	5.000	18.000
2. Đơn giá (1.000đ)	100	100	100	100	100
3. Doanh thu	300.000	400.000	600.000	500.000	1.800.000

Dựa trên dự toán doanh thu, lịch thu tiền dự kiến được lập phục vụ cho việc lập dự toán vốn bằng tiền:

**Bảng 5.2. Lịch thu tiền dự kiến của công ty ABC**

Chỉ tiêu	Quý			
	I	II	III	IV
1. Doanh thu	300.000	400.000	600.000	500.000
2. Thu tiền trong tháng bán hàng	240.000	320.000	480.000	400.000
3. Thu tiền sau 1 tháng bán hàng		60.000	80.000	120.000
4. Tổng = (2) + (3)		380.000	560.000	520.000

#### 4.3.2. Dự toán sản xuất

Việc xây dựng dự toán sản xuất nhằm xác định số lượng, chủng loại sản phẩm sản xuất trong kỳ đến. Để xây dựng dự toán sản xuất cần dựa vào:

- Số lượng sản phẩm tồn kho đầu kỳ được ước tính theo thực tế của kỳ trước

- Số lượng sản phẩm tiêu thụ dự toán được xác định theo dự toán tiêu thụ
- Nhu cầu sản phẩm tồn kho cuối kỳ theo mong muốn của nhà quản trị. Đây chính là mức dự trữ tối thiểu cần thiết để phục vụ tiêu thụ cho thời kỳ sau thời kỳ dự toán. Mức tồn kho cuối kỳ dự tính nhiều hay ít thường phụ thuộc vào độ dài của chu kỳ sản xuất. Nhu cầu này có thể được xác định theo một tỷ lệ phần trăm nhu cầu tiêu thụ của kỳ sau.

- Khả năng sản xuất của đơn vị

Như vậy, số lượng sản phẩm sản xuất yêu cầu trong kỳ là :

$$\begin{array}{rclcl} \text{Số lượng sản} & & \text{Nhu cầu sản} & & \text{Số sản} & & \text{Số sản phẩm} \\ \text{phẩm cần sản} & = & \text{phẩm tồn kho} & + & \text{phẩm tiêu} & - & \text{tồn đầu kỳ} \\ \text{xuất trong kỳ} & & \text{cuối kỳ} & & \text{thụ trong} & & \text{theo dự toán} \\ & & & & \text{kỳ} & & \end{array}$$

Tuy nhiên không phải doanh nghiệp nào cũng có thể đảm nhận tất cả nhu cầu, điều đó còn tùy thuộc khả năng sản xuất trên cơ sở năng lực hiện tại của chúng. Do vậy Khối lượng sản xuất dự toán = Min {Khối lượng sản xuất yêu cầu, Khối lượng sản xuất theo khả năng }

Khi lập dự toán sản xuất cần chú ý đến việc phân chia công việc cho các đơn vị cũng như theo thời gian thực hiện từng công đoạn. Việc phân bố cụ thể công việc cho phép doanh nghiệp tổ chức thực hiện công việc tốt hơn, đồng thời kiểm tra kiểm soát được công việc một cách dễ dàng.

Phân bổ công việc theo thời gian thường là hằng tháng cho phép chọn lựa các cách thức điều chỉnh tùy thuộc vào nội dung doanh nghiệp và bản chất của sản phẩm.

Phân bổ công việc theo bộ phận nhằm lập dự toán nội bộ là công việc rất quan trọng vì nó là cơ sở để lập dự toán chi phí sản xuất theo bộ phận cũng như theo thời gian. Thường công việc này khá đơn giản đối với các doanh nghiệp chỉ sản xuất một loại sản phẩm, nhưng khá phức tạp đối với doanh nghiệp có nhiều đơn vị, nhiều loại sản phẩm.

Phân bổ công việc vừa theo thời gian vừa theo bộ phận trước hết phải quan tâm đến cấu trúc tổ chức của doanh nghiệp để qua đó xem xét tiềm năng của từng bộ phận. Các nhân tố quan trọng cần xem xét khi thực hiện công việc này là khả năng dự trữ tồn kho, lực lượng lao động chủ yếu của doanh nghiệp, sự phù hợp giữa mức trang bị tài

sản cố định. Đối với một số loại hình sản xuất có ảnh hưởng của yếu tố thiên nhiên khi lập dự toán còn phải chú ý đến tính thời vụ của sản phẩm trong việc phân bổ công việc.

Trở lại ví dụ trên, để lập dự toán sản xuất cho công ty ABC, công ty xác định số lượng thành phẩm tồn kho cuối quý phải tương ứng với 10% nhu cầu tiêu thụ của quý đến và số lượng thành phẩm tồn kho đầu năm là 300, giá thành đơn vị là 85.000đ, số lượng thành phẩm tồn kho cuối năm mong muốn là 400 thành phẩm. Dự toán sản xuất của công ty được lập như sau:

**Bảng 5.3. Dự toán sản xuất của công ty ABC**

Chỉ tiêu	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
1. Số lượng T.P tiêu thụ (sp)	3.000	4.000	6.000	5.000	18.000
2. Số lượng TP tồn kho cuối kì (sp)	400	600	500	400	400
3. Tổng nhu cầu thành phẩm = (1) + (2)	3.400	4.600	6.500	5.400	18.400
4. Số lượng TP tồn kho đầu kì (sp)	300	400	600	500	300
5. Số lượng TP cần sản xuất = (3) – (4)	3.100	4.200	5.900	4.900	18.100

#### 4.3.3. Dự toán chi phí sản xuất

Trong giai đoạn này, việc dự toán chi phí sản xuất nhằm xác định toàn bộ chi phí để sản xuất một khối lượng sản xuất đã được xác định trước. Quá trình sản xuất nào cũng luôn gắn với một trình độ kỹ thuật trong một thời kỳ nhất định. Do vậy khó có thể có một phương pháp dự toán chung cho tất cả mọi loại hình khác nhau. Trong giáo trình này chúng ta chỉ đề cập đến phương pháp tổng quát nhất. Chi phí để sản xuất sản phẩm bao gồm 3 khoản mục là chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung; nên dự toán chi phí sản xuất phải thể hiện đầy đủ ba loại chi phí này. Nhiệm vụ đặt ra trong phần này không chỉ xác định chi phí sản xuất cụ thể cho từng loại mà còn phải chú ý đến nhiệm vụ cắt giảm chi phí mà doanh nghiệp.

##### 4.3.3.1. Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp



**Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp** phản ánh tất cả chi phí nguyên vật liệu trực tiếp cần thiết để đáp ứng yêu cầu sản xuất đã được thể hiện trên dự toán khối lượng sản phẩm sản xuất. Để lập dự toán nguyên vật liệu trực tiếp cần xác định:

- Định mức tiêu hao nguyên vật liệu để sản xuất một sản phẩm
- Đơn giá xuất nguyên vật liệu. Thông thường đơn giá xuất ít thay đổi. Tuy nhiên để có thể phù hợp với thực tế và làm cơ sở cho việc kiểm tra, kiểm soát khi dự toán đơn giá này cần phải biết doanh nghiệp sử dụng phương pháp tính giá hàng tồn kho nào: phương pháp LIFO, FIFO, giá đích danh hay giá bình quân.
- Mức độ dự trữ nguyên vật liệu trực tiếp vào cuối kỳ dự toán được tính toán trên cơ sở lý thuyết quản trị tồn kho.

Như vậy:

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán lượng} \\ \text{nguyên vật} \\ \text{liệu sử dụng} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định mức} \\ \text{tiêu hao nguyên} \\ \text{vật liệu} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Số lượng sản} \\ \text{phẩm sản xuất theo} \\ \text{dự toán} \end{array}$$

Và dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp xuất dùng cho sản xuất sẽ là:

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán chi phí} \\ \text{nguyên vật liệu trực} \\ \text{tiếp} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Dự toán lượng} \\ \text{nguyên vật liệu} \\ \text{sử dụng} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Đơn giá} \\ \text{xuất} \\ \text{nguyên vật liệu} \end{array}$$

Trong trường hợp doanh nghiệp sử dụng nhiều loại vật liệu có đơn giá khác nhau để sản xuất nhiều loại sản phẩm khác nhau thì công thức xác định chi phí vật liệu như sau:

$$CPVL = \sum_i^n \sum_j^m Q_i M_{ij} G_j$$

Với:  $M_{ij}$  là mức hao phí vật liệu  $j$  để sản xuất một sản phẩm  $i$

$G_j$  là đơn giá vật liệu loại  $j$

$Q_i$  là số lượng sản phẩm  $i$  dự toán sản xuất.

Việc tính toán các loại chi phí này có thể được mô tả dưới dạng ma trận:

$$CP = Q \times M \times G$$

Trở lại tình huống trên, để lập dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, công ty ABC đã xây dựng định mức vật liệu tiêu hao cho sản xuất 1 sản phẩm là 1 kg vật liệu X,

với đơn giá định mức là 50.000đ/kg. Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp của công ty được lập như sau:

**Bảng 5.4. Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp của công ty ABC**

Chỉ tiêu	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
1. Số lượng TP cần sản xuất	3.100	4.200	5.900	4.900	18.100
2. Định mức vật liệu /sp (kg/sp)	1	1	1	1	1
3. Lượng vật liệu dung vào sản xuất	3.100	4.200	5.900	4.900	18.100
4. Đơn giá vật liệu (1.000đ)	50	50	50	50	50
5. Chi phí NVL trực tiếp (1.000đ)	155.000	210.000	295.000	245.000	905.000

#### 4.3.3.2. Dự toán cung cấp nguyên vật liệu

Dự toán cung cấp nguyên vật liệu được lập cho từng loại nguyên vật liệu cần thiết để thực hiện quá trình sản xuất trên cơ sở số lượng nguyên vật liệu dự toán cần thiết sử dụng và chính sách dự trữ tồn kho của doanh nghiệp theo công thức sau:

$$\begin{array}{l} \text{Số lượng} \\ \text{nguyên liệu} \\ \text{mua vào} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng nguyên} \\ \text{liệu sử dụng theo} \\ \text{dự toán} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Số lượng nguyên} \\ \text{liệu tồn cuối kỳ} \\ \text{theo dự toán} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Số lượng} \\ \text{nguyên liệu tồn} \\ \text{thực tế đầu kỳ} \end{array}$$

Số tiền cần thiết phải chuẩn bị để mua nguyên vật liệu được tính toán dựa vào việc dự báo đơn giá mua nguyên vật liệu và dự toán mua nguyên vật liệu trực tiếp được xây dựng. Đơn giá nguyên vật liệu là giá thanh toán với nhà cung cấp.

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán tiền mua} \\ \text{nguyên vật liệu trực} \\ \text{tiếp} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Dự toán lượng} \\ \text{nguyên vật liệu} \\ \text{mua vào} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Đơn giá} \\ \text{nguyên vật} \\ \text{liệu} \end{array}$$

Dự toán mua nguyên vật liệu còn tính đến thời điểm, và mức thanh toán tiền mua nguyên liệu căn cứ vào chính sách bán hàng của nhà cung cấp. Đây là cơ sở để lập dự toán vốn bằng tiền tại doanh nghiệp.

Để lập dự toán cung cấp nguyên vật liệu, công ty ABC ước tính lượng vật liệu dự trữ cuối kỳ phải tương đương 10% nhu cầu sử dụng của quý đến và số lượng vật liệu tồn kho đầu năm là 400kg, số lượng vật liệu dự trữ cuối năm là 300kg. Dự toán cung cấp nguyên vật liệu được lập như sau:

**Bảng 5.5. Dự toán cung ứng nguyên vật liệu của công ty ABC**

Chi tiêu	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
1. Lượng v.liệu dùng vào SX (Kg)	3.100	4.200	5.900	4.900	18.100
2. Lượng vật liệu tồn cuối kì (Kg)	420	590	490	300	300
3. Tổng nhu cầu về lượng vật liệu (Kg)	3.520	4.790	6.390	5.200	18.400
4. Lượng vật liệu tồn đầu kì (Kg)	400	420	590	490	400
5. Lượng vật liệu mua vào (Kg)	3.120	4.370	5.800	4.710	18.000
6. Đơn giá vật liệu (1.000đ/kg)	50	50	50	50	50
7. Số tiền cần mua vật liệu (1.000đ)	156.000	218.500	290.000	235.500	900.000

#### 4.3.3.3. Dự toán chi phí nhân công trực tiếp

Dự toán chi phí nhân công trực tiếp được xây dựng từ dự toán sản xuất. Dự toán này cung cấp những thông tin quan trọng liên quan đến quy mô của lực lượng lao động cần thiết cho kỳ dự toán. Mục tiêu cơ bản của dự toán này là duy trì lực lượng lao động vừa đủ để đáp ứng yêu cầu sản xuất, tránh tình trạng lãng phí sử dụng lao động. Dự toán lao động còn là cơ sở để doanh nghiệp lập dự toán về đào tạo, tuyển dụng trong quá trình hoạt động sản xuất.

Chi phí nhân công trực tiếp thường là biến phí trong mối quan hệ với khối lượng sản phẩm sản xuất, nhưng trong một số ít các trường hợp chi phí nhân công trực tiếp không thay đổi theo mức độ hoạt động. Đó là trường hợp ở các doanh nghiệp sử dụng công nhân có trình độ tay nghề cao, không thể trả công theo sản phẩm hoặc theo thời gian. Để lập dự toán chi phí này, doanh nghiệp phải dựa vào số lượng nhân công, quỹ lương, cách phân phối lương và nhiệm vụ của doanh nghiệp.

Đối với biến phí nhân công trực tiếp, để lập dự toán doanh nghiệp cần xây dựng

- Định mức lao động để sản xuất sản phẩm
- Tiền công cho từng giờ lao động hoặc từng sản phẩm nếu doanh nghiệp trả lương theo sản phẩm

Và chi phí nhân công trực tiếp cũng được xác định tương tự:

$$CPNCTT = \sum_i^m \sum_j^n Q_i M_{ij} G_j \text{ hoặc } CPNCTT = \sum_i^m Q_i L_i$$

Với:  $M_{ij}$  là mức hao phí lao động trực tiếp loại  $j$  để sản xuất một sản phẩm  $i$

$G_j$  là đơn giá lương của lao động loại  $j$

$L_j$  là đơn giá lương tính cho mỗi sản phẩm

$Q_i$  là số lượng sản phẩm  $i$  dự toán sản xuất.

Số liệu về chi phí nhân công phải trả còn là cơ sở để lập dự toán tiền mặt

Ví dụ: để lập dự toán chi phí nhân công trực tiếp, công ty ABC đã xây dựng định mức lượng thời gian để sản xuất 1 sản phẩm là 2 giờ công/ sản phẩm, với đơn giá 10.000đ/g. Dựa trên thông tin đã có, dự toán chi phí nhân công trực tiếp được lập:

**Bảng 5.6. Dự toán chi phí nhân công trực tiếp của công ty ABC**

Chỉ tiêu	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
1. Số lượng TP cần sản xuất	3.100	4.200	5.900	4.900	18.100
2. Mức hao phí lao động /sp (giờ/sp)	2	2	2	2	2
3. Tổng mức hao phí lao động	6.200	8.400	11.800	9.800	36.200
4. Đơn giá giờ công (1.000đ)	10	10	10	10	10
5. Chi phí NC trực tiếp (1.000đ)	62.000	84.000	118.000	98.000	362.000

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

Chi phí sản xuất chung là các chi phí liên quan đến phục vụ và quản lý hoạt động sản xuất, phát sinh trong phân xưởng. Chi phí sản xuất chung bao gồm cả yếu tố chi phí biến đổi và chi phí cố định. Dự toán chi phí sản xuất chung phải tính đến cách ứng xử chi phí để xây dựng mức phí dự toán hợp lý trong kỳ. Cũng có thể dự toán chi phí sản xuất chung theo từng nội dung kinh tế cụ thể của chi phí. Tuy nhiên cách làm này khá phức tạp, tốn nhiều thời gian không phù hợp đối với các doanh nghiệp vừa và nhỏ như ở nước ta hiện nay. Do vậy trong giáo trình này chỉ quan tâm đến việc phân biệt biến phí và định phí sản xuất chung trong dự toán.

Dự toán này ở các doanh nghiệp thường được xem là một nhiệm vụ cơ bản nhằm giảm thấp chi phí và giá thành sản phẩm. Tuy nhiên với xu hướng giá thành ngày càng giảm, việc đấu tranh chống sự tăng chi phí dẫn đến nhiệm vụ khá quan trọng. Các chi phí này thường không liên quan trực tiếp đến sản phẩm cụ thể. Nếu sử dụng cách tính toán giá thành toàn bộ, việc tăng giảm của các chi phí này thuộc về trách nhiệm của nhà quản trị từng khu vực, từng trung tâm. Các chi phí này thường độc lập tương đối với mức độ hoạt động, nó liên quan chủ yếu với cấu trúc của phân xưởng, phải sử dụng chi phí hỗn hợp và các kỹ thuật tách biệt phần biến phí và định phí. Như vậy chi phí sản xuất chung hoàn toàn có thể kiểm tra được.

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán chi phí sản} \\ \text{xuất chung} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Dự toán định} \\ \text{phí sản xuất} \\ \text{chung} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Dự toán biến phí sản} \\ \text{xuất chung} \end{array}$$

Biến phí sản xuất chung có thể được xây dựng theo từng yếu tố chi phí cho một đơn vị hoạt động (chi phí vật liệu gián tiếp, chi phí nhân công gián tiếp, ...). Tuy nhiên thường cách làm này khá phức tạp, tốn nhiều thời gian. Do vậy khi dự toán chi phí này, người ta thường xác lập biến phí sản xuất chung cho từng đơn vị hoạt động.

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán biến phí sản} \\ \text{xuất chung} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Dự toán biến} \\ \text{phí đơn vị SXC} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Sản lượng sản xuất} \\ \text{theo dự toán} \end{array}$$

Dự toán biến phí cũng có thể được lập theo tỷ lệ trên biến phí trực tiếp, khi đó biến phí SXC dự toán sẽ xác định:

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán biến phí} \\ \text{sản xuất chung} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Dự toán biến} \\ \text{phí trực tiếp} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ biến phí theo} \\ \text{dự kiến} \end{array}$$

Dự toán định phí sản xuất chung cần thiết phải phân biệt định phí bắt buộc và định phí tùy ý. Đối với định phí bắt buộc, trên cơ sở định phí chung cả năm chia đều cho 4 quý nếu là dự toán quý, hoặc chia đều cho 12 tháng nếu là dự toán tháng. Còn đối với định phí tùy ý thì phải căn cứ vào kế hoạch của nhà quản trị trong kỳ dự toán. Dự toán định phí hằng năm có thể được lập dựa vào mức độ tăng giảm liên quan đến việc trang bị đầu tư mới ở doanh nghiệp.

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán định phí} \\ \text{sản xuất chung} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định phí sản xuất} \\ \text{chung thực tế kỳ} \\ \text{trước} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ \% tăng (giảm)} \\ \text{định phí sản xuất} \\ \text{chung theo dự kiến} \end{array}$$

Với tình huống của công ty ABC, công ty đã dự toán biến phí sản xuất chung trên giờ công lao động trực tiếp là 5.000đ/g theo điều kiện sản xuất hiện tại. Tổng định phí sản xuất chung là 80.000.000đ/ năm và phân bổ đều cho các quý. Với thông tin hiện có, dự toán chi phí sản xuất chung được lập:

**Bảng 5.7. Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp của công ty ABC**

Chi tiêu	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
1. Tổng giờ công TT dùng vào SX (g)	6.200	8.400	11.800	9.800	36.200
2. Biến phí SXC/ giờ công (1.000đ/g)	5	5	5	5	5
3. Tổng biến phí SXC (1.000đ)	31.000	42.000	59.000	49.000	181.000
4. Định phí sản xuất chung (1.000đ)	20.000	20.000	20.000	20.000	80.000
5. Tổng chi phí SXC (1.000đ)	51.000	62.000	79.000	69.000	261.000

#### 4.3.3.5. Dự toán giá vốn hàng bán

Giá vốn hàng bán thực chất là tổng giá thành của khối lượng sản phẩm tiêu thụ trong kỳ tính theo phương pháp giá toàn bộ. Như vậy trên cơ sở số lượng sản phẩm sản xuất theo dự toán, giá thành dự toán để sản xuất sản phẩm, số lượng sản phẩm dự trữ dự toán vào cuối kỳ, dự toán giá vốn hàng xuất bán được xây dựng như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán giá} \\ \text{vốn hàng} \\ \text{xuất bán} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Giá thành sản phẩm} \\ \text{sản xuất trong kỳ} \\ \text{theo dự toán} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Giá thành sản} \\ \text{phẩm tồn cuối} \\ \text{kỳ dự toán} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Giá thành sản} \\ \text{phẩm tồn đầu} \\ \text{kỳ thực tế} \end{array}$$

Nếu đơn vị không có tồn kho sản phẩm hoặc chi phí đơn vị tồn kho tương tự nhau thì giá vốn hàng bán có thể tính bằng tích của sản lượng tiêu thụ nhân với giá thành sản xuất đơn vị sản phẩm.

Giả sử công ty ABC không có sản phẩm dở dang đầu kỳ và cuối kỳ và công ty sử dụng phương pháp FIFO trong tính giá thành phẩm xuất bán. Dự toán giá vốn hàng bán

được lập dựa vào dự toán sản xuất, dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, dự toán chi phí nhân công trực tiếp và dự toán chi phí sản xuất chung như sau:

**Bảng 5.8. Dự toán giá vốn hàng bán của công ty ABC**

Chỉ tiêu	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
1. Chi phí NVL TT (1.000đ)	155.000	210.000	295.000	245.000	905.000
2. Chi phí NCTT (1.000đ)	62.000	84.000	118.000	98.000	362.000
3. Tổng chi phí SXC (1.000đ)	51.000	62.000	79.000	69.000	261.000
4. Tổng chi phí SX (tổng giá thành)	268.000	356.000	492.000	412.000	1.528.000
5. Số lượng sản phẩm sản xuất	3.100	4.200	5.900	4.900	18.100
6. Giá thành đơn vị	86,45	84,76	83,39	84,08	84
7. Số lượng SP tồn kho cuối kì	400	600	500	400	400
8. Giá thành SP tồn kho đầu kì	25.500	34.580	50.856	41.695	25.500
9. Giá thành SP tồn kho cuối kì	34.580	50.856	41.695	33.632	33.632
10. Giá vốn hàng bán	258.920	339.724	501.161	420.063	1.519.868

#### 4.3.4. Dự toán chi phí bán hàng

Các loại chi phí này được lập tương tự như chi phí sản xuất chung. Tuy nhiên, chi phí bán hàng có ảnh hưởng nhất định đến hoạt động tiêu thụ của doanh nghiệp và ngược lại nên khi lập dự toán chi phí bán hàng phải tính đến mối liên hệ với dự toán tiêu thụ của doanh nghiệp.

Dự toán chi phí bán hàng phản ánh các chi phí liên quan đến việc tiêu thụ sản phẩm dự tính của kỳ sau. Dự toán này nhằm mục đích tính trước và tập hợp các phương tiện chủ yếu trong quá trình bán hàng. Khi xây dựng dự toán cho các chi phí này cần tính đến nội dung kinh tế của chi phí cũng như yếu tố biến đổi và yếu tố cố định trong thành phần chi phí.

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán chi phí bán} \\ \text{hàng} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Dự toán định} \\ \text{phí bán hàng} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Dự toán biến phí bán} \\ \text{hàng} \end{array}$$

##### 4.3.4.1. Dự toán định phí bán hàng

Yếu tố định phí thường ít biến đổi trong một phạm vi phù hợp gắn với các quyết định dài hạn, và có thể dự báo một cách dễ dàng dựa vào chức năng kinh doanh của

doanh nghiệp. Các chi phí này cũng có thể thay đổi trong trường hợp phát triển thêm mạng phân phối mới, thêm các dịch vụ mới sau bán hàng, dịch vụ nghiên cứu phát triển thị trường, ...

Dự báo các yếu tố này cần phân tích đầy đủ các dữ liệu quá khứ của doanh nghiệp. Thông thường các mô hình hồi quy cho phép ta tách biệt các thành phần định phí, và biến phí bán hàng của doanh nghiệp, đồng thời làm cơ sở tính toán tỷ lệ thay đổi dự kiến.

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán định phí} \\ \text{bán hàng} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định phí bán hàng} \\ \text{thực tế kỳ trước} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ \% tăng (giảm)} \\ \text{theo dự kiến} \end{array}$$

#### 4.3.4.2. Dự toán biến phí bán hàng.

Các biến phí bán hàng của doanh nghiệp có thể là biến phí trực tiếp như hoa hồng, lương nhân viên bán hàng... Biến phí gián tiếp là những chi phí liên quan đến từng bộ phận bán hàng như chi phí bảo trì, xăng dầu, hỗ trợ bán hàng ... và thường được dự toán trên cơ sở số lượng bán hàng dự toán hoặc xác định một tỷ lệ % theo thống kê kinh nghiệm.

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán biến phí} \\ \text{bán hàng} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Dự toán biến} \\ \text{phí đơn vị bán} \\ \text{hàng} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Sản lượng tiêu thụ} \\ \text{theo dự toán} \end{array}$$

Hoặc

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán biến phí} \\ \text{bán hàng} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Dự toán biến} \\ \text{phí trực tiếp} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ biến phí theo} \\ \text{dự kiến} \end{array}$$

#### 4.3.5. Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp

Dự toán chi phí quản lý thường phụ thuộc vào cơ cấu tổ chức của doanh nghiệp. Chi phí này liên quan đến toàn bộ doanh nghiệp, mà không liên quan đến từng bộ phận hoạt động nào. Tương tự như dự toán bán hàng, việc lập dự toán biến phí quản lý này thường dựa vào biến phí quản lý đơn vị nhân với sản lượng tiêu thụ dự kiến.

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán biến phí} \\ \text{QLDN} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Dự toán biến} \\ \text{phí đơn vị} \\ \text{QLDN} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Sản lượng tiêu thụ} \\ \text{theo dự toán} \end{array}$$



hoặc sử dụng phương pháp thống kê kinh nghiệm, trên cơ sở tỷ lệ biến phí QLDN trên biến phí trực tiếp trong và ngoài khâu sản xuất ở các kỳ kế toán trước để xác định tỷ lệ biến phí bình quân giữa các kỳ. Công thức để xác định biến phí này như sau:

$$\text{Dự toán biến phí QLDN} = \text{Dự toán biến phí trực tiếp} \times \text{Tỷ lệ biến phí QLDN}$$

Số liệu từ dự toán này còn là cơ sở để lập dự toán tiền mặt và báo cáo kết quả kinh doanh dự toán của doanh nghiệp.

Còn định phí quản lý doanh nghiệp thường không thay đổi theo mức độ hoạt động. Các thay đổi của loại chi phí này chủ yếu do việc trang bị đầu tư thêm cho bộ phận quản lý của doanh nghiệp. Lập dự toán bộ phận này cần căn cứ vào dự báo các nội dung cụ thể của từng yếu tố chi phí để xác định chính xác định phí theo dự toán.

#### 4.3.6. Dự toán chi phí tài chính

Thu nhập và chi phí tài chính liên quan đến kết quả kinh doanh của doanh nghiệp. Nội dung của thu nhập và chi phí tài chính bao gồm rất nhiều nội dung. Theo chế độ kế toán hiện nay, chi phí và thu nhập tài chính phải được tính toán đầy đủ trong kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

Dự toán chi phí tài chính trong phần này ta cần quan tâm đến chi phí lãi vay mà doanh nghiệp phải trả. Cơ sở để lập dự toán chi phí tài chính là số tiền cần vay dài hạn và ngắn hạn trong mỗi kỳ lập dự toán cũng như lãi suất vay phải trả cho từng khoản vay.

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

Trên cơ sở các dự toán bộ phận đã lập, bộ phận kế toán quản trị lập các báo cáo kết quả kinh doanh dự toán. Số liệu dự toán trên các báo cáo tài chính này thể hiện kỳ vọng của các nhà quản lý tại doanh nghiệp và có thể được xem như một công cụ quản lý của doanh nghiệp cho phép ra các quyết định về quản trị, nó cũng là cơ sở để đánh giá tình hình thực hiện dự toán đã đề ra.

Dự toán này được lập căn cứ vào các dự toán doanh thu, dự toán giá vốn, và các dự toán chi phí ngoài sản xuất đã được lập. Dự toán này có thể được lập theo phương pháp toàn bộ hoặc theo phương pháp trực tiếp.

Dự toán báo cáo lãi lỗ theo phương pháp tính giá toàn bộ	Dự toán báo cáo lãi lỗ theo phương pháp tính giá trực tiếp

<b>Doanh thu dự toán</b>	XXX	<b>Doanh thu</b>	XXX
Giá vốn hàng bán dự toán	XXX	Biên phí SX hàng bán	XXX
<b>Lợi nhuận gộp theo dự toán</b>	XXX	Biên phí bán hàng và QLDN	XXX
Chi phí bán hàng & QLDN dự toán	XXX	<b>Số dư đảm phí</b>	XXX
<b>Lợi nhuận thuần từ HĐKD dự toán</b>	XXX	Định phí sản xuất chung	XXX
		Định phí bán hàng và QLDN	XXX
		<b>Lợi nhuận thuần từ HĐKD</b>	XXX

#### 4.3.8. Dự toán vốn bằng tiền

Dự toán vốn bằng tiền được tính bao gồm việc tính toán các luồng tiền mặt và tiền gửi ngân hàng thu vào và chi ra liên quan đến các mặt hoạt động của doanh nghiệp trong các thời kỳ. Dự toán này có thể được lập hằng năm, hằng quý và nhiều khi cần thiết phải lập hằng tháng, tuần, ngày.

Dự toán vốn bằng tiền là một trong những dự toán quan trọng của doanh nghiệp. Vì qua đó nó thể hiện khả năng đáp ứng nhu cầu thanh toán bằng tiền cho người lao động, các nhà cung cấp và đáp ứng các nhu cầu chi tiêu khác. Dự toán vốn bằng tiền là cơ sở để doanh nghiệp có dự toán vay mượn, phát hành trái phiếu, cổ phiếu, ... kịp thời khi lượng tiền mặt thiếu hoặc có kế hoạch đầu tư sinh lợi khi lượng tiền mặt tồn quỹ thừa.

Khi lập dự toán vốn bằng tiền, doanh nghiệp cần chú ý đến các điểm sau :

- Dự toán vốn bằng tiền được lập từ các khoản thu nhập và chi phí của dự toán hoạt động, dự toán vốn và dự toán chi phí tài chính
- Phải dự đoán khoản thời gian giữa doanh thu được ghi nhận và thời điểm thu tiền bán hàng thực tế
- Phải dự đoán khoản thời gian giữa chi phí đã ghi nhận và thời điểm thực tế trả tiền cho các khoản chi phí
- Phải loại trừ các khoản chi không tiền mặt. Ví dụ : chi phí khấu hao tài sản cố định hoặc chi phí dự phòng nợ khó đòi phải loại bỏ khi lập dự toán vốn bằng tiền.

- Phải xây dựng số dư tồn quỹ tiền tối thiểu tại đơn vị. Tồn quỹ tiền tối thiểu và các kết quả dự báo về luồng tiền thu chi là cơ sở để doanh nghiệp sử dụng hợp lý tiền của mình

Công tác lập dự toán vốn bằng tiền giữ vai trò quan trọng trong hoạt động của doanh nghiệp. Dự toán vốn bằng tiền là cơ sở để các nhà quản lý có dự toán vay nợ thích hợp, kịp thời, đáp ứng yêu cầu sản xuất kinh doanh. Dự toán vốn bằng tiền cũng là cơ sở để doanh nghiệp sử dụng tài nguyên của mình có hiệu quả nhất. Trong điều kiện tin học hóa hiện nay trong kế toán, dự toán vốn bằng tiền có thể lập cho từng ngày, tuần, tháng, nhờ vậy công tác quản lý tiền tại đơn vị được chặt chẽ hơn.

**Ví dụ 2 :** Để lập dự toán vốn bằng tiền, một công ty có số liệu dự báo thu, chi trong năm N như sau: (đ.v.t: triệu đồng)

1. Doanh thu bán hàng :

Tháng	Doanh thu	Tháng	Doanh thu
5	200	9	500
6	250	10	350
7	300	11	250
8	400	12	200

Điều khoản tín dụng bán hàng tại công ty như sau: nếu người mua trả tiền ngay trong vòng mười ngày đầu thì được chiết khấu 2%. Thời hạn tín dụng: 40 ngày.

2. Dự báo tình hình thu tiền bán hàng: kinh nghiệm tại công ty cho thấy :

- 20 % doanh thu ghi nhận trong tháng sẽ thu trong tháng. Số này được hưởng chiết khấu

- 70 % doanh thu ghi trong tháng này sẽ trả tiền trong tháng sau

- 10 % sẽ thu trong tháng thứ hai sau tháng bán hàng

3. Chi phí thu mua nguyên vật liệu dự tính chiếm khoảng 70 % doanh thu. Hoạt động thu mua nguyên liệu được tổ chức trước một tháng sản phẩm của công ty tiêu thụ. Nhà cung cấp cho phép công ty trả chậm tiền mua nguyên liệu trong vòng 30 ngày.

4. Công ty dự tính thanh toán các khoản chi phí khác trong kỳ đến như sau :

- Tiền lương	Tháng	Mức lương	Tháng	Mức lương
	7	30	10	40
	8	40	11	30
	9	50	12	30

- Tiền thuê nhà hàng tháng : 15

- Các chi phí khác : 10 - 15 - 20 - 15 - 10 - 10 (tương ứng các tháng: 7-12)
- Tạm nộp thuế lợi tức vào tháng 9 và tháng 12 là 30 và 20
- Công ty dự tính mua thiết bị mới vào tháng 10 với giá 100, trả bằng tiền

5. Số dư vốn bằng tiền hàng tháng tối thiểu là 10 triệu đồng và công ty dự tính số tiền tồn quỹ ngày 30/6/199X là 15 triệu.

**Yêu cầu:** Lập dự toán vốn bằng tiền và đưa ra phương án vay để đạt mục tiêu trong kỳ. Giả sử, thuế suất thuế GTGT bằng 0%.

Dựa vào tình hình trên, công ty lập dự toán vốn bằng tiền 6 tháng cuối năm N như sau:

**Bảng 5.9. Dự toán vốn bằng tiền**

	5	6	7	8	9	10	11	12
1. Doanh thu	200	250	300	400	500	350	250	200
<b>Luồng tiền vào</b>								
2. Thu trong tháng bán hàng (0.2 x 0.98 x D.thu)			59	78	98	69	49	39
3. Thu trong tháng kế tiếp (0.7x D.thu)			175	210	280	350	245	175
4. Thu 2 tháng sau(0.1x D.thu)			20	25	30	40	50	35
<b>Tổng luồng tiền vào (3+4+5)</b>			<b>254</b>	<b>313</b>	<b>408</b>	<b>459</b>	<b>344</b>	<b>249</b>
<b>Luồng tiền ra</b>								
6. Mua hàng trong tháng		210	280	350	245	175	140	
7. Trả tiền mua hàng			210	280	350	245	175	140
8. Trả Lương			30	40	50	40	30	30
9. Tiền thuê nhà			15	15	15	15	15	15
10. Chi phí khác			10	15	20	15	10	10
11. Nộp thuế					30			20
12. Mua thiết bị						100		
<b>Tổng luồng tiền ra (7+...+12)</b>			<b>265</b>	<b>350</b>	<b>465</b>	<b>415</b>	<b>230</b>	<b>215</b>
<b>C hênh lệch thu chi</b>			<b>(11)</b>	<b>(37)</b>	<b>(57)</b>	<b>44</b>	<b>114</b>	<b>34</b>
13. Tồn quỹ đầu kỳ (không đi vay)			15	4	(33)	(90)	(46)	68
14. Tồn quỹ cuối kỳ			4	(33)	(90)	(46)	68	102
15. Tồn quỹ tối thiểu			10	10	10	10	10	10
16. Số tiền cần vay hay số tiền dôi			<b>(6)</b>	<b>(43)</b>	<b>(100)</b>	<b>(56)</b>	<b>58</b>	<b>92</b>

Theo dự toán vốn bằng tiền như bảng trên thì vào cuối tháng 7/N, tồn quỹ tiền mặt là 4.000.000 đồng. Để đáp ứng nhu cầu chi tiêu trong tháng với mức tồn quỹ định mức là 10 triệu, công ty cần phải vay trong tháng là 6 triệu đồng. Tương tự, công ty cũng gặp phải tình trạng khan hiếm tiền mặt vào tháng 8/N là 37 triệu nên số vay đến

cuối tháng 8 phải là 43 triệu. Tình hình tương tự cho đến cuối tháng 10, số vay ngân hàng tích lũy là 56 triệu đồng. So với tháng 9, số vay tích lũy giảm xuống phản ánh luồng tiền vào trong kỳ vượt luồng tiền ra, và phần dôi ra được sử dụng để thanh toán các khoản vay trước đây. Trong hai tháng cuối năm N, số dư tiền mặt cuối kỳ là 68 và 92 triệu. Công ty có thể sử dụng số tiền dôi ra để thực hiện đầu tư vào các chứng khoán ngắn hạn khác.

Dự toán vốn bằng tiền ở ví dụ trên là trường hợp đơn giản. Trong thực tế, khi lập dự toán vốn bằng tiền, công ty cần chú ý đến các luồng tiền sau :

- Các khoản thu, chi về tiền gửi, tiền vay ngân hàng
- Các khoản chi về cổ tức, thu về chứng khoán

Ngoài ra, các khoản thu - chi thường không đồng nhất trong tháng, cho nên để đảm bảo tính chính xác thì dự toán tiền mặt nên được lập trên cơ sở từng ngày. Số dư tiền mặt định mức cũng không nhất thiết giống nhau ở các tháng trong năm mà có thể thay đổi, nhất là khi hoạt động của doanh nghiệp mang tính thời vụ cao.

#### 4.3.9. Lập Bảng cân đối kế toán dự toán

Trên cơ sở các dự toán về vốn bằng tiền, về tồn kho, ... mà các bộ phận đã lập, phòng kế toán lập dự toán bảng cân đối kế toán. Dự toán này được lập căn cứ vào bảng cân đối kế toán của thời kỳ trước và tình hình nhân tố của các chỉ tiêu được dự tính trong kỳ. Kết cấu của BCĐKT dự toán có kết cấu trên cơ sở của kế toán tài chính với mẫu như sau:

TÀI SẢN	Số tiền	NGUỒN VỐN	Số tiền
A. Tài sản ngắn hạn	XXX	A. Nợ phải trả	XXX
B. Tài sản dài hạn	XXX	B. Vốn chủ sở hữu	XXX

#### 4.3.10. Ví dụ tổng hợp minh họa

Để lập dự toán tổng thể, một công ty có số liệu như sau:

1/Bảng cân đối kế toán ngày 31/12/200X như sau:

Tài sản	Số tiền (1.000đ)	Nguồn vốn	Số tiền (1.000đ)
Tiền	10.000	Phải trả nhà cung cấp	20.000

Nợ phải thu khách hàng	16.000	Nguồn vốn kinh doanh	75.000
Nguyên vật liệu	3.000	Lợi nhuận chưa phân phối	5.000
Thành phẩm	19.140		
Nguyên giá TSCĐ	57.000		
Hao mòn TSCĐ	(5.140)		
<b>Tổng</b>	<b>100.000</b>	<b>Tổng</b>	<b>100.000</b>

2/ Số lượng sản phẩm tiêu thụ trong các tháng:

Số lượng sản phẩm tiêu thụ dự toán trong tháng 1, 2 và 3 lần lượt là 5.000, 8.000 và 6.000 sản phẩm. Đơn giá bán dự kiến là 10.000đ/sp. Theo kinh nghiệm của công ty, 60% doanh thu ghi nhận trong tháng sẽ thu được tiền trong tháng bán hàng, số còn lại sẽ thu được tiền sau 1 tháng bán hàng. Khoản phải thu khách hàng trên bảng cân đối kế toán sẽ thu được tiền trong tháng 1. Ở công ty không có nợ quá hạn.

3/ Công ty mong muốn lượng sản phẩm tồn kho cuối tháng phải tương đương 20% khối lượng sản phẩm tiêu thụ tháng đến. Biết rằng số lượng thành phẩm tồn đầu năm là 2.200 sản phẩm, số lượng thành phẩm tồn kho cuối năm theo mong muốn là 1.000 sản phẩm.

4/ Định mức nguyên liệu để sản xuất 1 sản phẩm là: 0,2kg/sp với đơn giá 20.000đ/kg. Nguyên vật liệu tồn cuối mỗi tháng tương đương với 10% lượng nguyên vật liệu sử dụng tháng đến. Lượng vật liệu tồn cuối tháng 3 là 170 kg. Nhà cung cấp cho phép công ty trả tiền mua nguyên vật liệu sau 1 tháng mua hàng. Số tiền còn nợ nhà cung cấp trên bảng cân đối kế toán là số tiền công ty đã mua nguyên vật liệu trong tháng 12 và sẽ được công ty trả trong tháng 1.

5/ Để sản xuất 1 sản phẩm cần 0,5 giờ công, với đơn giá 6.000đ/giờ. Chi phí nhân công phát sinh trong tháng nào thì trả ngay cho công nhân trong tháng đó.

6/ Chi phí sản xuất chung dự kiến:

- Định phí sản xuất chung hàng tháng là 5.000.000đ/tháng trong đó chi phí khấu hao là 1.000.000đ, các chi khác đều trả bằng tiền trong tháng phát sinh.

- Biến phí sản xuất chung trên một giờ công lao động trực tiếp là 2.000đ/giờ. Các biến phí sẽ được thanh toán bằng tiền trong tháng khi chi phí được ghi nhận.

7/ Biên phí bán hàng gồm: hoa hồng, biên phí quản lý... chiếm 0,5% doanh thu. Định phí bán hàng và quản lý hàng tháng là 2.000.000đ, trong đó chi phí khấu hao là 500.000. Các chi phí phát sinh trả bằng tiền khi chi phí được ghi nhận

8/ Các thông tin bổ sung: công ty sử dụng phương pháp FIFO trong tính giá thành phẩm xuất kho, đầu và cuối mỗi tháng khôn có sản phẩm dở dang. Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp 28%.

Với các thông tin trên, dự toán tổng thể của công ty được lập như sau:

a. Dự toán tiêu thụ

**Bảng 5.10. Dự toán tiêu thụ**

Chỉ tiêu	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
1. Số lượng sản phẩm tiêu thụ (cái)	5.000	8.000	6.000
2. Đơn giá (10.000đ)	10	10	10
3. Doanh thu (1.000đ)	50.000	80.000	60.000

Dựa trên dự toán tiêu thụ, lịch thu tiền dự kiến được lập

**Bảng 5.11. Dự kiến lịch thu tiền**

Chỉ tiêu	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
1. Doanh thu (1.000đ)	50.000	80.000	60.000
2. Thu tiền trong tháng bán hàng = (1) x 0,6	30.000	48.000	36.000
3. Thu tiền sau 1 tháng bán hàng	16.000*	20.000	32.000
4. Tổng tiền thu được trong tháng = (2) + (3)	46.000	68.000	68.000

“\*” là số tiền phải thu khách hàng trên bảng cân đối kế toán

b. Dự toán sản xuất

**Bảng 5.12. Dự toán sản xuất**

Chỉ tiêu	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
1. Số lượng sản phẩm tiêu thụ (cái)	5.000	8.000	6.000
2. Số lượng TP tồn kho cuối kì	1.600	1.200	1.000
3. Tổng nhu cầu thành phẩm	6.600	9.200	7.000

4. Số lượng TP tồn kho đầu kì	2.200	1.600	1.200
5. Số lượng TP cần sản xuất	4.400	7.600	5.800

c. Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

**Bảng 5.13. Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp**

Chi tiêu	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
1. Số lượng TP cần sản xuất	4.400	7.600	5.800
2. Định mức vật liệu/sp (kg/sp)	0,2	0,2	0,2
3. Tổng lượng vật liệu dùng vào SX	880	1.520	1.160
4. Đơn giá VL (1.000đ/kg)	20	20	20
5. Chi phí NVL TT (1.000đ)	17.600	30.400	23.200

d. Dự toán cung ứng vật liệu

**Bảng 5.14. Dự toán cung ứng vật liệu**

Chi tiêu	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
1. Tổng lượng vật liệu dùng vào SX (kg)	880	1.520	1.160
2. Lượng vật liệu tồn cuối kì (kg)	152	160	170
3. Tổng nhu cầu về lượng vật liệu (kg)	1.032	1.680	1.330
4. Lượng vật liệu tồn đầu kì (kg)	150	152	160
5. Lượng vật liệu mua vào (kg)	882	1.528	1.170
6. Đơn giá vật liệu (1.000đ/kg)	20	20	20
7. Số tiền cần mua vật liệu (1.000đ)	17.640	30.560	23.400
8. Trả tiền mua vật liệu (1.000đ)	20.000	17.640	30.560

e. Dự toán chi phí nhân công trực tiếp

**Bảng 5.15. dự toán chi phí nhân công trực tiếp**

Chi tiêu	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
----------	---------	---------	---------



1. Số lượng TP cần sản xuất (sp)	4.400	7.600	5.800
2. Định mức giờ công/sp (g/sp)	0,5	0,5	0,5
3. Tổng giờ công dùng vào SX (g)	2.200	3.800	2.900
4. Đơn giá giờ công (1.000đ/kg)	6	6	6
5. Chi phí NC TT (1.000đ)	13.200	22.800	17.400
6. Chi trả tiền lương cho công nhân (1.000đ)	13.200	22.800	17.400

f. dự toán chi phí sản xuất chung

**Bảng 5.16. Dự toán chi phí sản xuất chung**

Chỉ tiêu	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
1. Tổng giờ công dùng vào SX	2.200	3.800	2.900
2. Biến phí SXC/ giờ công (1.000đ/g)	2	2	2
3. Tổng biến phí SXC (1.000đ)	4.400	7.600	5.800
4. Định phí sản xuất chung (1.000đ)	5.000	5.000	5.000
5. Tổng chi phí SXC (1.000đ)	9.400	12.600	10.800

g. Dự toán giá vốn hàng bán

**Bảng 5.17. Dự toán giá vốn hàng bán**

Chỉ tiêu	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
1. Chi phí NVL trực tiếp (1.000đ)	17.600	30.400	23.200
2. Chi phí NC trực tiếp (1.000đ)	13.200	22.800	17.400
3. Tổng chi phí SXC (1.000đ)	9.400	12.600	10.800
4. Tổng chi phí SX (tổng giá thành)	40.200	65.800	51.400
5. Số lượng sản phẩm sản xuất	4.400	7.600	5.800
6. Giá thành đơn vị	9,14	8,65	8,86
7. Số lượng s.phẩm tồn kho cuối kì	1.600	1.200	1.000

8. Giá thành sản phẩm tồn kho đầu kì	19.140	14.618,19	10.389,47
9. Giá thành sản phẩm tồn kho cuối kì	14.618,19	10.389,47	8.862
10. Giá vốn hàng bán			

g. Dự toán báo cáo lãi lỗ

**Bảng 5.19. Báo cáo lãi lỗ dự toán**

Chỉ tiêu	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
1. Doanh thu (1.000đ)	50.000,00	80.000,00	60.000,00
2. Giá vốn hàng bán	47.721,80	70.028,72	52.927,47
3. Lợi nhuận gộp	5.278,19	9.971,28	7.072,53
4. Biến phí bán hàng và quản lý DN	2.500	4.000	3.000
5. Định phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp	2.000	2.000	2.000
6. Lợi nhuận trước thuế	778,19	3.971,28	2.072,53

h. Dự toán vốn bằng tiền

**Bảng 5.20. Dự toán vốn bằng tiền**

Chỉ tiêu	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
1. Dòng tiền thu trong tháng <sup>10</sup>	46.000	68.000	68.000
2. Trả tiền mua vật liệu <sup>11</sup>	20.000	17.640	30.560
3. Trả lương <sup>12</sup>	13.200	22.800	17.400
4. Trả tiền chi phí sản xuất chung <sup>13</sup>	8.400	11.600	9.800
5. Trả tiền cho biến phí bán hàng và quản lý <sup>14</sup>	2.500	4.000	3.000

<sup>10</sup> Lấy từ lịch thu tiền dự kiến

<sup>11</sup> Lấy từ dự toán cung ứng vật liệu

<sup>12</sup> Lấy từ dự toán chi phí nhân công trực tiếp

<sup>13</sup> Lấy từ dự toán chi phí sản xuất chung loại trừ phần khấu hao

<sup>14</sup> Lấy từ dòng 4 của báo cáo lãi lỗ dự toán

6. Trả tiền cho định phí bán hàng và quản lý <sup>15</sup>	1.500	1.500	1.500
7. Tổng dòng tiền ra	45.600	57.540	62.260
8. Chênh lệch thu chi	400	10.460	5.740
9. Tiền tồn đầu kì	10.000	10.400	20.860
10. Tiền tồn cuối kì	10.400	20.860	26.600

k. Dự toán bảng cân đối kế toán (đvt: 1.000đ)

**Bảng 5.21. Bảng cân đối kế toán dự toán**

Tài sản	ĐN (1.000đ)	31/3/X	Nguồn vốn	ĐN (1.000đ)	31/3/X
Tiền	10.000	26.600 <sup>16</sup>	Phải trả nhà cung cấp	20.000	23.400 <sup>17</sup>
Nợ phải thu khách hàng	16.000	24.000 <sup>18</sup>	Nguồn vốn kinh doanh	75.000	75.000
Nguyên vật liệu	3.000	3.400 <sup>19</sup>	Lợi nhuận chưa phân phối	5.000	11.822 <sup>20</sup>
Thành phẩm	19.140	8.862 <sup>21</sup>			
Nguyên giá TSCĐ	57.000	57.000			
Hao mòn TSCĐ	(5.140)	(9.640) <sup>22</sup>			
<b>Tổng</b>	<b>100.000</b>	<b>110.222</b>	<b>Tổng</b>	<b>100.000</b>	<b>110.222</b>

Ví dụ trên đây có thể áp dụng chung cho các loại hình doanh nghiệp khác. Ở các doanh nghiệp thương mại, việc lập dự toán cũng chủ yếu dựa vào dự báo nhu cầu thị trường. Đây là công việc khó khăn và quan trọng nhất mà doanh nghiệp phải tiến hành. Điểm khác biệt trong quá trình xây dựng dự toán ở doanh nghiệp thương mại so với doanh nghiệp sản xuất là doanh nghiệp không quan tâm đến chi phí sản xuất mà chỉ lập

<sup>15</sup> Lấy từ dòng 5 của báo cáo lãi lỗ dự toán trừ phần chi phí khấu hao

<sup>16</sup> Lấy từ tiền tồn cuối kì trong dự toán vốn bằng tiền

<sup>17</sup> Lấy từ số tiền cần mua vật liệu trong tháng 3 trong dự toán cung ứng vật liệu

<sup>18</sup> Khoản phải thu cuối quý 1 bằng 40% doanh thu bán hàng tháng 3

<sup>19</sup> Chỉ tiêu này bằng lượng hàng tồn kho cuối tháng 3 x đơn giá vật liệu

<sup>20</sup> Chỉ tiêu này được tính bằng lợi nhuận chưa phân phối đầu năm cộng với phần lợi nhuận của 3 tháng đầu năm lấy từ báo cáo lãi lỗ

<sup>21</sup> Lấy từ giá thành sản phẩm tồn kho cuối tháng 3 trên dự toán giá vốn hàng bán

<sup>22</sup> Bằng giá trị đã khấu hao tính đến đầu năm cộng với giá trị khấu hao trong 3 tháng (4.500.000đ)

dự toán mua vào và dự toán dự trữ cuối kỳ. Dự toán mua hàng còn phản ảnh các khoản phải trả và thời điểm thanh toán thực tế trong kỳ.

Quá trình xây dựng dự toán ở các doanh nghiệp du lịch dịch vụ có những đặc thù riêng. Các doanh nghiệp này không bán sản phẩm hàng hóa mà chỉ cung cấp dịch vụ như giặt ủi, lưu trú, lữ hành, ăn uống ... Do vậy, quá trình xây dựng dự toán bắt đầu từ công tác dự báo doanh thu đạt được từ hoạt động cung cấp dịch vụ. Ở các doanh nghiệp này, quá trình xây dựng dự toán đơn giản hơn vì các doanh nghiệp này không có nhu cầu về sản xuất hoặc mua một khối lượng lớn sản phẩm hàng hóa. Việc lập dự toán chủ yếu quan tâm đến chi phí hoạt động của doanh nghiệp.

#### **4.4. DỰ TOÁN LINH HOẠT**

##### **4.4.1. Sự cần thiết của dự toán linh hoạt**

Khi doanh nghiệp lập dự toán dựa trên một mức hoạt động cụ thể thì dự toán này được gọi là dự toán tĩnh. Dự toán tĩnh không phù hợp với việc phân tích và kiểm soát chi phí, nhất là chi phí sản xuất chung, bởi vì mức hoạt động thực tế thường có sự khác biệt so với mức hoạt động dự toán. Chính vì vậy, cần xây dựng một loại dự toán có thể đáp ứng được yêu cầu phân tích trong trường hợp mức hoạt động thực tế khác với mức hoạt động mà dự toán tĩnh đã lập, đó chính là dự toán linh hoạt. Dự toán linh hoạt là dự toán được xây dựng dựa trên một phạm vi hoạt động thay vì một mức hoạt động.

Dự toán linh hoạt khác với dự toán tĩnh ở hai điểm cơ bản. Thứ nhất, dự toán linh hoạt không dựa trên một mức hoạt động mà dựa trên một phạm vi hoạt động. Thứ hai là kết quả thực hiện không phải so sánh với số liệu dự toán ở mức hoạt động dự toán. Nếu mức hoạt động thực tế khác với mức hoạt động dự toán, một dự toán mới sẽ được lập ở mức hoạt động thực tế để so sánh với kết quả thực hiện.

##### **4.4.2. Trình tự lập dự toán linh hoạt**

Dự toán linh hoạt được xây dựng dựa trên mô hình ứng xử của chi phí. Trình tự lập dự toán linh hoạt có thể khái quát qua các bước như sau:

**Bước 1:** Xác định phạm vi phù hợp cho đối tượng được lập dự toán.

**Bước 2:** xác định cách ứng xử của chi phí, tức phân loại chi phí thành biến phí, định phí. Đối với chi phí hỗn hợp, cần phân chia thành biến phí và định phí dựa trên các phương pháp ước lượng chi phí đã được giới thiệu trong chương 2.

**Bước 3:** Xác định biến phí đơn vị dự toán. Trong đó:

Tổng biến phí dự toán

$$\text{Biến phí đơn vị dự toán} = \frac{\text{-----}}{\text{Tổng mức hoạt động dự toán}}$$

**Bước 4:** Xây dựng dự toán linh hoạt, cụ thể:

- *Đối với biến phí:*

$$\text{Tổng biến phí đã điều chỉnh} = \text{Mức hoạt động thực tế} \times \text{Biến phí đơn vị dự toán}$$

- *Đối với định phí:* định phí không thay đổi vì doanh nghiệp vẫn nằm trong phạm vi hoạt động liên quan.

Để hiểu rõ hơn về dự toán linh hoạt, ta hãy xem xét trường hợp ở công ty ABC. Công ty ABC đã xây dựng dự toán tĩnh sản xuất 25.000 sản phẩm nhưng thực tế chỉ sản xuất được 20.000 sản phẩm. Báo cáo phân tích chi phí sản xuất của công ty được lập như sau:

**Bảng 5.22. báo cáo phân tích chi phí dựa trên dự toán tĩnh**

Chỉ tiêu	Dự toán	Thực hiện	chênh lệch
1. Số lượng sản phẩm sản xuất (sp)	25.000	20.000	-5.000
2. Biến phí sản xuất (1.000đ)	162.500	138.000	-24.500
a. Chi phí NVL TT (1.000đ)	75.000	64.000	-11.000
b. Chi phí NCTT (1.000đ)	50.000	44.000	-6.000
c. Biến phí sản xuất chung (1.000đ)	37.500	30.000	7.500
3. Định phí sản xuất chung (1.000đ)	20.000	22.000	+2.000
<b>4. Tổng chi phí sản xuất</b>	<b>182.500</b>	<b>160.000</b>	<b>-22.500</b>

Nếu nhìn vào bảng phân tích trên đánh giá rằng tất cả các biến phí sản xuất thực tế thấp hơn dự toán và công ty đã hoàn thành kế hoạch về chi phí thì đó có thể là một kết luận sai lầm. Bởi vì dự toán tĩnh được lập dựa trên mức sản xuất là 25.000 sản phẩm; trong khi đó, chi phí sản xuất thực tế lại dựa trên mức sản xuất là 20.000 sản phẩm. Để phân tích, đánh giá chính xác tình hình chi phí sản xuất của công ty, dự toán linh hoạt sẽ được lập để đáp ứng yêu cầu này.

Để lập dự toán linh hoạt cho các mức sản xuất 20.000sp, 22.000sp và 25.000sp, cần xác định phạm vi phù hợp của công ty và phân loại chi phí theo cách ứng xử. Bước tiếp theo là xác định biến phí đơn vị dự toán:

**Bảng 5.23. Bảng tính biến phí đơn vị dự toán**

Biến phí	Tổng biến phí dự toán	tổng số lượng sp sx dự toán	Biến phí đơn vị dự toán
a. Chi phí NVL TT (1.000đ)	75.000	25.000	3
b. Chi phí NCTT (1.000đ)	50.000	25.000	2
c. Biến phí sản xuất chung (1.000đ)	37.500	25.000	1,5

Khi biến phí đơn vị dự toán đã được xác định, dự toán linh hoạt cho 3 mức sản xuất trên được lập như sau:

**Bảng 5.24. Lập dự toán linh hoạt**

Chỉ tiêu	Biến phí đơn vị dự toán	Dự toán linh hoạt		
		20.000 sp	22.000 sp	25.000 sp
2. Biến phí sản xuất (1.000đ)	6,5	130.000	143.000	162.500
a. Chi phí NVL TT (1.000đ)	3	60.000	66.000	75.000
b. Chi phí NCTT (1.000đ)	2	40.000	44.000	50.000
c. Biến phí SXC (1.000đ)	1,5	30.000	33.000	37.500
3. Định phí SXC (1.000đ)		20.000	20.000	20.000
4. Tổng chi phí sản xuất (1.000đ)		150.000	163.000	182.500

Để phân tích đánh giá chính xác chi phí sản xuất, dựa vào dự toán linh hoạt và số liệu chi phí sản xuất thực tế, công ty có thể lập lại bảng phân tích chi phí dựa trên cùng mức sản xuất là 20.000 sản phẩm như sau:

**Bảng 5.25. Bảng phân tích chi phí dựa trên dự toán linh hoạt**

Chỉ tiêu	Dự toán	Thực hiện	chênh lệch
1. Số lượng sản phẩm sản xuất (sp)	20.000	20.000	0
2. Biến phí sản xuất (1.000đ)	130.000	138.000	+8.000

a. Chi phí NVL TT (1.000đ)	60.000	64.000	+4.000
b. Chi phí NCTT (1.000đ)	40.000	44.000	+4.000
c. Biến phí sản xuất chung (1.000đ)	30.000	30.000	0
3. Định phí sản xuất chung (1.000đ)	20.000	22.000	+2.000
4. Tổng chi phí sản xuất	150.000	160.000	+10.000

Từ bảng phân tích này cho thấy chỉ có biến phí sản xuất chung hoàn thành kế hoạch đã đặt ra, còn các chi phí khác đều cao hơn so với dự toán, trong đó tổng biến phí cao hơn dự toán là 8.000.000đ và định phí sản xuất chung cao hơn dự toán là 2.000.000đ. Công ty cần phân tích chi tiết để xác định nguyên nhân và có giải pháp phù hợp. Vấn đề này sẽ được trình bày trong chương tiếp theo của giáo trình này.