

TRƯỜNG ĐẠI HỌC PHẠM VĂN ĐỒNG
KHOA KINH TẾ



TRƯỜNG ĐẠI HỌC PHẠM VĂN ĐỒNG
PVDU
PHAM VAN DONG UNIVERSITY

BÀI GIẢNG

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

(Dùng cho đào tạo tín chỉ)

Người biên soạn: Th.S Huỳnh Thị Thanh Dung

Lưu hành nội bộ - Năm 2016

MỤC LỤC

| | |
|---|----|
| DANH MỤC CÁC TỪ VIẾT TẮT | 4 |
| CHƯƠNG 1: NHỮNG VẤN ĐỀ CHUNG VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ | 5 |
| 1.1 KHÁI NIỆM, MỤC TIÊU, NHIỆM VỤ VÀ CHỨC NĂNG CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ | 5 |
| 1.1.1 Khái niệm kế toán quản trị | 5 |
| 1.1.2 Mục tiêu của kế toán quản trị..... | 5 |
| 1.1.3 Nhiệm vụ và chức năng của kế toán quản trị | 6 |
| 1.2 MỤC TIÊU CỦA TỔ CHỨC, CHỨC NĂNG CỦA NHÀ QUẢN TRỊ VÀ THÔNG TIN QUẢN TRỊ..... | 7 |
| 1.2.1 Khái niệm và mục tiêu của tổ chức..... | 7 |
| 1.2.2 Chức năng của nhà quản trị tổ chức..... | 8 |
| 1.2.3 Nhu cầu thông tin cho quản trị tổ chức | 9 |
| 1.3 SỰ GIỐNG NHAU VÀ KHÁC NHAU GIỮA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VỚI KẾ TOÁN TÀI CHÍNH VÀ KẾ TOÁN CHI PHÍ | 10 |
| 1.3.1 Sự giống nhau và khác nhau giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính.. | 10 |
| 1.3.2 Sự giống nhau và khác nhau giữa kế toán quản trị và kế toán chi phí..... | 12 |
| CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 1 | 12 |
| CHƯƠNG 2: CHI PHÍ VÀ PHÂN LOẠI CHI PHÍ..... | 13 |
| 2.1 KHÁI NIỆM VÀ ĐẶC ĐIỂM CỦA CHI PHÍ | 13 |
| 2.1.1 Khái niệm chi phí..... | 13 |
| 2.1.2 Đặc điểm của chi phí..... | 13 |
| 2.2 PHÂN LOẠI | 13 |
| 2.2.1 Phân loại theo chức năng hoạt động | 13 |
| 2.2.2 Phân loại theo mối quan hệ với thời kỳ xác định lợi nhuận..... | 14 |
| 2.2.3 Phân loại theo mối quan hệ với đối tượng chi phí..... | 14 |
| 2.2.4 Phân loại theo cách ứng xử của chi phí..... | 15 |
| 2.2.5 Phân loại khác sử dụng trong kiểm tra và ra quyết định..... | 17 |
| CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 2..... | 18 |
| 3.1 KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM THỰC TẾ | 20 |
| 3.1.1 Mục tiêu kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm thực tế | 20 |
| 3.1.2 Nội dung kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm | 20 |
| 3.1.3 Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm..... | 22 |
| 3.1.3.1 Tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo phương pháp trực tiếp..... | 22 |
| 3.1.4- Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm công nghiệp..... | 28 |
| 3.1.5 Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm nông nghiệp..... | 32 |
| 3.2 KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ THÀNH THEO CHI PHÍ THỰC TẾ VÀ CHI PHÍ ƯỚC TÍNH | 35 |

| | |
|--|----|
| 3.2.1- Hệ thống tính giá thành theo công việc | 35 |
| 3.2.1.1 Đặc điểm hệ thống tính giá thành dựa trên công việc..... | 35 |
| 3.2.1.2 Qui trình tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành | 36 |
| 3.3 KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ THÀNH THEO CHI PHÍ ĐỊNH MỨC..... | 51 |
| 3.3.1 Khái quát chi phí sản xuất định mức và giá thành định mức | 51 |
| 3.3.1.1 Khái niệm..... | 51 |
| 3.3.1.2 Các loại định mức chi phí sản xuất | 51 |
| 3.3.2 Ý nghĩa của chi phí sản xuất định mức và tính giá thành định mức..... | 51 |
| 3.3.3 Xây dựng chi phí sản xuất định mức và giá thành định mức | 51 |
| 3.3.4 Xác định định mức chi phí sản xuất..... | 51 |
| 3.3.5 Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành theo chi phí định mức..... | 52 |
| CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 3..... | 53 |
| CHƯƠNG 4: PHÂN TÍCH BIẾN PHÍ..... | 54 |
| 4.1 KHÁI NIỆM VỀ PHÂN TÍCH BIẾN ĐỘNG CHI PHÍ..... | 54 |
| 4.1.1. Sự cần thiết phải phân tích biến động chi phí..... | 54 |
| 4.1.2. Khái niệm..... | 54 |
| 4.2 PHÂN TÍCH BIẾN ĐỘNG CHI PHÍ | 54 |
| 4.2.1 Mô hình chung | 54 |
| 4.2.2 Phân tích biến động chi phí NVLTT..... | 55 |
| 4.2.3 Phân tích biến động chi phí nhân công trực tiếp..... | 56 |
| 4.2.4 Phân tích biến động chi phí sản xuất chung | 58 |
| CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 4..... | 59 |
| CHƯƠNG 5: PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ CHI PHÍ – KHỐI LƯỢNG – LỢI NHUẬN | 60 |
| 5.1 NHỮNG KHÁI NIỆM CƠ BẢN | 60 |
| 5.1.1. Số dư đảm phí | 60 |
| 5.1.2 Tỷ lệ số dư đảm phí..... | 61 |
| 5.1.3 Kết cấu chi phí | 61 |
| 5.1.4 Đòn bẩy kinh doanh (đòn bẩy hoạt động)..... | 62 |
| 5.1.5 Một số ví dụ ứng dụng..... | 65 |
| 5.2 PHÂN TÍCH ĐIỂM HÒA VỐN | 66 |
| 5.2.1 Cách tính điểm hòa vốn..... | 66 |
| 5.2.2. Phân tích lợi nhuận..... | 68 |
| 5.3 KẾT CẤU HÀNG BÁN | 70 |
| 5.3.1. Khái niệm..... | 70 |
| 5.3.2 Kết cấu hàng bán và điểm hoà vốn | 70 |
| 5.4 NHỮNG HẠN CHẾ CỦA PHƯƠNG PHÁP PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ CHI PHÍ – KHỐI LƯỢNG – LỢI NHUẬN | 71 |
| CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 5..... | 72 |
| CHƯƠNG 6: DỰ TOÁN NGÂN SÁCH..... | 73 |

| | |
|---|-----|
| 6.1 KHÁI NIỆM, Ý NGHĨA VÀ NỘI DUNG CỦA DỰ TOÁN..... | 73 |
| 6.1.1 Khái niệm dự toán..... | 73 |
| 6.1.2 Ý nghĩa của dự toán..... | 73 |
| 6.1.3 Nội dung của dự toán | 73 |
| 6.2 HỆ THỐNG DỰ TOÁN NGÂN SÁCH HÀNG NĂM | 75 |
| 6.2.1.Mối quan hệ giữa các dự toán bộ phận | 76 |
| 6.2.2 Các dự toán bộ phận..... | 77 |
| CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 6..... | 99 |
| 7.1 NHỮNG NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG CHỦ YẾU ĐẾN QUYẾT ĐỊNH GIÁ BÁN | 100 |
| 7.1.1 Vai trò của chi phí trong quyết định giá bán | 100 |
| 7.2 XÁC ĐỊNH GIÁ BÁN ĐỐI VỚI SẢN PHẨM SẢN XUẤT HÀNG LOẠT. 102 | |
| 7.2.1 Nguyên tắc xác định giá bán..... | 102 |
| 7.2.2 Xác định giá bán sản phẩm của doanh nghiệp quyết định được giá bán trên thị trường | 102 |
| 7.2.3 Xác định giá bán sản phẩm của doanh nghiệp nhận giá bán từ thị trường | 104 |
| 7.3 XÁC ĐỊNH GIÁ BÁN DỊCH VỤ..... | 104 |
| 7.3.1 Đặc điểm của hoạt động dịch vụ..... | 104 |
| 7.3.2 Phương pháp xác định giá bán..... | 104 |
| 7.4 XÁC ĐỊNH GIÁ BÁN SẢN PHẨM MỚI..... | 105 |
| 7.4.1 Thực nghiệm tiếp thị sản phẩm..... | 105 |
| 7.4.2 Các chiến lược xác định giá bán | 105 |
| 7.5 XÁC ĐỊNH GIÁ BÁN TRONG TRƯỜNG HỢP ĐẶC BIỆT | 105 |
| 7.5.1 Các trường hợp đặc biệt thường gặp..... | 105 |
| 7.5.2 Xác định giá bán sản phẩm các trường hợp đặc biệt thường thực hiện theo phương pháp đảm phí | 106 |
| CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 7..... | 107 |
| CHƯƠNG 8: QUYẾT ĐỊNH VỀ VỐN ĐẦU TƯ DÀI HẠN | 108 |
| 8.1 KHÁI NIỆM VÀ ĐẶC ĐIỂM CỦA VỐN ĐẦU TƯ | 108 |
| 8.1.1 Khái niệm vốn đầu tư | 108 |
| 8.1.2 Đặc điểm vốn đầu tư | 108 |
| 8.1.3 Giá trị theo thời gian của tiền tệ..... | 108 |
| 8.2 CÁC PHƯƠNG PHÁP TÀI CHÍNH PHỤC VỤ CHO VIỆC RA QUYẾT ĐỊNH..... | 111 |
| 8.2.1 Phương pháp hiện giá thuần (NPV) | 111 |
| 8.2.3 Phương pháp kỳ hoàn vốn | 114 |
| 8.2.4 Phương pháp tỷ lệ sinh lời giảm đơn (SRR)..... | 115 |
| CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 8..... | 115 |
| TRẮC NGHIỆM VÀ BÀI TẬP | 116 |
| TÀI LIỆU THAM KHẢO..... | 125 |

DANH MỤC CÁC TỪ VIẾT TẮT

| | |
|-------|----------------------|
| BP | Biên phí |
| BCĐKT | Bảng cân đối kế toán |
| CP | Chi phí |
| CN | Công nghiệp |
| DT | Doanh thu |
| ĐP | Định Phí |
| ĐM | Định mức |
| KH | Kế hoạch |
| GB | Giá bán |
| LN | Lợi nhuận |
| NVL | Nguyên vật liệu |
| NCTT | Nhân công trực tiếp |
| QLDN | Quản lý doanh nghiệp |
| SL | Sản lượng |
| SP | Sản phẩm |
| SXKD | Sản xuất kinh doanh |
| SPDD | Sản phẩm dở dang |
| SX | Sản xuất |
| SXC | Sản xuất chung |
| TT | Thực tế |
| TS | Tài sản |
| TSCĐ | Tài sản cố định |

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

1.1 Khái niệm, mục tiêu, nhiệm vụ và chức năng của kế toán quản trị

1.1.1 Khái niệm kế toán quản trị

Theo định nghĩa của Viện kế toán viên quản trị Hoa kỳ, Kế toán quản trị là quá trình nhận diện, đo lường, phân tích, diễn giải và truyền đạt thông tin trong quá trình thực hiện các mục đích của tổ chức. Kế toán quản trị là một bộ phận thống nhất trong quá trình quản lý, nhân viên kế toán quản trị là những đối tác chiến lược quan trọng trong đội ngũ quản lý của tổ chức.

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

- Nhận diện: Là ghi nhận và đánh giá các nghiệp vụ kinh tế phát sinh nhằm có hành động kế toán thích hợp.

- Đo lường: Là sự định lượng, gồm cả ước tính, các nghiệp vụ kinh tế đã xảy ra hoặc dự báo các sự kiện kinh tế có thể xảy ra.

- Phân tích: Là sự xác định nguyên nhân của các kết quả trên báo cáo và mối quan hệ của các nguyên nhân đó với các sự kiện kinh tế.

- Diễn giải: Là sự liên kết các số liệu kế toán hay số liệu kế hoạch nhằm trình bày thông tin một cách hợp lý, đồng thời đưa ra các kết luận rút ra từ số liệu đó.

- Truyền đạt: Là việc báo cáo các thông tin thích hợp cho nhà quản trị và người khác trong tổ chức.

1.1.2 Mục tiêu của kế toán quản trị

Kế toán quản trị làm tăng giá trị cho tổ chức bằng cách theo đuổi các mục tiêu lớn sau:

- Cung cấp thông tin cho quá trình ra quyết định và lập kế hoạch.

- Hỗ trợ các nhà quản trị trong việc định hướng và kiểm soát các mặt hoạt động kinh doanh.

- Thúc đẩy các nhà quản trị và nhân viên thực hiện theo các mục đích của tổ chức.

- Đo lường kết quả của các hoạt động, các đơn vị, các nhà quản trị và nhân viên trong tổ chức.

- Đánh giá vị trí cạnh tranh của tổ chức.

Ngày nay, thông tin phân tích của kế toán quản trị được xem là rất quan trọng trong quá trình quản lý doanh nghiệp, vì vậy các nhân viên kế toán quản trị trở thành thành viên của đội ngũ quản lý trong doanh nghiệp, họ không còn là người

cung cấp thông tin mà đã có một vai trò tích cực trong việc ra quyết định chiến lược cũng như các quyết định ngắn hạn của doanh nghiệp.

1.1.3 Nhiệm vụ và chức năng của kế toán quản trị

Để cung cấp thông tin cho nhà quản trị, kế toán quản trị có các chức năng sau:

1.1.3.1 Phân tích cách ứng xử của chi phí

Phân tích cách ứng xử của chi phí là một nội dung cơ bản của quản trị chi phí. Không thể dự toán, hoạch định, kiểm tra kiểm soát mà không biết rõ đặc điểm và phân loại cụ thể các loại chi phí. Trong khi phân tích chi phí cần phải xem xét nội dung, bản chất của từng loại chi phí cũng như các hình thức biểu hiện của chi phí thông qua nhiều tiêu thức sắp xếp khác nhau. Có thể dựa vào bản chất, nội dung, công dụng của chi phí, cũng có thể dựa vào cách ứng xử, đặc điểm mối quan hệ cũng như mối quan hệ giữa chi phí với phương pháp kế toán để phân loại chi phí... Trong đó việc phân tích cách ứng xử của chi phí được xem là nguồn gốc phát sinh của kế toán quản trị, tất cả các chức năng khác của kế toán quản trị chỉ có thể được thể hiện và nghiệm cứu đầy đủ sau khi chức năng này được thực hiện một cách đầy đủ. Thực hiện chức năng này cần phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí khi mức độ hoạt động thay đổi. Đồng thời khi xem xét chi phí, lúc nào nhà quản trị cũng đặt trong mối quan hệ với khối lượng và lợi nhuận mong muốn của doanh nghiệp.

1.1.3.2 Lập dự toán và truyền đạt thông tin

Để hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp có thể tiến hành một cách thường xuyên, liên tục, các doanh nghiệp phải thiết lập các kế hoạch. Mọi hoạt động của doanh nghiệp đều được tiến hành theo kế hoạch ngắn hạn, trung hạn, dài hạn đã xây dựng. Trong đó việc lập dự toán chi phí giữ vai trò hết sức quan trọng, vì:

- Dự toán là cơ sở định hướng và chỉ đạo mọi hoạt động kinh doanh cũng như phối hợp các chương trình hành động ở các bộ phận.

- Dự toán được lập còn là cơ sở để kiểm tra kiểm soát các nội dung chi phí cũng như nhiệm vụ của từng bộ phận.

Thực hiện chức năng này, kế toán quản trị phải tổ chức việc thu thập các thông tin cần thiết để lập dự toán gồm thông tin về tổ chức, về định mức, chi phí tiêu chuẩn, các thông tin kế toán tài chính, thống kê cũng như kỹ thuật tính toán, ước tính phục vụ cho việc lập dự toán ở doanh nghiệp.

Qua các dự toán này, nhà quản trị dự tính được những gì sẽ xảy ra trong tương lai, kể cả những điều bất lợi, thuận lợi cho doanh nghiệp trong quá trình thực hiện dự toán. Các dự toán này đóng vai trò hạt nhân quan trọng trong việc thực hiện các

chức năng hoạch định, kiểm tra, kiểm soát của quản trị. Thực hiện mục tiêu này, kế toán quản trị đảm bảo truyền đạt các thông tin dự toán và thông tin khác cho bộ phận liên quan trong nội bộ doanh nghiệp. Dự toán này phải được lập một cách toàn diện, đầy đủ các bộ phận bao gồm cả dự toán tổng thể và dự toán đầu tư.

1.1.3.3 Kiểm tra và đánh giá

Kế toán quản trị có nhiệm vụ thực hiện việc kiểm tra, kiểm soát hoạt động kinh doanh từ trước, trong và sau quá trình hoạt động kinh doanh của đơn vị.

Kiểm tra là quá trình so sánh kết quả thực hiện với dự toán được lập nhằm điều chỉnh dự toán và đánh giá việc thực hiện. Thông qua kết quả so sánh cho thấy sự khác nhau giữa thực hiện với dự toán, tìm ra các nguyên nhân ảnh hưởng để có thể điều chỉnh quá trình thực hiện cũng như đánh giá được kết quả, thành tích của từng cá nhân, bộ phận.

1.1.3.4 Hỗ trợ ra quyết định

Ra quyết định là công việc thường xuyên ảnh hưởng đến mọi hoạt động của doanh nghiệp. Quá trình này rất cần các thông tin cụ thể từ nhiều nguồn, trong đó chủ yếu là thông tin của kế toán mà cụ thể là kế toán quản trị. Các doanh nghiệp thường đứng trước nhiều phương án khác nhau, mỗi phương án gắn liền với mỗi tình huống, với số lượng, chủng loại, các khoản chi phí, các khoản thu nhập khác nhau,.. Quá trình ra quyết định của nhà quản trị thường là việc, xem xét, cân nhắc lựa chọn từ các phương án khác nhau để có được phương án tối ưu với hiệu quả cao nhất mà rủi ro thấp nhất.

1.2 Mục tiêu của tổ chức, chức năng của nhà quản trị và thông tin quản trị

1.2.1 Khái niệm và mục tiêu của tổ chức

1.2.1.1 Khái niệm

Tổ chức có thể được xác định là một nhóm người liên kết với nhau để cùng thực hiện một mục tiêu chung nào đó.

Hiện nay, có các loại tổ chức sau: Tổ chức kinh tế, tổ chức xã hội, tổ chức phi chính phủ và tổ chức khác.

- Tổ chức kinh tế: là tổ chức hoạt động thuộc lĩnh vực kinh doanh như doanh nghiệp với mục tiêu lợi nhuận.

- Tổ chức xã hội: là tổ chức hoạt động mang tính chất xã hội, phục vụ cộng đồng và không vụ lợi, như : Hội chữ thập đỏ, Hội từ thiện... với mục tiêu nhân đạo.

- Tổ chức phi chính phủ: là thuật ngữ dùng để chỉ một tổ chức, hiệp hội, tập đoàn phi lợi nhuận hoặc các pháp nhân khác mà theo pháp luật không thuộc khu vực Nhà nước và không hoạt động vì lợi nhuận. ví dụ: Hiệp hội doanh nghiệp nhỏ và vừa Việt Nam, tổ chức Liên hiệp quốc, khối ASEAN,..

- Các tổ chức với mục tiêu phục vụ thuộc sở hữu Nhà nước như các cơ quan quản lý chức năng của Nhà nước, các trường đại học công lập,..

1.2.1.2 Mục tiêu của tổ chức

Mục tiêu hoạt động của các tổ rất đa dạng và khác nhau. Trong mỗi một giai đoạn phát triển khác nhau, một tổ chức có thể xác định một hoặc một số mục tiêu nhất định. Dưới đây là một số mục tiêu thường gặp của các tổ chức:

- Phải có ít nhất một mục tiêu.
- Có chiến lược để thực hiện mục tiêu.
- Có người quản trị để quản trị hoạt động, như: lập kế hoạch, xây dựng cấu trúc tổ chức, điều hành, kiểm tra hoạt động và ra những quyết định cho hoạt động.
- Có cấu trúc tổ chức.
- Có nhu cầu thông tin để tổ chức hoạt động.

1.2.2 Chức năng của nhà quản trị tổ chức

Những nhà quản lý của tổ chức chịu trách nhiệm trong việc xác định mục tiêu hoạt động của tổ chức. Cho dù mục tiêu hoạt động của một tổ chức là gì đi nữa, công việc của các nhà quản lý là phải đảm bảo các mục tiêu được thực hiện. Trong quá trình theo đuổi mục tiêu của tổ chức, các nhà quản lý thực hiện bốn chức năng cơ bản:

- ◆ Lập kế hoạch
- ◆ Tổ chức và điều hành hoạt động,
- ◆ Kiểm soát hoạt động
- ◆ Ra quyết định.

1.2.2.1 Lập kế hoạch

Lập kế hoạch là sau khi xác định được chiến lược-mục đích lâu dài, nhà quản trị hoạch định công việc sẽ thực hiện- kế hoạch dài hạn (kế hoạch đầu tư), kế hoạch ngắn hạn (kế hoạch sản xuất, kế hoạch tiêu thụ...) để hoạt động đạt mục tiêu đề ra.

1.2.2.2 Tổ chức điều hành

Là tiến trình thiết lập một cấu trúc về các mối quan hệ, giúp cho mọi người trong tổ chức có thể thực hiện các kế hoạch đã đề ra và thỏa mãn các mục tiêu của tổ chức.

1.2.2.3 Kiểm tra

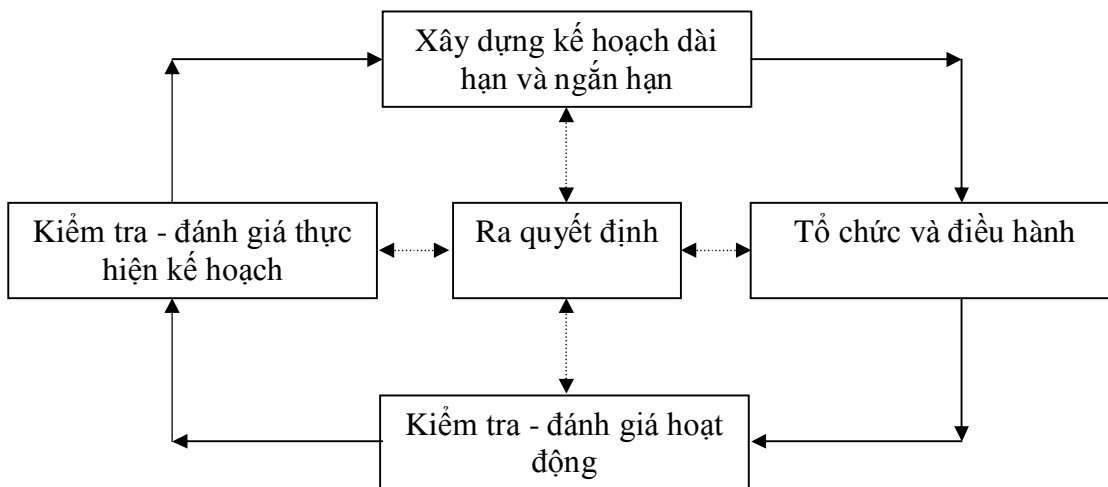
Đây là chức năng đảm bảo cho công việc của tổ chức đi đúng mục tiêu. Biểu hiện này của nhà quản trị chính là việc nghiên cứu báo cáo kế toán, báo cáo khác; So sánh báo cáo với kế hoạch để kịp thời phát hiện những sai sót, khuyết điểm nhằm kịp thời điều chỉnh, giúp đỡ các thành viên hoàn thành nhiệm vụ. Trong quá

trình thực hiện chức năng kiểm tra, nhà quản trị luôn tiếp xúc và ghi nhận luồng thông tin phản hồi từ thực tiễn và kịp thời chuyên hóa chúng thành thông tin kế hoạch, tương lai.

1.2.2.4 Ra quyết định

Đây chính là chức năng lựa chọn hợp lý và tối ưu những giải pháp, phương án. Ra quyết định không phải là một chức năng độc lập mà nó luôn gắn liền với chức năng khác. Trong quá trình lập kế hoạch, tổ chức điều hành hoặc kiểm tra luôn tồn tại chức năng ra quyết định. Tất cả các quyết định đều dựa vào nền tảng thông tin, chất lượng của quyết định trong quản lý phản ánh chất lượng của thông tin kế toán và thông tin khác đã nhận. Sự biến động của môi trường kinh doanh, hình thức quản lý của tổ chức đã đặt ra nhu cầu thông tin mới để xử lý và cung cấp thông tin thích hợp.

Sơ đồ chức năng của quản trị tổ chức



1.2.3 Nhu cầu thông tin cho quản trị tổ chức

Những thông tin kế toán quản trị cung cấp cho nhà quản trị không chỉ chú trọng đến thông tin tài chính mà còn chú trọng đến những thông tin phi tài chính. Nhân viên kế toán quản trị cung cấp tất cả các loại thông tin cho nhà quản trị và hành động như những đối tác chiến lược, giúp nhà quản trị ra các quyết định và quản lý các mặt hoạt động của tổ chức.

Thông tin kế toán quản trị là những nguồn thông tin ban đầu của quá trình ra quyết định và kiểm tra trong tổ chức, có tác dụng giúp quản trị các cấp ra các quyết định tốt hơn. Thông tin kế toán quản trị cung cấp là những thông tin tài chính và thông tin phi tài chính về các mặt hoạt động, các quá trình, các đơn vị kinh doanh,

các loại sản phẩm, dịch vụ, khách hàng,... của một tổ chức, ví dụ như nguyên vật liệu, nhân công,..

1.3 Sự giống nhau và khác nhau giữa kế toán quản trị với kế toán tài chính và kế toán chi phí

1.3.1 Sự giống nhau và khác nhau giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính

Kế toán tài chính và kế toán quản trị là 2 bộ phận của hệ thống kế toán trong doanh nghiệp, nhưng hai bộ phận này cũng có những điểm giống nhau và khác nhau.

1.3.1.2 Giống nhau

- Kế toán tài chính và kế toán quản trị liên hệ chung hệ thống thông tin kế toán-các thông tin hoạt động là nguồn thông tin chung cho cả kế toán tài chính - kế toán quản trị.

- Hoạt động của doanh nghiệp tiến hành thì thông tin về hoạt động diễn ra sẽ được kế toán tài chính thu thập, kế toán quản trị cũng cần thông tin hoạt động doanh nghiệp nên kế toán quản trị sẽ nhận thông tin từ kế toán tài chính.

- Thông tin của kế toán tài chính là một trong những nguồn cung cấp thông tin cho kế toán quản trị. Nếu hai bộ phận kế toán này thu thập thông tin riêng biệt sẽ tổn kém thêm chi phí.

- Thông tin của kế toán tài chính và kế toán quản trị đều gắn với trách nhiệm quản lý:

- + Thông tin của kế toán quản trị gắn với trách nhiệm quản lý từng bộ phận.
- + Thông tin của kế toán tài chính gắn với trách nhiệm quản lý toàn bộ tổ chức.

1.3.1.2 Khác nhau

| Căn cứ so sánh | Kế toán quản trị | Kế toán tài chính |
|-------------------------------------|---|---|
| <i>Đối tượng cung cấp thông tin</i> | Trong nội bộ doanh nghiệp-nhà quản trị các cấp trong doanh nghiệp | Trong, ngoài doanh nghiệp, chủ yếu là cá nhân, tổ chức ngoài doanh nghiệp |
| <i>Đặc điểm thông tin</i> | Tương lai | Lịch sử |
| | Tiền tệ và phi tiền tệ | Tiền tệ |
| | Ít chú trọng chính xác | Chính xác |
| | Từng bộ phận | Toàn bộ tổ chức |
| | Không tuân thủ nguyên tắc chuẩn mực kế toán | Tuân thủ nguyên tắc chuẩn mực kế toán |
| | Linh động và thích hợp | Khách quan và thẩm tra |

| | | |
|-------------------|------------------------------------|------------------------------|
| | | được |
| <i>Kỳ báo cáo</i> | Khi có nhu cầu | Định kỳ: tháng, quý, năm |
| <i>Pháp định</i> | Pháp luật không bắt buộc thực hiện | Pháp luật bắt buộc thực hiện |

- Kế toán quản trị là kế toán nội bộ, kế toán quản trị cung cấp thông tin có ích cho mục đích quản trị tổ chức. Do đó kế toán quản trị chỉ được thiết lập để sử dụng cho nội bộ.

- Kế toán quản trị là kế toán về tương lai, kế toán quản trị thực hiện dự tính những công việc cho tương lai, nên có nhu cầu thông tin liên quan đến hoạt động trong tương lai. Nội dung của kế toán quản trị cũng có mục tiêu cho tương lai nhiều hơn - thông tin ước lượng, dự tính...

- Kế toán quản trị cung cấp thông tin tiền tệ và phi tiền tệ: Quản trị tổ chức có nhu cầu thông tin rất đa dạng, nên kế toán quản trị cung cấp thông tin không những dưới hình thức tiền tệ, mà còn chú trọng thông tin về số lượng, lời góp ý, tình hình thị trường... không biểu hiện được bằng tiền để đáp ứng nhu cầu thông tin cho quản trị.

- Kế toán quản trị ít chú trọng đến tính chính xác: Quản trị tổ chức luôn đòi hỏi cung cấp thông tin nhanh, do đó chỉ yêu cầu các thông tin tin cậy được hơn là thông tin chính xác nhưng cung cấp chậm. Thông tin của kế toán quản trị bao gồm thông tin ước lượng, dự báo nên chỉ đòi hỏi ước lượng tốt, đáng giá đúng.

- Kế toán quản trị không tuân thủ nguyên tắc và chuẩn mực kế toán;

Kế toán quản trị là phương tiện để quản trị tổ chức, nên nó chỉ phụ thuộc vào yêu cầu quản trị nội bộ và bị tác động bởi các yêu cầu của nhà quản trị, do đó không nhất thiết phải tuân thủ nguyên tắc và chuẩn mực kế toán.

- Kế toán quản trị là kế toán của từng bộ phận: Quản trị tổ chức cần thông tin để biết kết quả đạt được, mạnh, yếu của từng bộ phận để có những quyết định tốt. Nên kế toán quản trị quan tâm đến từng bộ phận nhiều hơn để cung cấp thông tin của từng bộ phận cho nhà quản trị.

- Kế toán quản trị cung cấp thông tin linh động và thích hợp: Kế toán quản trị phải cung cấp thông tin thích ứng theo từng công việc, từng trường hợp nhà quản trị cần giải quyết, như: tính giá bán sản phẩm phải có giá bán khác nhau tùy từng trường hợp cụ thể...

- Kế toán quản trị là kế toán không do pháp định: Kế toán quản trị không bị pháp luật bắt buộc phải thực hiện, là kế toán hoàn toàn tùy ý, nó chỉ được thiết lập khi nó mang lại ích lợi cho công việc quản trị tổ chức.

1.3.2 Sự giống nhau và khác nhau giữa kế toán quản trị và kế toán chi phí

1.3.2.1 Giống nhau

Kế toán quản trị và kế toán chi phí có mối quan hệ mật thiết với nhau, có thể nói rằng kế toán chi phí là một phần của kế toán quản trị, kế toán chi phí cung cấp một ngân hàng số liệu cho kế toán quản trị sử dụng, nên kế toán quản trị và kế toán chi phí cùng quan tâm những nội dung sau trong nội bộ doanh nghiệp:

- Giá vốn sản phẩm sản xuất hay giá vốn cung cấp dịch vụ.
- Giá vốn một bộ phận hay một phần công việc.
- Doanh thu
- Lợi nhuận của một sản phẩm, một dịch vụ, một bộ phận hay của toàn bộ tổ chức.
- Giá bán so với giá vốn hàng bán.
- Giá trị của hàng tồn kho (Nguyên vật liệu, sản phẩm dở dang, thành phẩm) còn trong kho vào thời điểm cuối kỳ, do đó hỗ trợ cho việc lập Bảng cân đối kế toán của đơn vị.
- Chi phí thực tế so với chi phí dự toán.

1.3.2.2 Khác nhau

Kế toán chi phí có thể nói là một phần của kế toán quản trị, tuy nhiên trên thực tế kế toán chi phí và kế toán quản trị vẫn có những nội dung kế toán thực hiện khác nhau về cơ bản như sau:

- Kế toán chi phí quan tâm đến việc soạn thảo các bảng kê như các bảng dự toán, các bảng tính chi phí, thu thập chi phí, phân bổ chi phí cho hàng tồn kho.
- Kế toán quản trị sử dụng số liệu của tài chính và truyền đạt nó dưới dạng thông tin cho người sử dụng là các nhà quản trị các cấp bên trong tổ chức.

CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 1

1. Khái niệm kế toán quản trị, đối tượng của kế toán quản trị là gì?
2. Chức năng và nhiệm vụ của kế toán quản trị trong tổ chức?
3. Hãy trình bày và phân tích điểm giống nhau và khác nhau giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính.
4. Nêu sự khác biệt giữa đối tượng kế toán quản trị và kế toán tài chính?
5. Tại sao nói rằng kế toán quản trị không nhất thiết phải tuân thủ theo nguyên tắc kế toán chung đã chấp nhận.

CHƯƠNG 2: CHI PHÍ VÀ PHÂN LOẠI CHI PHÍ

2.1 Khái niệm và đặc điểm của chi phí

2.1.1 Khái niệm chi phí

Chi phí được hiểu là biểu hiện bằng tiền toàn bộ hao phí về lao động sống và lao động vật hoá phát sinh trong quá trình hoạt động của tổ chức.

Hao phí về lao động sống là những khoản chi cho người lao động như lương phải trả người lao động, các khoản trích theo lương,.. phát sinh trong quá trình hoạt động của tổ chức.

Hao phí về lao động vật hóa là những khoản chi cho nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, điện, nước,.. phát sinh trong quá trình hoạt động của tổ chức.

2.1.2 Đặc điểm của chi phí

Chi phí trong một tổ chức có những đặc điểm sau: Chi phí là thước đo để đo lường mức tiêu hao của các nguồn lực, chi phí được biểu hiện bằng tiền và có quan hệ đến một mục đích.

2.2 Phân loại

2.2.1 Phân loại theo chức năng hoạt động

Phân loại theo chức năng hoạt động thì chi phí được phân thành chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất.

2.2.1.1 Chi phí sản xuất

Chi phí sản xuất là chi phí liên quan đến chế tạo sản phẩm, dịch vụ trong một thời kỳ.

Chi phí sản xuất gồm 3 loại: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: Khoản mục 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 và lượng và hình dáng.

- Chi phí nhân công trực tiếp: Khoản mục này bao gồm tiền lương và những khoản trích theo lương phải trả cho bộ phận công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm.

- Chi phí sản xuất chung: Là các chi phí phục vụ và quản lý quá trình sản xuất sản phẩm phát sinh trong phạm vi các phân xưởng. 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.

2.2.1.2 Chi phí ngoài sản xuất

Chi phí ngoài sản xuất là chi phí liên quan đến tiêu thụ sản phẩm và quản lý doanh nghiệp.

Chi phí ngoài sản xuất gồm: Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp, chi phí tài chính, chi phí nghiên cứu và phát triển.

- Chi phí bán hàng: Khoản mục chi phí này 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, chi phí tiếp thị quảng cáo, v.v..

- Chi phí quản lý doanh nghiệp: Khoản mục chi phí này 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. Ví dụ: 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 phục vụ cho quản lý doanh nghiệp, các chi phí dịch vụ mua ngoài khác, v.v..

- Chi phí tài chính: Là những chi phí liên quan với việc sử dụng các nguồn tài trợ cho tổ chức, ví dụ: Chi phí lãi vay.

2.2.2 Phân loại theo mối quan hệ với thời kỳ xác định lợi nhuận

Phân loại theo mối quan hệ với thời kỳ xác định lợi nhuận, chi phí được phân thành chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ.

Một điều quan trọng đối với cả kế toán tài chính và kế toán quản trị là việc xác định thời điểm ghi nhận các khoản chi tiêu trong việc mua sắm tài sản hoặc dịch vụ được ghi nhận là chi phí. Thuật ngữ chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ được sử dụng để mô tả thời điểm ghi nhận các loại chi phí khác nhau.

Chi phí sản phẩm: Là những chi phí gắn liền với quá trình sản xuất sản phẩm hay hàng hóa được mua vào. Chi phí sản phẩm được ghi nhận là chi phí (gọi là giá vốn hàng bán) tại thời điểm sản phẩm hoặc dịch vụ được tiêu thụ. Khi sản phẩm, hàng hóa chưa tiêu thụ được thì những chi phí này nằm trong sản phẩm, hàng hóa tồn kho (gọi là chi phí tồn kho).

Chi phí thời kỳ: Tất cả các chi phí không phải là chi phí sản phẩm được xếp loại là chi phí thời kỳ. Những chi phí này được ghi nhận là chi phí trong kỳ chúng phát sinh và làm giảm làm giảm lợi tức trong kỳ đó. Nói một cách khác, những chi phí thời kỳ được xem là phí tổn và được khấu trừ ra khỏi sản xuất lợi tức của thời kỳ mà chúng phát sinh. Chính vì thế, chúng được gọi là chi phí thời kỳ.

2.2.3 Phân loại theo mối quan hệ với đối tượng chi phí

Phân loại theo mối quan hệ với đối tượng chi phí thì chi phí được phân thành chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp.

2.2.3.1 Chi phí trực tiếp

Chi phí trực tiếp là chi phí chỉ liên quan đến 1 đối tượng. Hay là những khoản chi phí có thể tính thẳng và tính toàn bộ cho đối tượng.

Trong các doanh nghiệp sản xuất, các khoản chi phí có phát sinh có liên quan trực tiếp đến quá trình sản xuất sản phẩm hoặc thực hiện các đơn đặt hàng, do vậy có thể tính trực tiếp cho từng sản phẩm hay từng đơn đặt hàng và được gọi là chi phí trực tiếp. Thông thường, khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp là các khoản chi phí trực tiếp

2.2.3.1 Chi phí gián tiếp

Chi phí gián tiếp là chi phí có liên quan đến nhiều đối tượng. Hay những khoản chi phí không thể tính thẳng vào cho đối tượng mà phải thực hiện phân bổ.

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 được phân bổ cho các đối tượng sử dụng chi phí theo các tiêu thức phân bổ phù hợp, gọi là chi phí gián tiếp. Thông thường, khoản mục chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp là chi phí gián tiếp.

2.2.4 Phân loại theo cách ứng xử của chi phí

Ứng xử của chi phí: Là chi phí sẽ thay đổi như thế nào khi thay đổi mức độ hoạt động.

Mức độ hoạt động: Là số sản phẩm sản xuất, số giờ máy sản xuất, số giờ lao động trực tiếp, số sản phẩm tiêu thụ, doanh thu...

Phân loại theo cách ứng xử, chi phí được phân thành biến phí, định phí và chi phí hỗn hợp.

2.2.4.1 Biến phí (Chi phí khả biến)

Biến phí là chi phí thay đổi về tổng số khi mức độ hoạt động thay đổi. Biến phí chỉ phát sinh khi đơn vị có hoạt động.

Ví dụ: Chi phí là biến phí như:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
- Chi phí nhân công trực tiếp: trả lương khoán theo sản phẩm
- Chi phí dầu nhớt cho máy sản xuất
- Chi phí nhân viên bán hàng: trả lương khoán theo doanh thu.

Quan hệ giữa biến phí và mức hoạt động thường là quan hệ tỷ lệ thuận, quan hệ tuyến tính.

Chi phí của một đơn vị hoạt động không đổi (trong trường hợp sản xuất công nghiệp hàng loạt) có 2 loại biến phí: Biến phí thực thụ và biến phí cấp bậc.

- Biến phí thực thụ: là chi phí thay đổi theo tỷ lệ với sự thay đổi mức độ hoạt động.

- Biến phí cấp bậc: Biến phí cấp bậc là chi phí thay đổi khi mức độ hoạt động thay đổi nhiều

Ví dụ: Chi phí nhân viên bán hàng trả theo từng mức doanh thu: doanh thu dưới 400.000.000đ tiền lương 1.000.000đ, doanh thu từ 400.000.000đ đến dưới 800.000.000 tiền lương 1.500.000đ...

2.2.4.2 Định phí (Chi phí bất biến)

Định phí là chi phí không thay đổi về tổng số khi mức độ hoạt động thay đổi trong một phạm vi (hoặc thay đổi nhưng không tỷ lệ với mức độ hoạt động thay đổi).

Ví dụ: Chi phí khấu hao nhà xưởng máy móc, chi phí nhân viên quản lý trả cố định (theo thời gian), chi phí nhân công trực tiếp-trả cố định (theo thời gian), chi phí văn phòng, chi phí văn phòng phẩm, chi phí bảo hiểm tài sản...

Không nên quan niệm là định phí sẽ luôn cố định, mà nó có thể tăng giảm trong tương lai, tuy không ảnh hưởng bởi tăng giảm mức hoạt động.

Ví dụ: Tiền thuê nhà tăng, tiền lương nhân viên tăng... do biến động giá

Chi phí của một đơn vị hoạt động sẽ thay đổi, có 2 loại định phí: Định phí bắt buộc và định phí không bắt buộc.

- Định phí bắt buộc: Định phí bắt buộc là chi phí liên quan đến máy móc thiết bị, cấu trúc tổ chức...

Ví dụ: Chi phí là định phí bắt buộc như: Chi phí khấu hao nhà xưởng máy móc, chi phí nhân viên quản lý cấp cao trả cố định, chi phí điện thắp sáng cho bảo vệ, chi phí bảo hiểm tài sản

Đặc điểm của định phí bắt buộc: Có bản chất lâu dài, không thể giảm đến không

Yêu cầu quản lý: Phải thận trọng khi quyết định đầu tư, tăng cường sử dụng những phương tiện hiện có

- Định phí không bắt buộc: Định phí không bắt buộc là chi phí liên quan đến nhu cầu kinh doanh theo từng kỳ kế hoạch.

Ví dụ: chi phí là định phí không bắt buộc như: Chi phí quảng cáo, chi phí đào tạo, chi phí thuê tư vấn quản lý...

Đặc điểm của định phí không bắt buộc: Kế hoạch cho định phí không bắt buộc là kế hoạch ngắn hạn, có thể cắt giảm khi cần thiết

Yêu cầu quản lý: Phải xem xét mức chi tiêu cho mỗi kỳ kế hoạch

2.2.4.3 Chi phí hỗn hợp

Chi phí hỗn hợp là chi phí gồm có 2 yếu tố định phí và biến phí (chi phí điện trong xưởng sản xuất...)

Định phí: Phần chi phí tối thiểu

Biến phí: Phần chi phí theo mức sử dụng

Ví dụ: Chi phí là chi phí hỗn hợp như:

- Chi phí điện thoại cố định trong dịch vụ viễn thông, trong đó phí thuê bao là định phí, phí trả theo thời gian sử dụng là biến phí.

- Chi phí nhân công trực tiếp, trường hợp trả lương vừa bao gồm theo thời gian và theo sản phẩm-phần trả theo thời gian là định phí, phần trả theo sản phẩm là biến phí.

2.2.5 Phân loại khác sử dụng trong kiểm tra và ra quyết định

2.2.5.1 Chi phí chênh lệch

Trong quá trình ra quyết định, nhà quản lý thường phải so sánh nhiều phương án khác nhau. Tất nhiên, sẽ phát sinh các chi phí gắn liền với phương án đó. Các nhà quản lý thường so sánh các chi phí phát sinh trong các phương án khác nhau để đi đến quyết định là chọn hay chọn một phương án.

Có những khoản chi phí hiện diện trong phương án này nhưng lại không hiện diện hoặc chỉ hiện diện một phần trong phương án khác. Những chi phí này được gọi là chi phí chênh lệch (differential costs). Chi phí chênh lệch có hai loại là: Chi phí chênh lệch tăng (incremental costs), trường hợp chi phí trong phương án này lớn chi phí trong phương án kia và chi phí chênh lệch giảm (decremental costs), trong trường hợp chi phí trong phương án này bé hơn chi phí trong phương án kia.

2.2.5.2 Chi phí kiểm soát được, chi phí không kiểm soát được

Đây là một phương pháp phân loại chi phí có thể hữu ích trong việc kiểm soát chi phí. Phương pháp phân loại này dựa trên khả năng kiểm soát chi phí đối với các nhà quản lý. Nếu một nhà quản lý có thể kiểm soát hoặc quyết định về một loại chi phí, thì chi phí ấy được gọi là chi phí kiểm soát được bởi nhà quản lý đó. Ngược lại, chi phí mà nhà quản lý không có khả năng kiểm soát hoặc gây ảnh hưởng lớn lên nó thì được phân loại là chi phí không kiểm soát được đối với nhà quản lý đó (Hilton, 1991). Chi phí nguyên liệu được sử dụng để sản xuất sản phẩm mì ăn liền trong Công ty VIFON là chi phí có thể kiểm soát được bởi nhà quản lý sản xuất của phân xưởng sản xuất mì ăn liền. Tuy nhiên, nhà quản lý sản xuất chỉ có thể kiểm soát được lượng tiêu hao nguyên vật liệu (nhà quản lý sản xuất có thể không kiểm soát được giá mua nguyên liệu). Chi phí khấu hao phân xưởng sản xuất mì ăn liền là

một chi phí của phân xưởng, nhưng nhà quản lý phân xưởng không có khả năng kiểm soát được chi phí này.

1.2.5.3 Chi phí cơ hội

Trong hoạt động kinh doanh, bất kỳ một khoản mục chi phí nào phát sinh đều được phản ánh và theo dõi trên các sổ sách kế toán. Tuy nhiên, có một loại chi phí hoàn toàn không được phản ánh trên sổ sách kế toán nhưng lại rất quan trọng, cần được xem xét đến mỗi khi nhà quản lý lựa chọn các phương án kinh doanh, đầu tư. Đó là chi phí cơ hội (opportunity costs). Chi phí cơ hội được định nghĩa là lợi ích (lợi nhuận) tiềm tàng bị mất đi khi chọn một phương án này thay vì chọn phương án khác.

Thí dụ: Giả sử một người có số vốn là 100 triệu. Người này quyết định mở một cửa hàng bách hóa. Lợi nhuận hàng năm thu được từ cửa hàng là 20 triệu đồng. Nếu như người này không mở cửa hàng mà đem số tiền gửi vào ngân hàng thì anh ta sẽ thu được số tiền lãi là 15 triệu đồng/năm (trung đương lãi suất 15%/năm). Như vậy, số tiền 15 triệu đồng chính là chi phí cơ hội mà người này phải tính đến khi quyết định mở cửa hàng bách hóa để kinh doanh.

2.2.5.4 Chi phí chìm

Chi phí chìm là những chi phí đã phát sinh do quyết định trong quá khứ. Doanh nghiệp phải chịu chi phí này cho dù bất kỳ phương án nào được chọn. Vì vậy, trong việc lựa chọn các phương án khác nhau, chi phí này không được đưa vào xem xét, nó không thích hợp cho việc ra quyết định.

Thí dụ: Một trạm thủy điện đã được dự kiến xây dựng với tổng chi phí là 200 tỷ đồng, trong đó đã chi 50 tỷ đồng. Giờ đây, chúng ta tìm được phương án xây dựng một trạm nhiệt điện có cùng công suất với trạm thủy điện, nhưng chi phí chỉ là 160 tỷ. Vậy, phải lựa chọn phương án nào với giả thiết rằng chi phí trong tương lai là giống nhau. Trong trường hợp này, chi phí 50 tỷ đồng là chi phí chìm, do đó không được đưa vào xem xét khi ta quyết định xây dựng trạm nhiệt điện hay tiếp tục xây dựng trạm thủy điện. Như thế, nếu chọn phương án xây dựng trạm nhiệt điện thì chúng ta sẽ chi 160 tỷ đồng, còn phương án tiếp tục xây dựng trạm thủy điện thì chúng ta phải chi tiếp 150 tỷ. Vì vậy, phương án tiếp tục xây dựng trạm nhiệt điện sẽ được lựa chọn vì tổng chi phí là 200 tỷ bé hơn tổng chi phí khi chọn phương án xây dựng trạm nhiệt điện 210 tỷ đồng (cả 2 phương án đều gánh chịu 50 tỷ đã chi trong quá khứ).

CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 2

1. Hãy trình bày mục đích của việc phân loại chi phí.

-
2. Phân biệt giữa chi phí cố định và chi phí biến đổi.
 3. Chi phí cố định đơn vị thay đổi như thế nào khi mức độ hoạt động (ví dụ: sản lượng sản phẩm) tăng? Cho một ví dụ minh họa.
 4. Chi phí biến đổi đơn vị thay đổi như thế nào khi mức độ hoạt động tăng?
 5. Phân biệt giữa chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ. Hãy liệt kê các chi phí sản phẩm
 6. Hãy phân biệt chi phí thực tế phát sinh với chi phí cơ hội.
 7. Hãy định nghĩa và cho ví dụ minh họa về chi phí chìm.

CHƯƠNG 3: KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM TRONG DOANH NGHIỆP

3.1 Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm thực tế

3.1.1 Mục tiêu kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm thực tế

Chi phí sản xuất là toàn bộ các khoản chi phí mà doanh nghiệp phải bỏ ra để thực hiện quá trình sản xuất và đạt được mục đích tạo ra sản phẩm. Chi phí sản xuất có ý nghĩa quan trọng trong quản lý chi phí và công tác tính giá thành sản phẩm của doanh nghiệp. Xuất phát mục đích sản xuất và nguyên tắc kinh doanh trong nền kinh tế thị trường thì mọi sản phẩm khi được tạo ra luôn được các doanh nghiệp quan tâm đến hiệu quả do sản phẩm mang lại. Để sản xuất một sản phẩm thì doanh nghiệp phải tốn hết bao nhiêu chi phí, các loại chi phí và tỷ trọng từng loại chi phí cấu thành trong sản phẩm như thế nào, khả năng để hạ thấp các loại chi phí này ra sao? Cuối cùng thỏa mãn mục tiêu chính là hạ giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp.

Giá thành sản phẩm là một chỉ tiêu kinh tế tổng hợp đánh giá chất lượng nhiều mặt hoạt động của doanh nghiệp, phản ánh tổng quát về mặt kinh tế, kỹ thuật, tổ chức quản lý của doanh nghiệp. Giá thành là cơ sở để định giá bán sản phẩm, là cơ sở để hạch toán kinh tế nội bộ, phân tích chi phí, đồng thời còn là căn cứ để xác định kết quả kinh doanh.

Vậy, mục tiêu của kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm thực tế là trợ giúp các nhà quản trị trong kiểm soát tốt chi phí sản xuất, nỗ lực giảm thấp chi phí sản xuất, có giải pháp cải tiến sản phẩm, nâng cao tính cạnh tranh của sản phẩm trên thị trường và là cơ sở cho nhiều quyết định tác nghiệp khác trong quản trị doanh nghiệp.

3.1.2 Nội dung kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm

3.1.2.1 Khái niệm về chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm

Chi phí sản xuất: Là toàn bộ hao phí về lao động sống, lao động vật hoá và các chi phí cần thiết khác mà doanh nghiệp bỏ ra có liên quan đến việc chế tạo sản phẩm, lao vụ dịch vụ trong một thời kỳ nhất định được biểu hiện bằng tiền .

Giá thành sản phẩm: Là biểu hiện bằng tiền của toàn bộ chi phí về lao động sống và lao động vật hoá doanh nghiệp bỏ ra có liên quan đến một khối lượng sản phẩm, công việc, lao vụ hoàn thành.

3.1.2.2 Đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành

- **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: 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, m², ...) 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.

3.1.3 Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm

3.1.3.1 Tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo phương pháp trực tiếp

- Nguyên tắc tính giá thành theo phương pháp trực tiếp

Tính giá thành theo phương pháp trực tiếp 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:

+ 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:

$$\text{Giá thành đơn vị sản phẩm} = \frac{\text{Tổng biến phí sản xuất}}{\text{Sản lượng tương đương hoàn thành trong kỳ}}$$

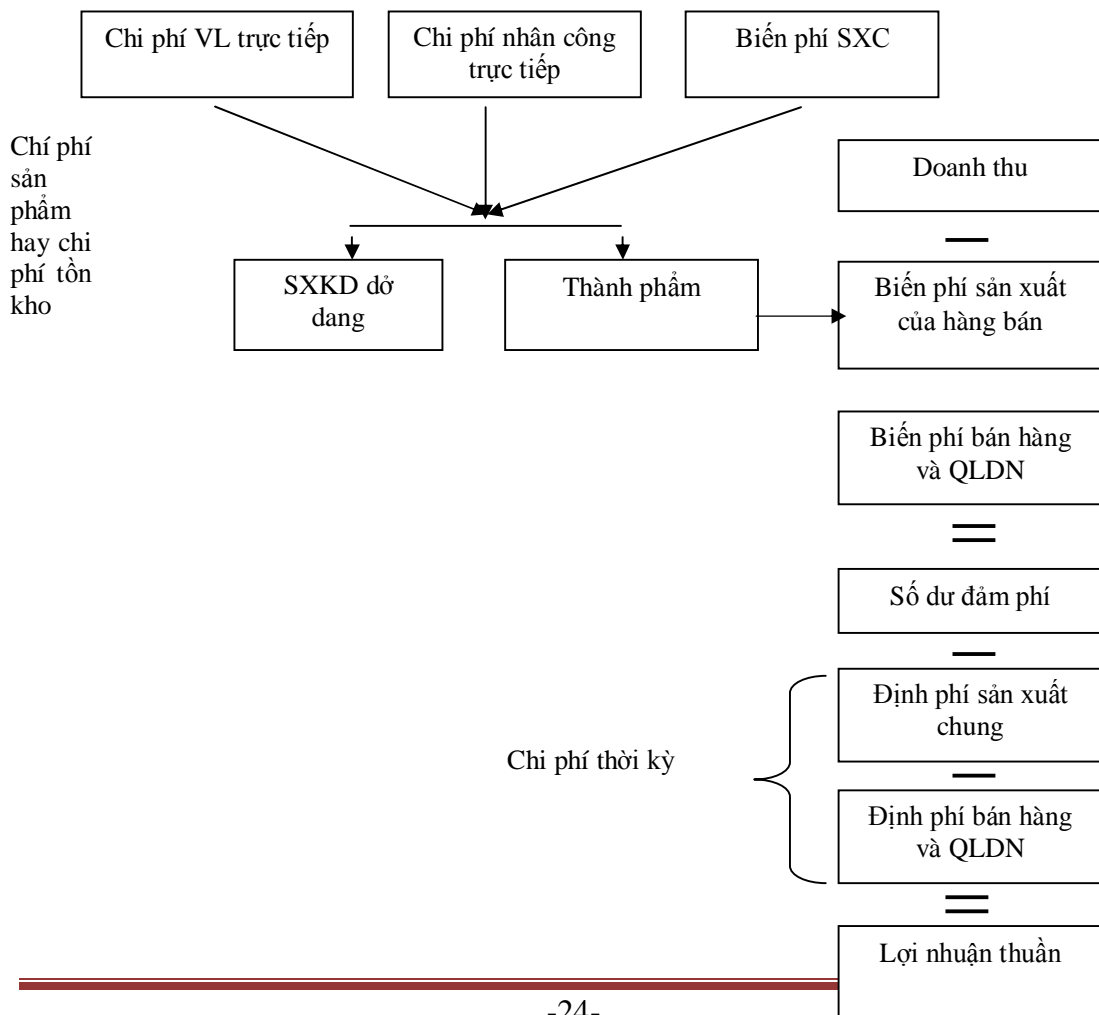
Công thức trên được vận dụng để tính theo từng khoản mục biến phí sản xuất trong giá thành của sản phẩm hoàn thành, làm cơ sở để lập báo cáo giá thành sản phẩm theo khoản mục.

+ 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 3.1.

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 phân 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.



Sơ đồ: Phương pháp tính giá trực tiếp và báo cáo lãi lỗ

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: 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 nh.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 | | |
| Tổng cộng | 115.000.000 | 23.000 | 75.000.000 | 15.000 |

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.

- 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 BCĐKT theo phương pháp tính giá trực tiếp sẽ nhỏ hơn so với trường hợp tính giá theo phương pháp toàn bộ.

3.1.3 Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành hoạt động phục vụ

3.1.3.1 Đặc điểm của hoạt động phục vụ

Hoạt động phục vụ có sản phẩm được tạo ra trên nhiều lĩnh vực như hoạt động dịch vụ du lịch, nhà hàng, khách sạn và vận tải. Sản phẩm của hoạt động dịch

vụ đa dạng và không tồn tại dưới hình thái vật chất. Việc sản xuất, tiêu dùng sản phẩm cùng một thời gian và địa điểm.

3.1.3.2 Kế toán chi phí và tính giá thành dịch vụ vận tải

- Kế toán chi phí dịch vụ vận tải

Để tập hợp chi phí vận tải cho đối tượng tập hợp chi phí, kế toán có thể lựa chọn sử dụng phương pháp tập hợp trực tiếp hoặc phương pháp phân bổ gián tiếp.

Phương pháp phân bổ gián tiếp: tiêu chuẩn phân bổ hợp lý đối với DV-VT thường là tổng chi phí trực tiếp hoặc phân bổ theo doanh thu vận tải.

$$\text{Mức chi phí phân bổ cho từng đối tượng} = \frac{\text{tổng tiêu thức phân bổ của từng đối tượng}}{\text{tổng tiêu thức phân bổ của tất cả các đối tượng}} \times \text{chi phí cần phân bổ}$$

Trong doanh nghiệp vận tải, nhiên liệu là khoản chi phí trực tiếp có tỷ trọng cao nhất. Chi phí nhiên liệu cao hay thấp phụ thuộc vào nhiều yếu tố khác nhau như phương tiện vận tải, mức độ cũ hay mới của phương tiện, trình độ, tốc độ của phương tiện... Do đó, doanh nghiệp cần căn cứ vào tình hình tế để định mức nhiên liệu tiêu hao cho từng loại phương tiện trên từng tuyến đường hoạt động.

Chi phí nhiên liệu được xác định theo công thức:

$$\text{Chi phí về nhiên liệu tiêu hao} = \text{cp nhiên liệu còn ở đầu kỳ} + \text{cp nhiên liệu p/s trong kỳ} - \text{cp nhiên liệu còn ở cuối kỳ}$$

Chi phí nhiên liệu được phân bổ tỷ lệ với định mức tiêu hao nhiên liệu, phân bổ tỷ lệ với trọng tải, phân bổ theo hệ số quy định. Tiêu thức phân bổ có thể chọn là số lượng dịch vụ, trọng tải, định mức tiêu hao vật liệu...

$$\text{Công thức phân bổ cho từng đối tượng} = \frac{\text{chi phí VL cần phân bổ}}{\text{tiêu thức phân bổ cho các đối tượng}} \times \text{Tiêu thức phân bổ của từng đối tượng}$$

- Kế toán tính giá thành dịch vụ vận tải

+ Phương pháp giản đơn

Phương pháp này còn gọi là phương pháp tính trực tiếp, được áp dụng rộng rãi trong các DNVT có quy trình công nghệ giản đơn như vận tải ô tô, vận tải đường thủy, vận tải hàng không. Cuối kỳ, trên cơ sở số liệu về các chi phí đã được tập hợp trong kỳ và trị giá nhiên liệu còn lại ở các phương tiện đầu kỳ và cuối kỳ để tính giá thành theo công thức:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Chi phí về} & & \text{cp nhiên} & & \text{cp nhiên} & & \text{cp nhiên} \\ \text{nhiên liệu} & = & \text{liệu còn ở} & + & \text{liệu p/s} & - & \text{liệu còn ở} \\ \text{tiêu hao} & & \text{đầu kỳ} & & \text{trong kỳ} & & \text{cuối kỳ} \end{array}$$

$$Z \text{ đv} = \frac{\text{Tổng giá thành}}{\text{Khối lượng vận tải hoàn thành}}$$

Trường hợp nhiên liệu tiêu hao khoán cho từng xe, từng tàu... cuối kỳ không xác định trị giá nhiên liệu còn ở phương tiện, giá thành sản phẩm là toàn bộ chi phí vận tải tập hợp trong kỳ.

+ Phương pháp tính giá thành định mức

Tổ chức hạch toán một cách riêng biệt số chi phí thực tế phù hợp với định mức và số chi phí chênh lệch thoát ly định mức. Tập hợp riêng và thường xuyên phân tích nguyên nhân những khoản chi phí thoát ly định mức để có biện pháp khắc phục.

Khi có sự thay đổi định mức, phải kịp thời tính toán lại giá thành định mức và số chênh lệch do thoát ly định mức.

Công thức xác định giá thành định mức:

$$\begin{array}{ccccccc} Z \text{ thực tế của} & & Z \text{ định} & & \text{chênh lệch} & & \text{chênh lệch} \\ \text{hợp đồng} & = & \text{mức của} & \pm & \text{do thay đổi} & \pm & \text{do thoát ly} \\ \text{vận tải} & & \text{hợp đồng} & & \text{định mức} & & \text{định mức} \\ & & \text{vận tải} & & & & \end{array}$$

3.1.4- Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm công nghiệp

3.1.4.1 Phương pháp tính giá thành theo tỷ lệ

Áp dụng thích hợp trong trường hợp cùng một quy trình công nghệ sản xuất, kết quả sản xuất là 1 nhóm SP cùng loại với những chủng loại, phẩm cấp, quy cách khác nhau như: SX bìa, SX ống nước, SX quần áo dệt kim. chế tạo,....

- Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất là toàn bộ quy trình công nghệ SX của nhóm SP.

- Đối tượng tính giá thành là từng quy cách SP trong nhóm.

Phương pháp tính: Dựa vào giá thành KH (hoặc định mức) của các loại SP để xác định tỉ lệ CP giữa TT và KH (hoặc định mức)

$$\begin{array}{l} \text{Tỉ lệ} \\ \text{phân} \\ \text{bổ chi} \\ \text{phí} \end{array} = \frac{\begin{array}{l} \text{Giá trị SPDD đầu kì} \\ \text{Giá TT} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Chi phí SXPS} \\ \text{trong kì Giá TT} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Giá trị SPDD cuối} \\ \text{kì Giá TT} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Giá trị SPDD đầu kì} \\ \text{Giá KH hoặc} \\ \text{(Đ/mức)} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Chi phí SXPS} \\ \text{trong kì Giá KH} \\ \text{hoặc (Đ/mức)} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Giá trị SPDD cuối} \\ \text{kì Giá KH hoặc} \\ \text{(Đ/mức)} \end{array}}$$

$$\begin{array}{l} \text{Tỉ lệ} \\ \text{phân bổ} \\ \text{chi phí} \end{array} = \frac{\text{Tổng giá thành SX thực tế các loại SP}}{\text{Tổng giá thành SX KH (định mức) các loại SP (theo sản lượng TT)}}$$

- Sau đó tính giá thành từng loại SP bằng cách:

$$\begin{array}{l} \text{Giá thành TT} \\ \text{đơn vị SP} \\ \text{từng loại} \end{array} = \frac{\text{Giá thành KH (định mức) đơn} \\ \text{vị SP từng loại}}{\text{Giá thành KH (định mức) đơn} \\ \text{vị SP từng loại}} \times \text{Tỉ lệ phân bổ chi phí}$$

3.1.4.2 Phương pháp hệ số

- Phương pháp này được áp dụng thích hợp trong trường hợp cùng 1 quy trình công nghệ SX, sử dụng 1 loại NVL, nhưng kết quả SX thu được nhiều loại SP khác nhau như:

DNSX hoá chất, công nghiệp hoá dầu, CN nuôi ong.

+ Đối tượng tập hợp chi phí SX là toàn bộ quy trình công nghệ SX

+ Đối tượng tính giá thành là từng loại SP hoàn thành

- Nội dung phương pháp tính:

+ Quy định cho mỗi loại SP 1 hệ số, chọn loại SP có đặc trưng tiêu biểu nhất để làm SP chuẩn có hệ số = 1

+ Căn cứ vào sản lượng thực tế hoàn thành của từng loại SP và hệ số giá thành đã quy định để tính quy đổi sản lượng thực tế ra sản lượng tiêu chuẩn (SP có hệ số = 1).

+ 5 bước thực hiện tính giá thành:

1. Quy đổi các nhau thành SP chuẩn.

Số lượng SP quy đổi $Q = \sum Q_i \times H_i$ (Q_i : Sản lượng SP loại i - H_i : Hệ số SP loại i)

2. Tính giá thành chung của từng loại Sp: $Z = D_{dk} + C_{ps} - D_{ck}$

3. Tính giá thành đơn vị SP chuẩn = Tổng giá thành / Số lượng SP quy đổi

4. Giá thành đơn vị SP từng loại:

Giá thành đơn vị SP loại i = Giá thành đơn vị SP chuẩn X Hệ số quy đổi cho SP loại i

5. Tổng giá thành SP i = Giá thành đơn vị X số lượng SP i hoàn thành

3.1.4.3 Kế toán tập hợp cho chi phí sản xuất và tính giá thành đối với các doanh nghiệp có quy trình công nghệ sản xuất phức tạp

Kế toán tập hợp cho chi phí sản xuất và tính giá thành đối với các doanh nghiệp có quy trình công nghệ sản xuất phức tạp kiểu chế biến liên tục

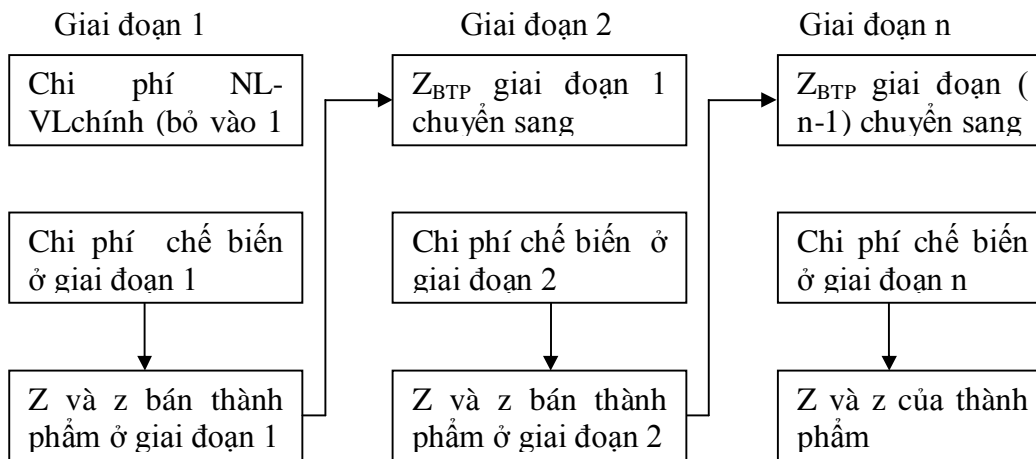
- Đối với loại hình doanh nghiệp này, quá trình SXSP qua nhiều phân xưởng (giai đoạn) chế biến nối tiếp nhau theo một trình tự nhất định.

- Đối với tập hợp chi phí SX là từng giai đoạn công nghệ

- Đối tượng tính giá thành là BTP ở các g/đoạn và thành phẩm hoàn thành giai đoạn cuối cùng.

- Kế toán tập hợp chi phí SX và tính giá thành theo phương án có bán thành phẩm

SƠ ĐỒ KẾT CHUYỂN CHI PHÍ TUẦN TỰ ĐỂ TÍNH GIÁ THÀNH



Theo sơ đồ trên, trình tự tính giá thành bán thành phẩm tự chế ở từng giai đoạn và giá thành thành phẩm ở giai đoạn cuối cùng như sau:

- Căn cứ vào chi phí SX đã tập hợp được ở giai đoạn 1 (giai đoạn đầu) để tính giá thành và giá thành bán thành phẩm ở giai đoạn 1)

Công thức:

$$Z_1 = D_{dk1} + C_{ps1} - D_{ck1}$$

Giá thành đơn vị : $z_1 = Z_1 / Q_{ht1}$

Trong đó: Z_1, z_1 là tổng giá thành, giá thành đơn vị BTP giai đoạn 1

C_{ps1} : Tổng chi phí SX phát sinh ở giai đoạn 1

D_{dk1}, D_{ck1} : chi phí của SPDD đầu kỳ, cuối kỳ giai đoạn 1

Q_{ht1} : Sản lượng BTP hoàn thành giai đoạn 1

Hạch toán (theo phương pháp kê khai thường xuyên)

1) BTP tự chế giai đoạn 1 nếu nhập kho

Nợ TK 155

Có TK 154 (giai đoạn 1)

2) Giai đoạn 1 chuyển sang giai đoạn 2 để chế biến

Nợ TK 154 (giai đoạn 2)

Có TK 154 (giai đoạn 1)

$$Z_2 = D_{dk2} + Z_1 + C_{ps2} - D_{ck2} \rightarrow z_2 = Z_2 / Q_{ht2}$$

3) Giá thành thành phẩm giai đoạn n :

$$Z_n = D_{dkn} + Z_{n-1} + C_{psn} - D_{ckn} \rightarrow z_n = Z_n / Q_{htn}$$

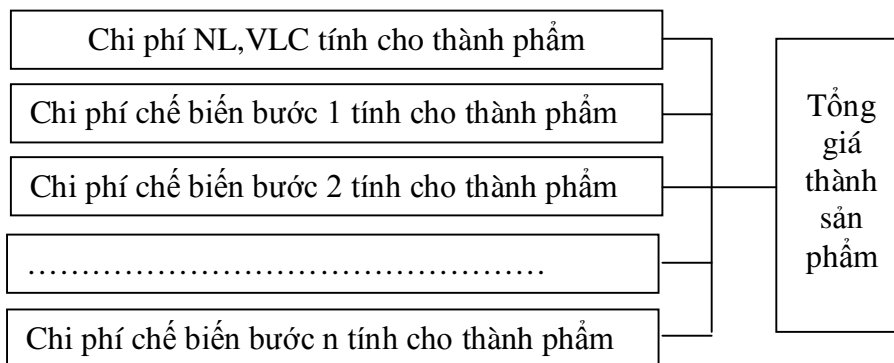
- Kế toán tập hợp chi phí SX và tính giá thành SP theo phương án không có bán thành phẩm

- Thường được áp dụng đối với những DN không có nhu cầu bán thành phẩm bên ngoài,

- Việc tính giá thành thành phẩm chỉ tính cho SP hoàn thành ở giai đoạn cuối.

Trong trường hợp này chi phí chế biến ở các bước công nghệ được tính nhập vào giá thành theo cách kết chuyển song song.

SƠ ĐỒ KẾT CHUYỂN CHI PHÍ SONG SONG



* Chi phí SX từng giai đoạn trong giá thành thành phẩm theo từng khoản mục chi phí tính như sau:

+ Đối với chi phí NVL trực tiếp: (C_{nvl})

$$C_{nvl\ i} = \frac{D_{dk\ i} + C_{ps\ i}}{Q_{ht\ i} + Q_{dd\ i}} \times Q_{ht\ n}$$

| | hoạch trong năm | | diện tích chưa thu | | |
|--------------------------------|-------------------------|---|-------------------------------------|----------------------------------|------------------|
| Tổng Z SP hoàn thành trong năm | = Chi phí SX DD đầu năm | + | Tổng chi phí SX phát sinh trong năm | - Chi phí SX chuyên sang năm sau | - Giá trị SP phụ |

* $\text{Giá thành đơn vị} = \frac{\text{Tổng giá thành hoàn thành trong năm}}{\text{Khối lượng SP hoàn thành trong năm}}$
 Hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm cây trồng 1 lần và thu hoạch nhiều

- Chi phí làm đất, gieo trồng phát sinh trong 1 kỳ nhưng liên quan đến nhiều kỳ thu hoạch

$$\text{Tổng Z SP hoàn thành trong kì} = \frac{\text{Chi phí làm đất và gieo trồng thực tế phát sinh}}{\text{Số kỳ thu hoạch dự kiến}}$$

* Hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm cây lâu năm

- Chi phí làm đất, gieo trồng, CS cây lâu năm đến khi bắt đầu cho sản phẩm được coi như quá trình đầu tư xây dựng cơ bản để hình thành nên TSCĐ.

+ Chi phí SXSP cây lâu năm bao gồm: Chăm sóc, thu hoạch, khấu hao vườn cây...

+ Chi phí chăm sóc liên quan đến SP thu hoạch trong năm và sẽ thu hoạch như sau:

$$\text{Chi phí SX chuyên sang năm sau} = \frac{\text{CP SX năm trước chuyên sang + CP CS phát sinh trong}}{\text{SL thu hoạch trong năm + sản lượng dự kiến thu hoạch}} \times \text{Sản lượng dự kiến thu hoạch trong năm}$$

- Đối với cây lâu năm có SP thu hoạch quanh năm (chè, cao su) thì tính giá thành thực tế vào cuối năm. Trong năm sản phẩm thu hoạch tính theo giá thành kế hoạch đến cuối năm điều chỉnh giá thành thực tế.

- Sản phẩm thu hoạch có nhiều phẩm cấp khác nhau nên phải dùng phương pháp hệ số hoặc phương pháp tỷ lệ để tính giá thành của từng loại phẩm cấp.

3.1.5.2 Tính giá thành sản phẩm ngành chăn nuôi

* Tính giá thành sản phẩm của súc vật nuôi lấy sữa

Sản phẩm chính: Sữa, súc vật con . Sản phẩm phụ: phân hữu cơ

- Bản thân đàn gia súc sinh sản và lấy sữa là TSCĐ

Trình tự tính giá thành gồm 2 bước:

Bước 1: Tính tổng giá thành các loại SP theo phương pháp loại trừ chi phí, SP phụ.

1- Tổng giá thành sản phẩm trong kỳ = $D_{dk} + C_{ps} - D_{ck}$

2- Tổng giá thành sản phẩm chính = Tổng Z_{SP} trong kỳ - giá trị SP phụ

Bước 2: Tính giá thành từng loại sản phẩm chính, theo quy định hiện nay:

1 Kg súc vật con mới đẻ = 4 Kg sữa hoặc 1 con bê con tương đương 100 Kg sữa (đối tượng tính giá thành là bê con sau khi đẻ 24 giờ còn khỏe mạnh)

| | | |
|----|------------------------------------|--|
| 3- | Giá thành 1Kg-sữa thành phẩm | $\frac{\text{Tổng chi phí chăn nuôi – giá trị SP}}{\text{Sản lượng sữa vắt được + Sản lượng sữa quy đổi từ SV}}$ |
|----|------------------------------------|--|

4- Giá thành 1 Kg súc vật con = Giá thành 1 Kg sữa X 4

5- Giá thành 1 con súc vật con mới đẻ = Giá thành 1Kg súc vật con X trọng lượng của con SV con mới đẻ

Ví dụ: có số liệu về chăn nuôi bò sữa của DN X như sau: Tổng chi phí phát sinh trong năm: 109.240.000đ , giá trị phân bón thu được 16.000.000đ, lượng sữa vắt được trong năm: 50.520 Kg , bê con đẻ trong năm 20 con với trọng lượng là 300Kg (tính sau khi đẻ 24 giờ)

- Từ số liệu trên ta có Giá trị 1Kg sữa = $(109.240.000 - 16.000.000)/50.520 + 320*4) = 1.800đ$

- Giá thành 1 Kg súc vật con = $1800*4 = 7.200đ$

- Giá thành 1 con súc vật = $7.200*(320/20) = 115.200đ$

3.1.5.3 Tính giá thành sản phẩm súc vật nuôi lấy thịt

Sản phẩm chính: Trọng lượng tăng, sản phẩm phụ là phân

Công thức tính:

$$\text{Giá thành 1 Kg thịt tăng của từng đàn} = \frac{\text{Chí phí CN của từng đàn – Giá trị SP phụ của từng đàn}}{\text{Tổng trọng lượng thịt tăng của từng đàn}}$$
$$\text{Tổng trọng lượng thịt tăng} = \text{Trọng lượng hơi} - \text{Trọng lượng hơi} + \text{Trọng lượng hơi của số con} - \text{Trọng lượng hơi của số con}$$

của từng đàn đầu kỳ cuối kỳ đã bán, mổ bổ sung trong

- Khi xuất chuồng phải tính được trọng lượng thịt hơi, giá thành trọng lượng thịt hơi là tổng chi phí bao gồm: Chi phí trong quá trình chăn nuôi & Chi phí mua con giống

$$\text{Giá thành 1 Kg thịt hơi} = \frac{\text{Tổng giá thành thịt hơi}}{\text{Tổng trọng lượng thịt hơi}}$$

$$\begin{array}{l} \text{Tổng trọng} \\ \text{lượng thịt hơi} \\ \text{trong kì} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Trọng lượng} \\ \text{thịt hơi đầu kì} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Trọng lượng thịt hơi} \\ \text{nhập trong kì (cả mua và} \\ \text{chuyển từ đàn khác vào)} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Trọng lượng} \\ \text{thịt hơi tang} \\ \text{trong kì} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{Tổng giá} \\ \text{thành thịt hơi} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Giá trị đàn gia} \\ \text{súc đầu kì} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Giá trị đàn gia} \\ \text{súc nhập trong kì} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Chi phí chăn} \\ \text{nuôi trong kì} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Giá trị} \\ \text{SP phụ} \end{array}$$

3.2 Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành theo chi phí thực tế và chi phí ước tính

3.2.1- Hệ thống tính giá thành theo công việc

3.2.1.1 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

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.

3.2.1.2 Qui 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.

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 tỉ lệ quy định 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.

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 phí của sản phẩm tại các bộ phận trong doanh nghiệp.

- 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:

Giá thành đơn vị = Tổng giá thành sản phẩm/số lượng SP 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:

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

$$\begin{array}{l} \text{Giá thành} \\ \text{đơn vị sản} \\ \text{phẩm } i \end{array} = \begin{array}{l} \text{Giá thành} \\ \text{đơn vị sản} \\ \text{phẩm qui} \\ \text{đổi} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Hệ số qui} \\ \text{đổi} \end{array}$$

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

Quy 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 chúng 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.

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.

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

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

nhu 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: 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:

| | Phân xưởng 1 | Phân xưởng 2 |
|------------------------------------|--------------|--------------|
| 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:

| | Phân xưởng 1 | Phân xưởng 2 |
|------------------------------------|---------------|--------------|
| 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:

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

Đối với phân xưởng 2:

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

- 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 | Phân xưởng 1 | Phân xưởng 2 | Tổng cộng |
|----------------------------|-----------------|-----------------|-----------|
| 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 |
| Tổng cộng | 21.900 | 10.571 | 32.471 |

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:

$$160.560.000 : 6.800 = 23.612$$

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

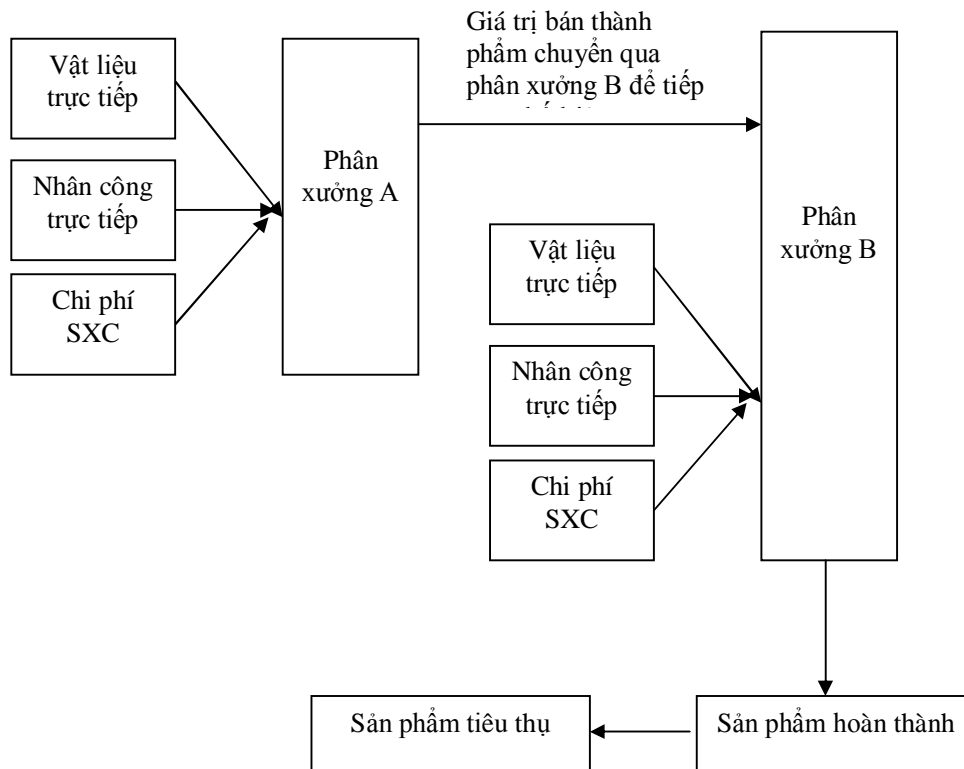
Có TK Chi phí SXC: 37944 đ

3.2.2 Hệ thống tính giá thành theo quy trình sản xuất

3.2.2.1 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 qui 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: 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.

3.2.2.1 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:

Sản lượng tương đương = Sản lượng sản xuất (x) % 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:

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

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:

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

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

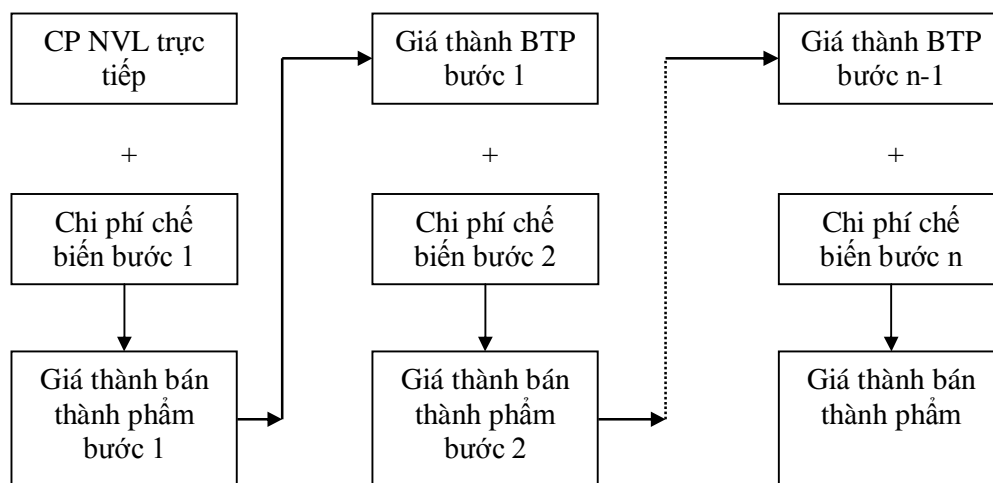
- Sản phẩm dở dang đầu kỳ được tiếp tục chế biến và hoàn thành.
- Sản phẩm mới bắt đầu sản xuất trong kỳ và đã hoàn thành.
- Sản phẩm dở dang cuối kỳ.

Hay sản lượng tương đương trong kỳ là:

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

3.2.2.2 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: Trình tự tập hợp chi phí trong hệ thống tính giá thành theo quá trình SX

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:

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

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:

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

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:

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

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.

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

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

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

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: 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: 1000 đồng):

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

- Tính sản lượng tương đương theo phương pháp FIFO

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 (ngàn đồng), 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 ($800 \times 3,779$) 3.023,2

Chi phí SXC ($800 \times 1,889$) 1.511,2

+ Chi phí của sản phẩm bắt đầu SX và hoàn thành:

$2.000 \times 7,668 = 15.336$ (ngàn đồng)

- Chi phí tính cho sản phẩm dở dang cuối tháng: 19.603,2 (ngàn đồng), 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.

3.3 Kế toán chi phí sản xuất và tình giá thành theo chi phí định mức

3.3.1 Khái quát chi phí sản xuất định mức và giá thành định mức

3.3.1.1 Khái niệm

Định mức chi phí sản xuất là xác định mức chi phí NVL trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung tiêu hao để sản xuất một sản phẩm.

3.3.1.2 Các loại định mức chi phí sản xuất

- Định mức lý tưởng: Là định mức chi phí tiêu hao trong điều kiện tốt nhất, như máy móc thiết bị không hư hỏng, công nhân sản xuất đúng giờ, không gián đoạn, năng suất cao... Định mức không lý tưởng là định mức không khả thi.

- Định mức thực tế: Là định mức sử dụng làm căn cứ để lập dự toán, tiêu chuẩn để đo lường việc thực hiện chi phí...

3.3.2 Ý nghĩa của chi phí sản xuất định mức và tính giá thành định mức

- Chi phí sản xuất định mức là căn cứ để lập dự toán, vì các dự toán như dự toán mua NVL, dự toán NCTT, dự toán chi phí SXC, được lập khi có các định mức lượng, giá mua NVL, đơn giá thời gian lao động trực tiếp, lượng thời gian máy sản xuất một sản phẩm.

- Chi phí sản xuất định mức là giới hạn mức chi tiêu để người thực hiện cố gắng đạt được và khi đạt được sẽ tiết kiệm chi phí.

- Chi phí sản xuất định mức là tiêu chuẩn để đo lường việc thực hiện chi phí, vì đánh giá việc thực hiện chi phí thông qua so sánh chi phí thực tế và chi phí định mức, do đó nếu không có chi phí định mức thì không có căn cứ để đánh giá.

3.3.3 Xây dựng chi phí sản xuất định mức và giá thành định mức

- Định mức lượng: Định mức lượng là xác định lượng các yếu tố tiêu hao để sản xuất một sản phẩm, như lượng NVL, lượng thời gian lao động, lượng thời gian máy sản xuất...

- Định mức giá: Phản ánh giá bình quân của một đơn vị sản phẩm đầu vào.

Ví dụ: Đơn giá của 1kg nguyên liệu X để sản xuất sản phẩm A là 20.000đ

3.3.4 Xác định định mức chi phí sản xuất

- Định mức chi phí NVL trực tiếp: Bao gồm định mức lượng và định mức giá

+ Định mức lượng NVL trực tiếp: Phản ánh số lượng NVL đầu vào bình quân để sản xuất ra một đơn vị sản phẩm.

+ Định mức giá NVL trực tiếp: Phản ánh đơn giá bình quân của một đơn vị NVL

+ Cách tính:

$$\begin{array}{l} \text{CPNVLTT} \\ \text{định mức} \\ \text{1SP} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng NVLTT} \\ \text{định mức SX 1SP} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Đơn giá mua} \\ \text{định mức của} \\ \text{NVLTT} \end{array}$$

- Định mức chi phí NCTT:

+ Định mức lượng thời gian lao động trực tiếp: Phản ánh số lượng thời gian bình quân (giờ, phút) để sản xuất ra một đơn vị sản phẩm hoặc một công đoạn sản xuất.

+ Định mức đơn giá thời gian lao động trực tiếp: Phản ánh chi phí nhân công trả cho một đơn vị thời gian lao động.

+ Cách tính:

$$\begin{array}{l} \text{CPNCTT} \\ \text{định mức} \\ \text{1SP} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng NCTT} \\ \text{định mức SX 1SP} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Đơn giá mua} \\ \text{định mức của} \\ \text{NCTT} \end{array}$$

- Định mức chi phí sản xuất chung: Chi phí sản xuất chung theo mô hình ứng xử, chi phí được chia thành biến phí sản xuất chung và định phí sản xuất chung.

+ Định mức chi phí sản xuất chung cho một giờ máy sản xuất (giờ lao động trực tiếp)

+ Định mức thời gian sản xuất một sản phẩm (giờ máy, giờ lao động trực tiếp...)

+ Cách tính:

Chi phí sản xuất chung 1 giờ máy

$$\begin{array}{l} \text{CPSXC} \\ \text{định mức} \\ \text{1 giờ máy} \end{array} = \frac{\text{Tổng chi phí sản xuất chung dự toán}}{\text{Tổng số giờ máy sản xuất ước tính}}$$

Chi phí sản xuất chung định mức:

$$\begin{array}{l} \text{CPSXC} \\ \text{định mức} \\ \text{1SP} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng giờ máy} \\ \text{định mức SX 1SP} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{CPSXC} \\ \text{định mức 1 giờ máy} \end{array}$$

3.3.5 Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành theo chi phí định mức

Công thức:

$$\text{Giá thành thực tế của SP} = \text{Giá thành ĐM của SP} \pm \text{Chênh lệch do thay đổi ĐM} \pm \text{Chênh lệch so với ĐM}$$

3.3.4.1 Tính giá thành định mức của sản phẩm

- Tính giá thành định mức của sản phẩm dựa trên định mức 621, 622 cho 1 số sản phẩm và chi phí sản xuất chung định mức cho từng loại sản phẩm.

- Đối với 627 phải căn cứ vào dự toán chi phí SXC được duyệt để tính hệ số phân bổ chi phí sản xuất chung định mức cho từng loại sản phẩm.

$$\text{Hệ số phân bổ chi phí SXCĐM} = \frac{\text{Dự toán chi phí SXC được duyệt trong}}{\text{Tổng CP SXC ĐM của toàn bộ sản lượng KH các loại SP trong kỳ}}$$

$$\text{Chi phí SXC ĐM từng loại SP} = \text{Chi phí SXCĐM của từng SP} \times \text{Hệ số phân bổ chi phí SXC ĐM}$$

3.3.4.2 Thay đổi định mức

Khi có sự thay đổi định mức sẽ dẫn đến thay đổi chi phí sản xuất theo định mức và giá thành định mức của SP.

Thay đổi định mức thường áp dụng từ đầu tháng, nhưng nếu đầu tháng DN có SPDD thì những SPDD này tính theo định mức cũ. Kế toán cần phải tính lại SPDD đầu tháng theo chi phí định mức mới, tính riêng số chênh lệch do thay đổi định mức của SPDD khi tính giá thành thực tế (+- chênh lệch đó)

CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 3

1. Hãy trình bày các mục tiêu của việc tính giá thành sản phẩm?
2. Thế nào là đối tượng tập hợp chi phí sản xuất? Cơ sở để xác định đối tượng tập hợp chi phí sản xuất?
3. Tại sao cần tiến hành tạm phân bổ chi phí sản xuất chung khi tính giá thành?
4. Hãy phân tích vai trò của phương pháp tính giá trực tiếp trong kế toán quản trị?

CHƯƠNG 4: PHÂN TÍCH BIẾN PHÍ

4.1 Khái niệm về phân tích biến động chi phí

4.1.1. Sự cần thiết phải phân tích biến động chi phí

Trong quá trình hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, có rất nhiều loại chi phí phát sinh, ảnh hưởng đến lợi nhuận của doanh nghiệp. Vì vậy doanh nghiệp cần thực hiện phân tích sự biến động của chi phí.

- Chi phí ảnh hưởng đến lợi nhuận và lợi thế cạnh tranh:

- + Giảm chi phí thì lợi nhuận có thể tăng hoặc ngược lại
- + Tăng chi phí để tăng sản lượng tiêu thụ thì có thể tăng lợi nhuận
- + Giảm chi phí thì có thể giảm giá bán để tăng lợi thế cạnh tranh

- Doanh nghiệp muốn tăng lợi nhuận và tăng lợi thế cạnh tranh thì phải kiểm soát tốt chi phí.

- Chi phí thực tế có thể cao hoặc thấp hơn chi phí định mức, do đó muốn tiết kiệm chi phí cho kỳ sau thì phải:

- + Nhận biết những lợi thế làm giảm chi phí để tận dụng tiếp tục
- + Nhận biết những bất lợi làm tăng chi phí để có biện pháp khắc phục
- + Định mức lại chi phí

- Muốn nhận biết lợi thế hoặc bất lợi trong chi tiêu để chi phí thực tế có thể thấp hoặc cao hơn chi phí định mức, thì phải tiến hành phân tích sự biến động của chi phí.

4.1.2. Khái niệm

Phân tích biến động chi phí là so sánh chi phí thực tế và chi phí định mức để xác định biến động (chênh lệch) chi phí, sau đó tìm nguyên nhân ảnh hưởng đến sự biến động và đề xuất biện pháp thực hiện cho kỳ sau nhằm tiết kiệm chi phí.

Phân tích biến động chi phí nhằm kiểm soát tốt sự biến động của chi phí và tìm biện pháp tiết kiệm chi phí.

4.2 Phân tích biến động chi phí

4.2.1 Mô hình chung

Phân tích biến động chi phí được tiến hành theo trình tự sau:

- Xác định chỉ tiêu phân tích:
- + Xây dựng, sắp xếp các nhân tố hình thành nội dung phân tích
- + Xác định đối tượng phân tích
- + Xác định ảnh hưởng của từng nhân tố đến đối tượng phân tích
- + Xác định nguyên nhân ảnh hưởng

+ Đề xuất biện pháp thực hiện cho kỳ sau

4.2.2 Phân tích biến động chi phí NVLTT

- Xác định chỉ tiêu phân tích:

$$C_0 = Q_1 \times m_0 \times G_0$$

$$C_1 = Q_1 \times m_1 \times G_1$$

Trong đó: C_0, C_1 : Chi phí NVL TT định mức, chi phí

Q_1 : Số lượng sản phẩm sản xuất thực tế

m_0 : Lượng NVLTT định mức SX 1 SP

G_0 : Giá mua định mức 1 đơn vị NVLTT

m_1 : Lượng NVLTT thực tế SX 1 SP

G_1 : Giá mua thực tế 1 đơn vị NVLTT

- Xác định đối tượng phân tích - biến động chi phí (ΔC)

$$\Delta C = C_1 - C_0$$

$\Delta C \leq 0$: Thuận lợi

$\Delta C > 0$: Bất lợi

- Xác định ảnh hưởng của các nhân tố:

+ Lượng NVL trực tiếp tiêu hao biến động lượng (ΔC_m)

$$\Delta C_m = (Q_1 \times m_1 \times G_0) - (Q_1 \times m_0 \times G_0)$$

$\Delta C_m \leq 0$: Thuận lợi

$\Delta C_m > 0$: Bất lợi

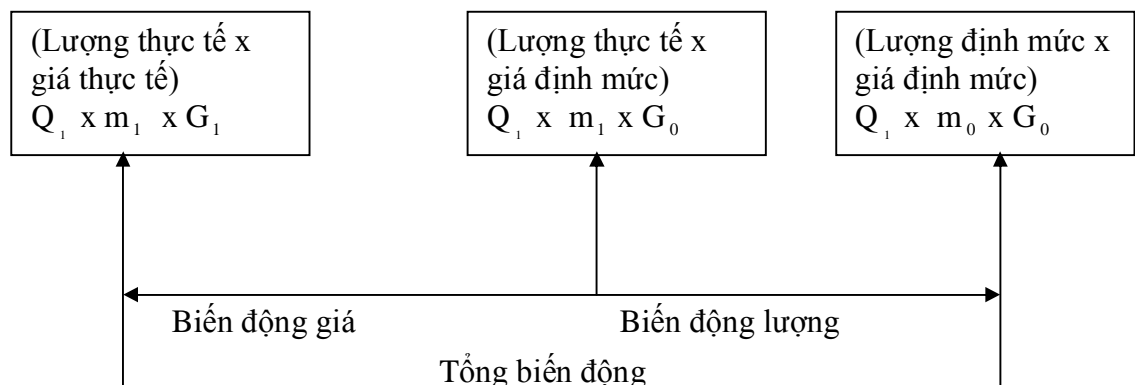
- Giá mua NVL trực tiếp:

$$\Delta C_G = (Q_1 \times m_1 \times G_1) - (Q_1 \times m_1 \times G_0)$$

$\Delta C_G \leq 0$: Thuận lợi

$\Delta C_G > 0$: Bất lợi

Hoặc theo biểu đồ:



- Xác định nguyên nhân ảnh hưởng:

Biến động chi phí NVLTT có thể do các nguyên nhân:

- + Chất lượng, qui cách NVL
 - + Trình độ công nhân
 - + Tình trạng kỹ thuật của máy móc thiết bị
 - + Tổ chức sản xuất
 - + Biện pháp quản lý sản xuất
 - + Giá mua, chi phí NVL
 - + Hao hụt NVL trong sản xuất
- Đề xuất biện pháp thực hiện cho kỳ sau:

Căn cứ vào nguyên nhân ảnh hưởng để đề xuất biện pháp thích hợp:

| Nguyên Nhân | Biện pháp |
|---|--|
| Nhà cung cấp NVL chất lượng không ổn định | Tìm thêm nhiều nhà cung cấp và lựa chọn nhà cung cấp có khả năng |
| Chưa có tiêu chuẩn kiểm định chất lượng | Xây dựng tiêu chuẩn kỹ thuật, chế độ thưởng phạt |
| Nhân viên không kiểm tra tốt | Xử lý để tăng ý thức trách nhiệm |
| Bảo quản không tốt do thiếu trách nhiệm | Xử lý để tăng ý thức trách nhiệm |
| Trình độ công nhân không đồng đều | Kiểm tra trình độ để bố trí với công việc thích hợp |
| Biện pháp quản lý ảnh hưởng tâm lý người công nhân | Thay đổi biện pháp để toả ức chế tâm lý |
| Máy móc hư | Kiểm tra và sửa chữa |
| Tổ chức qui trình sản xuất hợp lý | Nghiên cứu cải tiến |
| Chưa có thưởng phạt | Xây dựng chế độ thưởng phạt hợp lý |
| Không đánh giá qui trách nhiệm cá nhân | Đánh giá trách nhiệm thưởng phạt tương xứng |
| Chi phí vận chuyển cao do không sử dụng hết tải trọng của phương tiện | Có kế hoạch mua hợp lý nhiều loại NVL cùng lúc |

4.2.3 Phân tích biến động chi phí nhân công trực tiếp

Chi phí NCTT biến động do đo lường thời gian SX và đơn giá tiền lương thay đổi.

+ Xác định chỉ tiêu phân tích:

$$C_0 = Q_1 \times t_0 \times G_0$$

$$C_1 = Q_1 \times t_1 \times G_1$$

Trong đó: C_0, C_1 : Chi phí NC TT định mức, chi phí

Q_1 : Số lượng sản phẩm sản xuất thực tế

t_0 : Lượng thời gian lao động TT định mức SX 1 SP

G_0 : Giá định mức 1 đơn vị NCTT

t_1 : Lượng thời gian lao động TT thực tế SX 1 SP

G_1 : Giá mua thực tế 1 đơn vị NCTT

+ Xác định đối tượng phân tích - biến động chi phí (ΔC)

$$\Delta C = C_1 - C_0$$

$\Delta C \leq 0$: Thuận lợi

$\Delta C > 0$: Bất lợi

+ Xác định ảnh hưởng của các nhân tố:

+ Lượng thời gian lao động trực tiếp tiêu hao biến động lượng (ΔC_t)

$$\Delta C_t = (Q_1 \times t_1 \times G_0) - (Q_1 \times t_0 \times G_0)$$

$\Delta C_t \leq 0$: Thuận lợi

$\Delta C_t > 0$: Bất lợi

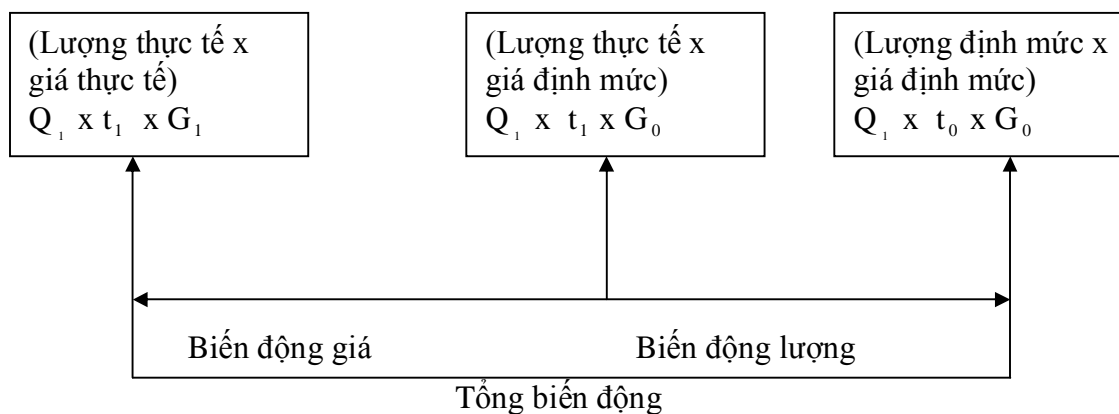
+ Giá thời gian lao động trực tiếp:

$$\Delta C_G = (Q_1 \times t_1 \times G_1) - (Q_1 \times t_1 \times G_0)$$

$\Delta C_G \leq 0$: Thuận lợi

$\Delta C_G > 0$: Bất lợi

Hoặc theo biểu đồ:



- Xác định nguyên nhân ảnh hưởng:

+ Chất lượng, qui cách NVL

- + Trình độ công nhân
- + Tình trạng kỹ thuật của máy móc thiết bị
- + Tổ chức và quản lý sản xuất

4.2.4 Phân tích biến động chi phí sản xuất chung

Đặc điểm chi phí sản xuất chung:

- Hợp thành gồm nhiều loại chi phí
- Có loại chi phí là biến phí và có loại chi phí là định phí
- Có loại chi phí mức chi tiêu nhỏ, có loại chi phí mức chi tiêu lớn.

Phương pháp phân tích 4 biến động:

- Phân tích biến động biến phí sản xuất chung:

$$C_0 = Q_1 \times t_0 \times b_0$$

$$C_1 = Q_1 \times t_1 \times b_1$$

Trong đó: C_0, C_1 : Chi phí SXC định mức, chi phí

Q_1 : Số lượng sản phẩm sản xuất thực tế

t_0 : Lượng thời gian lao động TT định mức SX 1 SP

b_0 : biến phí SXC định mức 1 đơn vị NVLTT

t_1 : Lượng thời gian lao động TT thực tế SX 1 SP

b_1 : Biến phí SXC thực tế 1 đơn vị NVLTT

- Xác định đối tượng phân tích - biến động chi phí (ΔC)

$$\Delta C = C_1 - C_0$$

$\Delta C \leq 0$: Thuận lợi

$\Delta C > 0$: Bất lợi

- Xác định ảnh hưởng của các nhân tố:

- + Lượng thời gian máy móc tiêu hao biến động năng suất (ΔC_m)

$$\Delta C_t = (Q_1 \times t_1 \times b_0) - (Q_1 \times t_0 \times b_0)$$

$\Delta C_t \leq 0$: Thuận lợi

$\Delta C_t > 0$: Bất lợi

- Giá mua vật dụng- biến động chi phí:

$$\Delta C_G = (Q_1 \times t_1 \times b_1) - (Q_1 \times t_1 \times b_0)$$

$\Delta C_G \leq 0$: Thuận lợi

$\Delta C_G > 0$: Bất lợi

- Xác định nguyên nhân:

- + Chất lượng và qui cách vật liệu
- + Trình độ công nhân

- + Tình trạng kỹ thuật của máy móc thiết bị
- + Tổ chức và quản lý sản xuất
- + Đề xuất biện pháp thực hiện cho kỳ sau
- Phân tích biến động định phí sản xuất chung:

$$C_0 = Q_1 \times t_0 \times d_0$$

$$C_1 = Q_1 \times t_1 \times d_1$$

Trong đó: C_0, C_1 : Chi phí sản xuất chung định mức, chi phí

Q_1 : Số lượng sản phẩm sản xuất thực tế

t_0 : Lượng thời gian lao động TT định mức SX 1 SP

d_0 : Định phí SXC định mức 1 đơn vị NVLTT

t_1 : Lượng thời gian lao động TT thực tế SX 1 SP

d_1 : Định phí SXC thực tế 1 đơn vị NVLTT

- Xác định đối tượng phân tích - biến động chi phí (ΔC)

$$\Delta C = C_1 - C_0$$

$\Delta C \leq 0$: Thuận lợi

$\Delta C > 0$: Bất lợi

- Xác định ảnh hưởng của các nhân tố:

- + Lượng thời gian máy móc tiêu hao biến động năng suất (ΔC_m)

$$\Delta C_t = (Q_1 \times t_1 \times d_0) - (Q_1 \times t_0 \times d_0)$$

$\Delta C_t \leq 0$: Thuận lợi

$\Delta C_t > 0$: Bất lợi

- Giá mua vật dụng- biến động chi phí:

$$\Delta C_G = (Q_1 \times t_1 \times d_1) - (Q_1 \times t_1 \times d_0)$$

$\Delta C_G \leq 0$: Thuận lợi

$\Delta C_G > 0$: Bất lợi.

CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 4

1. Phân tích biến động chi phí là gì? Vì sao cần phải thực hiện phân tích biến động chi phí?
2. Mục tiêu chính của việc thực hiện phân tích biến động chi phí?
3. Sự biến động tăng chi phí do biến động lượng và biến động giá gây ra, theo anh chị doanh nghiệp có thể kiểm soát sự biến động của yếu tố nào hơn?
4. Sự biến động tăng chi phí do sự biến động của cả 2 yếu tố lượng và giá gây ra, anh chị hãy đưa ra các giải pháp khắc phục cho sự biến động chi phí này?

CHƯƠNG 5: PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ CHI PHÍ – KHỐI LƯỢNG – LỢI NHUẬN

5.1 Những khái niệm cơ bản

5.1.1. Số dư đảm phí

Số dư đảm phí là phần chênh lệch giữa doanh thu và biến phí. Nó là một chỉ tiêu đo lường khả năng trang trải các chi phí cố định và tạo ra lợi nhuận cho doanh nghiệp.

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

$$\text{Số dư đảm phí} = \text{Doanh thu} - \text{Biến phí}$$

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

$$\text{Số dư đảm phí một sản phẩm} = \text{Giá bán một SP} - \text{Biến phí một SP}$$

Ví dụ: Công ty T có báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh tháng dạng số dư đảm phí

| Chỉ tiêu | Số tiền (1000đ) | |
|------------------------------|------------------|-----------|
| | Tổng số sản phẩm | Đơn vị SP |
| Doanh thu (500/SP x 1000sp) | 500.000 | 500 |
| Biến phí (300/sp x 1.000sp) | 300.000 | 300 |
| Số dư đảm phí | 200.000 | 200 |
| Định phí | 100.000 | |
| Lợi nhuận | 100.000 | |

Ta có số dư đảm phí toàn bộ sản phẩm là 200.000, số dư đảm phí 1 sản phẩm là 200.

Khi Giá bán và biến phí không đổi:

$$\text{SDDP tăng} = \text{sản lượng tiêu thụ tăng} \times \text{SDDP đơn vị}$$

Khi định phí đã được bù đắp: **SDDP tăng = lợi nhuận tăng**

Ví dụ: Theo dữ liệu của ví dụ trên, giả sử sản lượng tiêu thụ tăng 100 sản phẩm, ta có: $SDDP \text{ tăng} = 100 \times 200 = 20.000$

Nên lợi nhuận tăng thêm 20.000 (vì định phí đã được bù đắp và không đổi).

5.1.2 Tỷ lệ số dư đảm phí

Tỷ lệ số dư đảm phí là tỷ trọng của số dư đảm phí với doanh thu

$$\text{Tỷ lệ SDDP} = \frac{\text{Tổng số dư đảm phí}}{\text{Tổng doanh thu}} \times 100\%$$

$$\text{Tỷ lệ SDDP đơn vị} = \frac{\text{Số dư đảm phí 1 sản phẩm}}{\text{Giá bán một sản phẩm}} \times 100\%$$

Ví dụ: Theo dõi dữ liệu ở ví dụ trên của công ty T, ta có:

$$\text{Tỷ lệ SDDP} = 200.000/500.000 \times 100\% = 40\%.$$

Sử dụng tỷ lệ SDDP để tính lợi nhuận thay đổi như thế nào khi doanh thu thay đổi. Khi giá bán, biến phí và định phí không đổi.

Ví dụ: Theo dữ liệu của ví dụ công ty T, giả sử doanh thu tăng 100.000 do tăng sản lượng tiêu thụ, ta có:

$SDDP \text{ tăng} = 100.000 \times 40\% = 40.000$, lợi nhuận tăng 40.000 (vì định phí đã được bù đắp và không đổi)

- Nếu định phí đã được bù đắp, giá bán và biến phí không đổi

$$\text{Lợi nhuận tăng} = \text{Doanh thu tăng} \times \text{tỷ lệ SDDP}$$

- Cùng điều kiện như nhau, nếu sản phẩm hay dây chuyền sản xuất nào có tỷ lệ SDDP cao thì lợi nhuận tăng cao hơn khi cùng tăng 1 lượng doanh thu.

5.1.3 Kết cấu chi phí

Kết cấu chi phí là mối quan hệ giữa tỷ lệ biến phí và định phí trong tổng số chi phí.

Biến phí có tỷ trọng nhỏ hay định phí có tỷ trọng cao thì tỷ lệ SDDP cao, nếu doanh thu tăng thì lợi nhuận tăng nhanh; hoặc ngược lại.

Biến phí có tỷ trọng lớn hay định phí có tỷ trọng cao thì tỷ lệ SDDP thấp, nếu doanh thu tăng thì lợi nhuận tăng chậm; hoặc ngược lại.

Ví dụ: Ở hai công ty T và công ty H có báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo số dư đảm phí như sau: (đơn vị tính: 1000 đồng)

| CHỈ TIÊU | CÔNG TY T | CÔNG TY H |
|----------|-----------|-----------|
|----------|-----------|-----------|

| | SỐ TIỀN | TỶ LỆ % | SỐ TIỀN | TỶ LỆ % |
|---------------|---------|---------|---------|---------|
| Doanh thu | 500.000 | 100 | 500.000 | 100 |
| Biến phí | 300.000 | 60 | 200.000 | 40 |
| Số dư đảm phí | 200.000 | 40 | 300.000 | 60 |
| Định phí | 100.000 | | 200.000 | |
| Lợi nhuận | 100.000 | | 100.000 | |

- Hai công ty cùng tăng 10% doanh thu, các dữ liệu khác không đổi. Lợi nhuận của hai công ty thay đổi:

+ Lợi nhuận của công ty T tăng: $500.000 \times 10\% \times 40\% = 20.000$

+ Lợi nhuận của công ty H tăng: $500.000 \times 10\% \times 60\% = 30.000$

- Hai công ty cùng giảm 10% doanh thu, các dữ liệu khác không đổi. Lợi nhuận của hai công ty thay đổi:

+ Lợi nhuận của công ty T giảm: $500.000 \times 10\% \times 40\% = 20.000$

+ Lợi nhuận của công ty H giảm: $500.000 \times 10\% \times 60\% = 30.000$

Nếu doanh thu tăng thì công ty H có mức lợi nhuận cao hơn công ty T, nhưng ngược lại nếu doanh thu có xu hướng giảm thì công ty H bất lợi và tổn thất nhiều hơn.

Vì vậy, có thể nói kết cấu chi phí hợp lý phụ thuộc các yếu tố như: Kế hoạch phát triển dài hạn của doanh nghiệp, sự biến động hàng năm của doanh thu và thái độ của người quản lý đối với rủi ro.

5.1.4 Đòn bẩy kinh doanh (đòn bẩy hoạt động)

Đòn bẩy kinh doanh là một chỉ tiêu đo lường ảnh hưởng của những thay đổi doanh thu đối với lợi nhuận kinh doanh của doanh nghiệp.

Đòn bẩy kinh doanh là mối quan hệ giữa tốc độ tăng lợi nhuận và tốc độ tăng doanh thu (do tăng sản lượng tiêu thụ, giá bán không đổi), tốc độ tăng lợi nhuận lớn hơn tốc độ tăng doanh thu.

$$\text{Đòn bẩy kinh doanh} = \frac{\text{Tốc độ tăng lợi nhuận}}{\text{Tốc độ tăng doanh thu}} > 1$$

- Đòn bẩy kinh doanh là chỉ tiêu phản ánh mức độ sử dụng định phí trong doanh nghiệp:

+ Đòn bẩy kinh doanh lớn khi công ty có tỷ lệ định phí cao trong tổng chi phí.

+ Đòn bẩy kinh doanh bé khi công ty có tỷ lệ định phí thấp trong tổng chi phí.

Công ty có đòn bẩy kinh doanh cao thì lợi nhuận rất nhạy cảm với sự thay đổi của doanh thu (lợi nhuận thay đổi nhanh).

Tại một mức độ doanh thu, độ lớn của đòn bẩy kinh doanh được tính như sau:

Gọi: + x_1, x_2 : sản lượng tiêu thụ, với $x_1 > x_2$

+ G : Giá bán đơn vị sản phẩm

+ a : Biến phí đơn vị sản phẩm

+ $Đ$: Tổng định phí

$$\begin{aligned}
 \text{Ta có: Độ lớn ĐBKD} &= \frac{\frac{LN_2 - LN_1}{LN_1}}{\frac{DT_2 - DT_1}{DT_1}} = \frac{LN_2 - LN_1}{LN_1} \times \frac{DT_1}{DT_2 - DT_1} \\
 &= \frac{(Gx_2 - ax_2 - Đ) - (Gx_1 - ax_1 - Đ)}{Gx_1 - ax_1 - Đ} \times \frac{Gx_1}{Gx_2 - Gx_1} \\
 &= \frac{Gx_2 - ax_2 - Gx_1 - ax_1}{Gx_1 - ax_1 - Đ} \times \frac{x_1}{x_2 - x_1} \\
 &= \frac{G(x_2 - x_1) - a(x_2 - x_1)}{Gx_1 - ax_1 - Đ} \times \frac{x_1}{x_2 - x_1} \\
 &= \frac{(G - a)(x_2 - x_1)}{Gx_1 - ax_1 - Đ} \times \frac{x_1}{x_2 - x_1} \\
 &= \frac{(G - a) x_1}{Gx_1 - ax_1 - Đ} \\
 &= \frac{SDĐP 1}{LN_1}
 \end{aligned}$$

Từ đó suy ra ta có công thức:

$$\text{Độ lớn đòn bẩy KD} = \frac{\text{Số dư đảm phí}}{\text{Lợi nhuận}}$$

Độ lớn đòn bẩy kinh doanh giảm dần khi doanh thu xa dần điểm hoà vốn. Có nghĩa là doanh thu càng xa điểm hoà vốn thì tốc độ tăng lợi nhuận giảm dần.

Ví dụ: Theo dữ liệu ví dụ đầu tiên, ta có độ lớn đòn bẩy kinh doanh của các mức doanh thu: (1000 đồng)

| | 500SP | 600SP | 800SP | 1000SP |
|---------------|----------|---------|---------|---------|
| Doanh thu | 250.000 | 300.000 | 400.000 | 500.000 |
| Biến phí | 150.000 | 180.000 | 240.000 | 300.000 |
| Số dư đảm phí | 100.000 | 120.000 | 160.000 | 200.000 |
| Định phí | 100.000 | 100.000 | 100.000 | 100.000 |
| Lợi nhuận | 0 | 20.000 | 60.000 | 100.000 |
| Độ lớn ĐBKD | ∞ | 6 | 2,6 | 2 |

- Ý nghĩa của độ lớn đòn bẩy kinh doanh: Giả sử ở mức tiêu thụ 600sp có độ lớn đòn bẩy kinh doanh là 6, nếu giá bán, biến phí, định phí không đổi thì khi doanh thu tăng 1%, lợi nhuận tăng 6%.

Hay:

$$\text{Tốc độ tăng lợi nhuận} = \text{Tốc độ tăng doanh thu} \times \text{Độ lớn đòn bẩy}$$

Ví dụ: theo ví dụ đầu tiên, doanh thu ở mức 500.000, lợi nhuận 100.000 và có độ lớn ĐBKD là 2.

Nếu doanh thu tăng 1% (tăng 5.000) thì lợi nhuận tăng: $100.000 \times 2\% = 2.000$

Kiểm chứng:

Doanh thu tăng: 5.000, tỷ lệ số dư đảm phí 40%

Số dư đảm phí tăng $5.000 \times 40\% = 2.000$

Định phí không đổi nên lợi nhuận tăng 2.000

- Đòn bẩy kinh doanh là công cụ tính nhanh doanh thu cần tăng để đạt được khoản tăng lợi nhuận mong muốn (trong trường hợp giá bán, biến phí, định phí chưa đổi).

5.1.5 Một số ví dụ ứng dụng

Các ví dụ sau sử dụng dữ liệu của công ty T như sau: (đơn vị tính: 1.000đ)

| | |
|---|---------------|
| - Sản lượng tiêu thụ 1 tháng: | 1.000sản phẩm |
| - Giá bán 1 sản phẩm: | 500 |
| - Biến phí sản xuất tiêu thụ và quản lý 1 sản phẩm: | 300 |
| - Số dư đảm phí 1 sản phẩm: | 200 |
| - Tổng số dư đảm phí: | 200.000 |
| - Tỷ lệ số dư đảm phí: | 40% |
| - Định phí 1 tháng: | 100.000 |

5.1.5.1 Định phí, khối lượng sản phẩm tiêu thụ thay đổi

Giá sử tháng trước bán được 1.000sp, nay người quản lý dự tính tăng chi phí quảng cáo thêm 12.000/1 tháng, thì có thể khối lượng sản phẩm tiêu thụ tăng 10%. Nên thực hiện không (các dữ liệu khác không đổi).

5.1.5.2 Biến phí, khối lượng sản phẩm tiêu thụ thay đổi

Giá sử tháng trước bán được 1.000sp, nay người quản lý dự tính sử dụng NVL tốt hơn để sản xuất sản phẩm có chất lượng cao hơn, thì có khối lượng sản phẩm tiêu thụ tăng thêm 200 sp / tháng. NVL tốt có giá mua cao hơn làm cho chi phí NVL trực tiếp tăng thêm 20/1sp. Nên thực hiện không? (các dữ liệu khác không đổi).

5.1.5.3 Định phí, giá bán, khối lượng sản phẩm tiêu thụ thay đổi

Giá sử tháng trước bán được 1.000sp, nay người quản lý dự tính giảm giá bán mỗi sp 30, tăng chi phí quảng cáo thêm 10.000/tháng, thì có thể khối lượng sp tiêu thụ tăng thêm 30%/tháng. Nên thực hiện không? (Các dữ liệu khác không đổi).

5.1.5.4 Biến phí, định phí, khối lượng sản phẩm tiêu thụ thay đổi

Giá sử tháng trước bán được 1.000 sp, nay người quản lý dự tính thay cách trả tiền lương nhân viên bán hàng cố định 15.000/ tháng là trả cố định 5.000/tháng và 10 /sp bán được, thì có thể khối lượng sản phẩm tiêu thụ tăng thêm 5%/ tháng. Nên thực hiện không? (các dữ liệu khác không đổi).

5.1.5.5 Biến phí, định phí, giá bán và khối lượng sản phẩm tiêu thụ thay đổi

Giá sử tháng trước bán được 1.000sp, nay người quản lý dự tính giảm giá bán 20/sp, thay cách trả tiền lương nhân viên bán hàng cố định 22.000/ tháng là trả cố định 12.000/ tháng và 10/sp bán được, thì có thể khối lượng sp tiêu thụ tăng thêm 20%/ tháng. Nên thực hiện không? (Các dữ liệu khác không đổi).

5.1.5.6 Xác định giá bán cho các trường hợp đặc biệt

Giả sử tháng trước bán được 1.000sp. Có 1 khách hàng muốn mua 2.000sp với giá thấp hơn giá đang bán 10%, nhưng người quản lý muốn bán 200sp này có lợi nhuận là 10.000. Vậy theo yêu cầu của người quản lý, giá bán 1 sp của đơn đặt hàng này là bao nhiêu? Có bán được không? (các dữ liệu khác không đổi).

Giả sử trong tháng đã bán được 1 lượng sp, tính ra bị lỗ 20.000. Có 1 khách hàng muốn mua 200sp, người quản lý muốn sau khi bán 200 sp này thì có lợi nhuận tổng cộng là 10.000. Vậy 200 sp đó phải bán giá bao nhiêu 1 sp? (các dữ liệu khác không đổi).

5.2 Phân tích điểm hòa vốn

Phân tích điểm hoà vốn nhằm cung cấp cho người quản lý biết được doanh nghiệp phải bán bao nhiêu sản phẩm, hay doanh nghiệp phải đạt doanh thu bao nhiêu thì đủ bù đắp chi phí.

5.2.1 Cách tính điểm hòa vốn

5.2.1.1 Phương pháp phương trình

Ta có phương trình doanh thu

$$DT = BP + \text{ĐP} + LN$$

$$GB \text{ 1sp} \times SL_{tt} = (BP \text{ 1SP} \times SL_{tt}) + \text{ĐP} + LN$$

Thế giá bán, biến phí và định phí (lợi nhuận = 0) vào phương trình trên sẽ tính được sản lượng tiêu thụ hoà vốn.

$$\text{Doanh thu hoà vốn} = \text{Giá bán} \times \text{sản lượng tiêu thụ hoà vốn.}$$

5.2.1.2 Phương pháp số dư đảm phí

Khi hoà vốn ta có:

$$DT = BP + \text{ĐP}$$

$$GB \text{ 1SP} \times SL_{tt} = (BP \text{ 1SP} \times SL_{tt}) + \text{ĐP}$$

$$(GB \text{ 1SP} - BP \text{ 1SP}) \times SL_{tt} = \text{ĐP}$$

$$SD\text{ĐP 1SP} \times SL_{tt} = \text{ĐP}$$

Vậy ta có công thức:

| |
|--|
| $SL \text{ hoà vốn} = \frac{\text{ĐP}}{SD\text{ĐP 1SP}}$ |
|--|

Ta có:

$$SL \text{ hoà vốn} = \frac{\text{ĐP}}{SD\text{ĐP 1SP}}$$

$$SL \text{ hoà vốn} \times GB \text{ 1SP} = \frac{\text{ĐP}}{\text{SDĐP 1SP}} \times GB \text{ 1SP}$$

$$DT \text{ hoà vốn} = \frac{\text{ĐP}}{\text{SDĐP 1SP/ GB 1SP}}$$

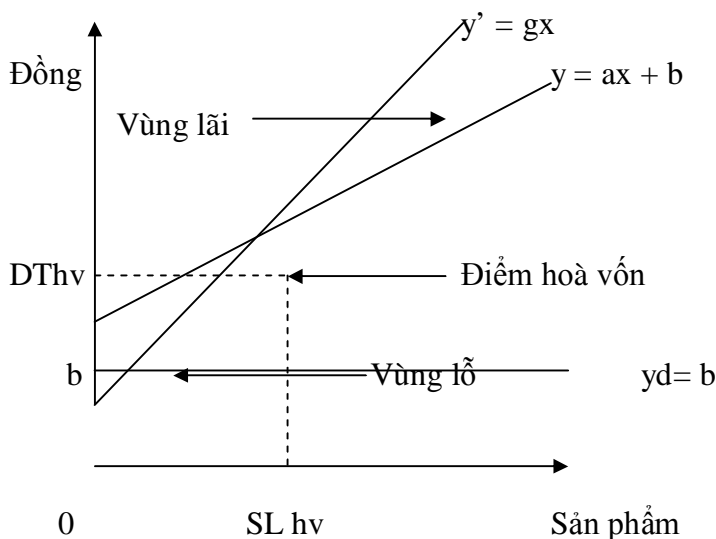
$$DT \text{ hoà vốn} = \frac{\text{ĐP}}{\text{Tỷ lệ SDĐP}}$$

Ghi chú: Định phí sử dụng để tính sản lượng hoà vốn và doanh thu hoà vốn bao gồm định phí sản xuất, bán hàng, quản lý doanh nghiệp và lãi tiền vay (chi phí tài chính).

1.2.1.3 Vẽ đồ thị hoà vốn

- Bước 1: Vẽ trục tọa độ với trục hoành (0x) phản ánh mức độ hoạt động, trục tung (0y) phản ánh số tiền
- Bước 2: Vẽ đường biểu diễn định phí $y_d = b$
- Bước 3: Vẽ đường biểu diễn tổng chi phí: $y = ax + b$.
- Bước 4: Vẽ đường biểu diễn doanh thu: $y' = gx$ (xuất phát từ gốc 0 và cắt đường biểu diễn tổng chi phí tại điểm hoà vốn).
- Bước 5: Xác định vùng lãi, lỗ trên đồ thị.

Ghi chú : a: biến phí đơn vị; x: số lượng sp
 b: tổng định phí
 g: Giá bán đơn vị



5.2.2. Phân tích lợi nhuận

Phân tích lợi nhuận để cung cấp cho người quản lý biết được doanh nghiệp phải bán bao nhiêu sản phẩm, hay đạt doanh thu bao nhiêu thì doanh nghiệp đạt lợi nhuận mong muốn đã đề ra.

5.2.2.1 Phương pháp phương trình

Ta có phương trình doanh thu:

$$DT = BP + ĐP + LN_{mm} \quad (LN_{mm}: \text{Lợi nhuận mong muốn})$$

$$GB \ 1SP \times SL_{cb} = (BP \ 1SP \times SL_{cb}) + ĐP + LN_{mm}$$

(SL_{cb} : Số lượng cần bán)

- Thế giá bán, biến phí, định phí và lợi nhuận mong muốn vào phương trình trên tính được sản lượng cần bán.

5.2.2.2 Phương pháp số dư đảm phí

Để đạt lợi nhuận mong muốn, ta có:

$$DT = BP + ĐP + LN_{mm}$$

$$GB \ 1SP \times SL_{cb} = (BP \ 1SP \times SL_{cb}) + ĐP + LN_{mm}$$

$$(GB \ 1SP - BP \ 1SP) \times SL_{cb} = ĐP + LN_{mm}$$

$$SDĐP \ 1SP \times SL_{cb} = ĐP + LN_{mm}$$

Vậy ta có công thức:

$$SL \text{ cần bán} = \frac{ĐP + LN_{mm}}{SDĐP \ 1SP}$$

Ta có:

$$SL \text{ cần bán} = \frac{ĐP + LN_{mm}}{SDĐP \ 1SP}$$

$$SL \text{ cần bán} \times GB \ 1SP = \frac{ĐP + LN_{mm}}{SDĐP \ 1SP} \times GB \ 1SP$$

$$DT_{cb} = \frac{ĐP + LN_{mm}}{\frac{SDĐP \ 1SP}{GB \ 1SP}}$$

$$\text{Vậy công thức: } SL \text{ cần bán} = \frac{ĐP + LN_{mm}}{\text{Tỷ lệ } SDĐP}$$

5.2.2.3 Số dư an toàn

Số dư an toàn là khoản chênh lệch giữa doanh thu thực hiện (doanh thu dự kiến) với doanh thu hoà vốn.

$$SDAT = DT_{th}(DT_{dk}) - DT_{hv}$$

SDAT: Số dư an toàn

DT_{th}: Doanh thu thực hiện (doanh thu dự kiến)

DT_{hv}: Doanh thu hoà vốn

Số dư an toàn lớn thì độ an toàn trong kinh doanh cao- chậm bị lỗ

Tỷ lệ số dư an toàn:

| |
|---|
| $\text{Tỷ lệ SDAT} = \frac{SDAT}{DT_{th}} \times 100\%$ |
|---|

Số dư an toàn của các công ty khác nhau do kết cấu chi phí khác nhau.

Ví dụ: Công ty T và công ty H có báo cáo KQHĐKD theo số dư đảm phí (1000 đồng)

| CHỈ TIÊU | CÔNG TY T | | CÔNG TY H | |
|---------------|-----------|---------|-----------|---------|
| | SỐ TIỀN | TỶ LỆ % | SỐ TIỀN | TỶ LỆ % |
| Doanh thu | 500.000 | 100 | 500.000 | 100 |
| Biến phí | 300.000 | 60 | 100.000 | 20 |
| Số dư đảm phí | 200.000 | 40 | 400.000 | 80 |
| Định phí | 100.000 | | 300.000 | |
| Lợi nhuận | 100.000 | | 100.000 | |

Tính doanh thu hoà vốn, số dư an toàn và tỷ lệ an toàn của 2 công ty.

5.2.2.4 Điều kiện để tăng số dư an toàn

$$SDAT = DT_{th} - DT_{hv}$$

- Số dư an toàn tăng khi tăng doanh thu thực hiện hoặc giảm doanh thu hoà vốn.

Tăng doanh thu thực hiện khi: + Tăng đơn giá bán
+ Tăng sản lượng tiêu thụ

- Giảm đơn giá bán (thu hút khách hàng để tăng sản lượng tiêu thụ)

- Giảm doanh thu hoà vốn khi: Định phí giảm hoặc tỷ lệ SDĐP tăng. Mà tỷ lệ số dư đảm phí tăng khi biến phí giảm hoặc giá bán tăng.

Tóm lại, các điều kiện tăng số dư an toàn: Tăng đơn giá bán, hoặc tăng sản lượng tiêu thụ, giảm đơn giá bán, giảm định phí hay giảm biến phí.

5.3 Kết cấu hàng bán

5.3.1. Khái niệm

Kết cấu hàng bán là tỷ trọng doanh thu từng sản phẩm trong tổng doanh thu. Thay đổi kết cấu hàng bán thì lợi nhuận sẽ thay đổi.

Ví dụ: Công ty T có báo cáo KQHĐKD theo số dư đảm phí của 2 trường hợp (đơn vị tính: triệu đồng).

| | Trường hợp 1 | | | | | Trường hợp 1 | | | | |
|------|--------------|--------------------|-----|--------------------|-----------|--------------|--------------------|-----|--------------------|-----------|
| | SP A | | SPB | | Tổng cộng | SP A | | SPB | | Tổng cộng |
| | ST | Tỷ trọng doanh thu | ST | Tỷ trọng doanh thu | | ST | Tỷ trọng doanh thu | ST | Tỷ trọng doanh thu | |
| DT | 600 | 60% | 400 | 40% | 1.000 | 400 | 40% | 600 | 60% | 1.000 |
| BP | 360 | | 200 | | 560 | 240 | | 300 | | 540 |
| SDDP | 240 | | 200 | | 440 | 160 | | 300 | | 460 |
| ĐP | | | | | 264 | | | | | 264 |
| LN | | | | | 176 | | | | | 196 |

Lợi nhuận lớn hơn khi doanh thu của sản phẩm có tỷ lệ số dư đảm phí cao chiếm tỷ lệ lớn trong tổng doanh thu.

Kết cấu hàng bán hợp lý thì lợi nhuận cao.

Kết cấu hàng bán là thước đo hiệu quả hoạt động của bộ phận kinh doanh.

5.3.2 Kết cấu hàng bán và điểm hoà vốn

Bán nhiều loại sản phẩm thì doanh thu hoà vốn phụ thuộc vào kết cấu hàng bán

Xác định doanh thu hoà vốn trong trường hợp bán nhiều sản phẩm:

$$DT_{hv} = \frac{ĐP}{\text{Tỷ lệ SDDP bình quân}}$$

$$\text{Tỷ lệ SDD bình quân} = \frac{\text{Tổng SDDP}}{\text{Tổng doanh thu}}$$

Ghi chú: Định phí sử dụng để tính doanh thu hoà vốn, bao gồm định phí sản xuất, bán hàng, QLDN và lãi tiền vay (chi phí tài chính).

Ví dụ: Công ty T có báo cáo KQHĐKD theo số dư đảm phí (đvt triệu đồng).

| | SPA | | SPB | | TOÀN CÔNG TY | |
|------|---------|-------|---------|-------|--------------|--------------|
| | SỐ TIỀN | TỶ LỆ | SỐ TIỀN | TỶ LỆ | SỐ TIỀN | TỶ LỆ b/q |
| DT | 600 | 100% | 400 | 100% | 1.000 | 100% |
| BP | 360 | 60% | 200 | 50% | 560 | 56% |
| SDĐP | 240 | 40% | 200 | 50% | 440 | 44% |
| ĐP | | | | | 264 | |
| LN | | | | | 176 | |

Xác định doanh thu hoà vốn chung:

$$D_{Thv} = 264/44\% = 600$$

Trên cơ sở doanh thu hoà vốn chung và kết cấu doanh thu của từng loại sản phẩm trong tổng doanh thu để xác định doanh thu hoà vốn từng loại sản phẩm:

Theo dữ liệu của bài tập trên ta có doanh thu hoà vốn của từng loại sản phẩm như sau:

$$D_{Thv\ SPA} = 600 \times (600/1.000) = 360$$

$$D_{Thv\ SPB} = 600 \times (400/1.000) = 240$$

Kết cấu hàng bán thay đổi thì doanh thu hoà vốn thay đổi, vì khi kết cấu hàng bán thay đổi làm cho tỷ lệ số dư đảm phí bình quân thay đổi.

5.4 Những hạn chế của phương pháp phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận

- Phân tích mối quan hệ chi phí- khối lượng - lợi nhuận với những giả thiết nên có những hạn chế.

- Giả thiết mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận là quan hệ tỷ lệ nên có thể bị phá vỡ

- Giả thiết phải phân loại được chi phí thành biến phí, định phí, nhưng khó có thể phân loại được chính xác.

- Giả thiết kết cấu hàng bán không đổi, nhưng kết cấu hàng bán luôn thay đổi do ảnh hưởng của cung cầu, cạnh tranh trên thị trường.

- Giả thiết khối lượng sản phẩm sản xuất và tiêu thụ đồng nhất, nhưng khó có sự đồng nhất giữa khối lượng sản phẩm SX và tiêu thụ.

- Giả thiết khối lượng sản phẩm tiêu thụ thay đổi không có ảnh hưởng do lạm phát, nhưng không có nền kinh tế nào không lạm phát.

CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 5

1. Số dư đảm phí là gì? Số dư đảm phí càng cao thì lợi nhuận thay đổi thế nào?
2. Kết cấu chi phí là gì? Phân tích sự ảnh hưởng của kết cấu chi phí đối với lợi nhuận của doanh nghiệp khi doanh thu của doanh nghiệp biến động?
3. Khái niệm điểm hòa vốn. Ý nghĩa của việc xác định điểm hòa vốn?
4. Các phương pháp xác định điểm hòa vốn trong trường hợp doanh nghiệp kinh doanh một loại sản phẩm và nhiều loại sản phẩm?
5. Khái niệm và ý nghĩa đòn bẩy kinh doanh?
6. Hãy phân tích ảnh hưởng của những điều chỉnh về giá bán, biến phí đơn vị và định phí đối với điểm hòa vốn?
7. Ý nghĩa của những điều chỉnh về giá bán, biến phí đơn vị, và định phí với điểm hòa vốn trong việc ra quyết định của nhà quản trị?
8. Tại sao nói rằng, độ lớn đòn bẩy kinh doanh càng cao thì rủi ro kinh doanh càng cao?
9. Phân tích những hạn chế của việc phân tích mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng và lợi nhuận.

CHƯƠNG 6: DỰ TOÁN NGÂN SÁCH

6.1 Khái niệm, ý nghĩa và nội dung của dự toán

6.1.1 Khái niệm dự toán

Dự toán là một kế hoạch toàn diện và phối hợp của các hoạt động và các nguồn lực của một doanh nghiệp trong một thời hạn cụ thể ở tương lai dưới dạng số lượng.

- Đặc điểm của dự toán ngân sách

Dự toán ngân sách có những đặc điểm sau:

+ Có tính đến sự tác động bên ngoài, doanh nghiệp không kiểm soát được môi trường kinh doanh, chính sách của nhà nước... và sự tác động nội bộ, doanh nghiệp có thể kiểm soát được chương trình quảng cáo, khuyến mãi...

+ Toàn diện mọi hoạt động toàn doanh nghiệp bao gồm dự toán được lập cho mỗi bộ phận và toàn doanh nghiệp.

+ Phối hợp giữa các bộ phận, dự toán của các bộ phận được lập hài hoà với nhau.

+ Dự toán cho các hoạt động và các nguồn lực. Các hoạt động thể hiện qua doanh thu và chi phí nên dự toán phải định lượng được doanh thu và chi phí, dự toán các nguồn lực là dự toán các loại tài sản và nguồn tài trợ.

+ Liên quan đến một thời hạn cụ thể của tương lai.

+ Định lượng.

6.1.2 Ý nghĩa của dự toán

- Thể hiện dự tính và kỳ vọng các mục đích cần đạt được sau một thời gian (hoạch định).

- Thông tin mục đích và phương pháp để các bộ phận thực hiện.

- Phối hợp hoạt động của các bộ phận để đạt mục đích chung.

- Phát hiện yếu kém tiềm ẩn trước khi thực hiện.

- Căn cứ để đánh giá việc thực hiện (kiểm soát).

6.1.3 Nội dung của dự toán

6.1.3.1 Trách nhiệm và trình tự lập dự toán

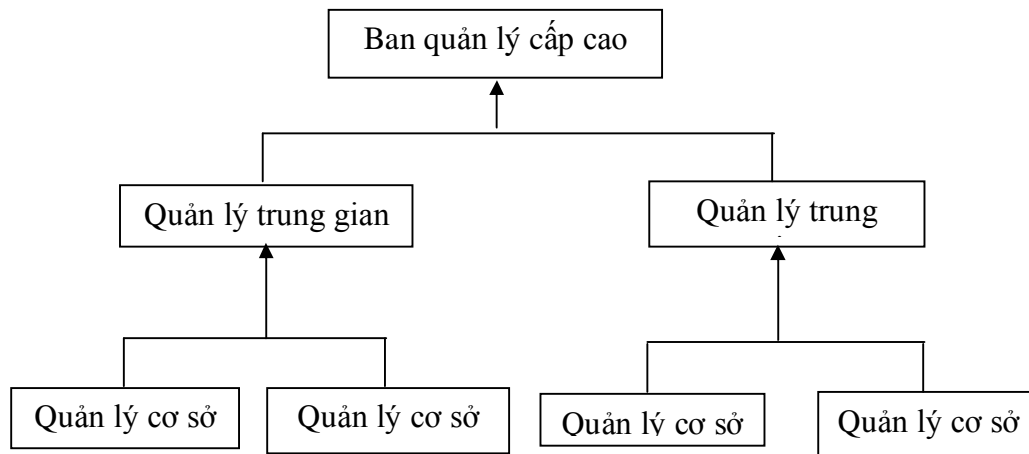
Trách nhiệm lập dự toán ngân sách

- Người quản lý cấp nào thì lập dự toán ngân sách cho cấp đó - dự toán tự đề đạt

- Dự toán ngân sách của từng cấp được xem xét lại bởi người quản lý cấp cao hơn.

- Ưu điểm của dự toán ngân sách do người quản lý từng cấp lập:
- + Người quản lý các cấp đều tham gia.
- + Dự toán chính xác hơn.
- + Người quản lý các cấp phải cố gắng thực hiện.
- + Có căn cứ đánh giá trách nhiệm người quản lý.

Trình tự lập dự toán ngân sách



Dự toán ngân sách gồm dự toán ngân sách tĩnh và dự toán ngân sách linh hoạt.

6.1.3.2 Dự toán ngân sách tĩnh

- Dự toán ngân sách tĩnh là dự toán được lập trên cơ sở một mức hoạt động của một thời hạn.

- Dự toán ngân sách tĩnh đưa ra ước tính duy nhất cho hoạt động, không tính đến sự điều chỉnh khi hoạt động thay đổi.

- Dự toán ngân sách tĩnh có nhược điểm là không thể hiện sự biến đổi tiềm ẩn của các ước tính do điều kiện, môi trường kinh doanh thay đổi.

6.1.3.3 Dự toán ngân sách linh hoạt

- Dự toán ngân sách linh hoạt là dự toán được lập trên cơ sở nhiều mức hoạt động của một thời hạn.

- Dự toán ngân sách linh hoạt đưa ra ước tính cho hoạt động ở nhiều hoàn cảnh giả định khác nhau.

- Dự toán ngân sách linh hoạt có ưu điểm là thể hiện các ước tính cho mức hoạt động khác nhau.

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.

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:

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

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.

6.2 Hệ thống dự toán ngân sách hàng năm

- Dự toán ngân sách kinh doanh: Dự toán tiêu thụ, dự toán sản xuất, dự toán mua NVL, dự toán nhân công...

- Dự toán ngân sách tài chính:

+ Dự toán thu tiền

- + Dự toán chi tiền
- + Dự toán kết quả hoạt động kinh doanh
- Dự toán ngân sách quyết định đặc biệt;
- + Dự toán tồn kho dự trữ
- + Dự toán vốn...

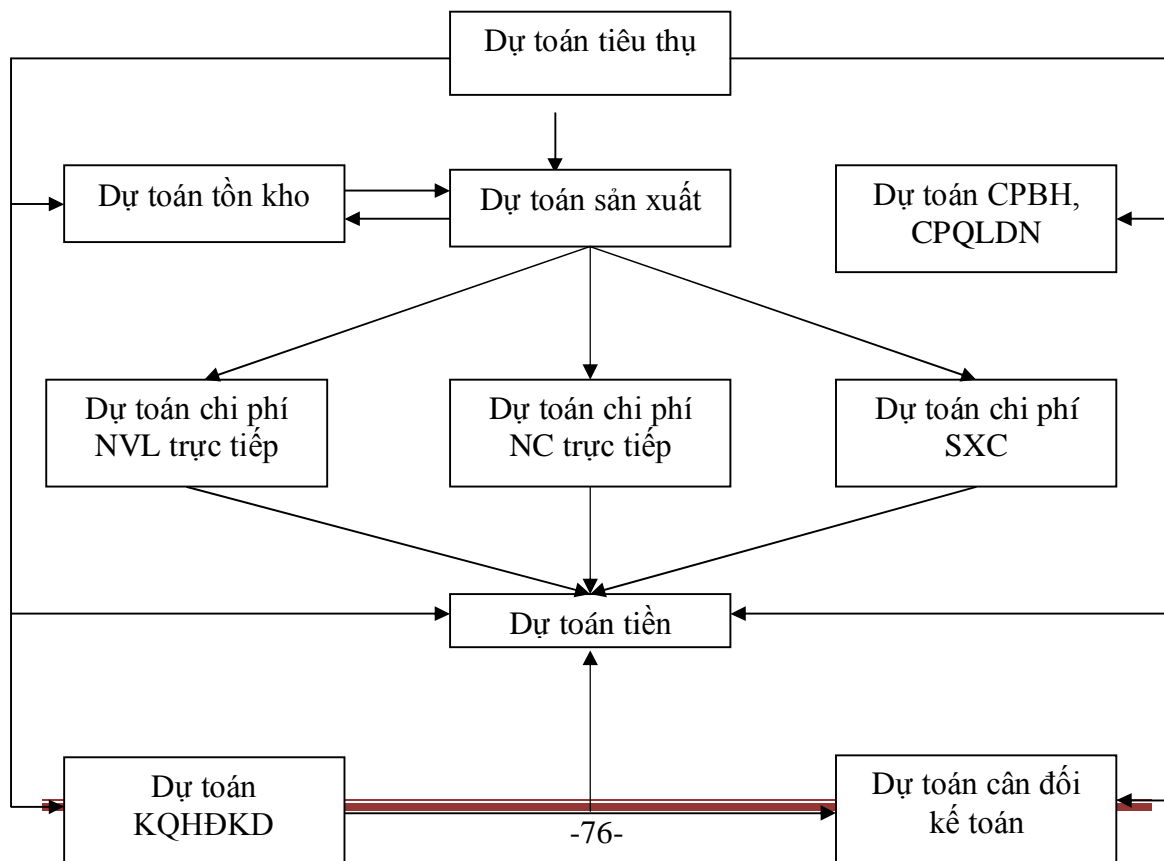
6.2.1. Môi quan hệ giữa các dự toán bộ phận

- Dự toán ngân sách của một công ty thường bao gồm các dự toán sau:

+ Dự toán tiêu thụ sản phẩm, dự toán sản xuất, dự toán mua NVL trực tiếp, dự toán chi phí NCTT, dự toán chi phí sản xuất chung, dự toán mua hàng, dự toán tồn kho thành phẩm.

- + Dự toán chi phí bán hàng.
 - + Dự toán chi phí QLDN.
 - + Dự toán tiền.
 - + Dự toán kết quả kinh doanh.
 - + Dự toán cân đối kế toán.
 - + Dự toán vốn- đầu tư mua sắm TS dài hạn.
- Dự toán tiêu thụ sản phẩm quan trọng nhất và nó chi phối các dự toán khác.

Sơ đồ môi quan hệ giữa các dự toán.



6.2.2 Các dự toán bộ phận

6.2.2.1 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: 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 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 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 |

6.2.2.2 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 :

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

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 bổ 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 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 |

6.2.2.3 Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và cung ứng nguyên vật liệu trực tiếp

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.

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 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 |

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:

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

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.

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

tiếp

mua vào

liệu

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 kì 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: Dự toán cung ứng nguyên vật liệu của công ty ABC

| Chỉ 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 |
| | | 0 | 0 | 0 | 0 |

6.2.2.4 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 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 |

6.2.2.5 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.

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

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.

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

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:

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

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.

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

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 7: Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp của công ty ABC

| Chỉ 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 |

6.2.2.6 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 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 kỳ | 400 | 600 | 500 | 400 | 400 |
| 8. Giá thành SP tồn kho đầu kỳ | 25.500 | 34.580 | 50.856 | 41.695 | 25.500 |
| 9. Giá thành SP tồn kho cuối kỳ | 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 |

6.2.2.7 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.

$$\text{Dự toán chi phí bán hàng} = \text{Dự toán định phí bán hàng} + \text{Dự toán biến phí bán hàng}$$

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.

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

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.

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

Hoặc

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

6.2.2.8 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.

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

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.

6.2.2.9 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.

6.2.2.10 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 | |
|--|-----|--|-----|
| Doanh thu dự toán | XXX | Doanh thu | XXX |
| Giá vốn hàng bán dự toán | XXX | Biến phí SX hàng bán | XXX |
| Lợi nhuận gộp theo dự toán | XXX | Biến phí bán hàng và QLDN | XXX |
| Chi phí bán hàng & QLDN dự toán | XXX | Số dư đảm phí | XXX |
| Lợi nhuận thuần từ HĐKD dự toán | XXX | Định phí sản xuất chung | XXX |
| | | Định phí bán hàng và QLDN | XXX |
| | | Lợi nhuận thuần từ HĐKD | XXX |

6.2.2.11 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: 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 |

- 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 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 |
| Luồng tiền vào | | | | | | | | |
| 2. Thu trong tháng bán hàng (0.2 x 0.98 x Dthu) | | | 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 |
| Tổng luồng tiền vào (3+4+5) | | | 254 | 313 | 408 | 459 | 344 | 249 |
| Luồng tiền ra | | | | | | | | |
| 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 | | |
| Tổng luồng tiền ra (7+....+12) | | | 265 | 350 | 465 | 415 | 230 | 215 |
| Chênh lệch thu chi | | | (11) | (37) | (57) | 44 | 114 | 34 |
| 13. Tồn quỹ đầu kỳ (không | | | 15 | 4 | (33) | (90) | (46) | 68 |

| | | | | | | | | |
|-------------------------------------|--|--|------------|-------------|--------------|-------------|-----------|-----------|
| đi vay) | | | | | | | | |
| 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 | | | (6) | (43) | (100) | (56) | 58 | 92 |

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.

6.2.2.12 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 |

| | | | |
|--|--|--|--|
| | | | |
|--|--|--|--|

Ví dụ: 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) | | |
| Tổng | 100.000 | Tổng | 100.000 |

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/ Biến phí bán hàng gồm: hoa hồng, biến 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:

Dự toán tiêu thụ

Bảng 1: 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 2: 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

Dự toán sản xuất

Bảng 3: 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 |

Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Bảng 4: Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

| Chỉ 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 |

Dự toán cung ứng vật liệu

Bảng 5: Dự toán cung ứng vật liệu

| Chỉ 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 |

Dự toán chi phí nhân công trực tiếp

Bảng 6: Dự toán chi phí nhân công trực tiếp

| Chỉ 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 |

Dự toán chi phí sản xuất chung

Bảng 7 : 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 SX (1.000đ) | 9.400 | 12.600 | 10.800 |

Dự toán giá vốn hàng bán

Bảng 8: 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 SX (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 | | | |

Dự toán báo cáo lãi lỗ

Bảng 9: 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 lí doanh nghiệp | 2.000 | 2.000 | 2.000 |
| 6. Lợi nhuận trước thuế | 778,19 | 3.971,28 | 2.072,53 |

Dự toán vốn bằng tiền

Bảng 10: Dự toán vốn bằng tiền

| Chỉ tiêu | Tháng 1 | Tháng 2 | Tháng 3 |
|---|---------|---------|---------|
| 1. Dòng tiền thu trong tháng ¹ | 46.000 | 68.000 | 68.000 |
| 2. Trả tiền mua vật liệu ² | 20.000 | 17.640 | 30.560 |

¹ Lấy từ lịch thu tiền dự kiến

² Lấy từ dự toán cung ứng vật liệu

| | | | |
|---|--------|--------|--------|
| 3. Trả lương ³ | 13.200 | 22.800 | 17.400 |
| 4. Trả tiền chi phí sản xuất chung ⁴ | 8.400 | 11.600 | 9.800 |
| 5. Trả tiền cho biến phí bán hàng và quản lý ⁵ | 2.500 | 4.000 | 3.000 |
| 6. Trả tiền cho định phí bán hàng và quản lý ⁶ | 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 11: 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 ⁷ | Phải trả nhà cung cấp | 20.000 | 23.400 ⁸ |
| Nợ phải thu khách hàng | 16.000 | 24.000 ⁹ | Nguồn vốn kinh doanh | 75.000 | 75.000 |
| Nguyên vật liệu | 3.000 | 3.400 ¹⁰ | Lợi nhuận chưa phân phối | 5.000 | 11.822 ¹¹ |
| Thành phẩm | 19.140 | 8.862 ¹² | | | |
| Nguyên giá TSCĐ | 57.000 | 57.000 | | | |
| Hao mòn TSCĐ | (5.140) | (9.640) ¹³ | | | |
| Tổng | 100.000 | 110.222 | Tổng | 100.000 | 110.222 |

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

³ Lấy từ dự toán chi phí nhân công trực tiếp

⁴ Lấy từ dự toán chi phí sản xuất chung loại trừ phần khấu hao

⁵ Lấy từ dòng 4 của báo cáo lãi lỗ dự toán

⁶ Lấy từ dòng 5 của báo cáo lãi lỗ dự toán trừ phần chi phí khấu hao

⁷ Lấy từ tiền tồn cuối kì trong dự toán vốn bằng tiền

⁸ Lấy từ số tiền cần mua vật liệu trong tháng 3 trong dự toán cung ứng vật liệu

⁹ Khoản phải thu cuối quý 1 bằng 40% doanh thu bán hàng tháng 3

¹⁰ Chỉ tiêu này bằng lượng hàng tồn kho cuối tháng 3 x đơn giá vật liệu

¹¹ 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

¹² Lấy từ giá thành sản phẩm tồn kho cuối tháng 3 trên dự toán giá vốn hàng bán

¹³ Bảng giá trị đã khấu hao tính đến đầu năm cộng với giá trị khấu hao trong 3 tháng (4.500.000đ)

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 dự toán mua vào và dự toán dự trữ cuối kỳ. Dự toán mua hàng còn phản ánh 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.

6.3 Ví dụ về dự toán linh hoạt

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 tính 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 1: Báo cáo phân tích chi phí dựa trên dự toán tính

| 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 |
| 4. Tổng chi phí sản xuất | 182.500 | 160.000 | -22.500 |

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 tính 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 2: 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 3: 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 4: 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 phi 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.

CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 6

1. Hãy trình bày mối quan hệ của các bộ phận chức năng trong doanh nghiệp trong quá trình lập dự toán tổng thể?
2. Vai trò của cách ứng xử chi phí trong quá trình lập dự toán? Có thể lập dự toán chi phí mà không dựa trên cách ứng xử chi phí không? Hãy giải thích.
3. Tại sao nói Dự toán tiêu thụ là nền tảng của dự toán tổng thể doanh nghiệp?

CHƯƠNG 7: QUYẾT ĐỊNH GIÁ BÁN SẢN PHẨM

7.1 Những nhân tố ảnh hưởng chủ yếu đến quyết định giá bán

Quyết định về giá bán sản phẩm hoặc dịch vụ là một trong những quyết định quan trọng nhất và khó khăn mà nhà quản lý phải thực hiện. Lý do là vì việc xác định giá sản phẩm không phải chỉ là một quyết định của quá trình tiếp thị hoặc một quyết định có tính chất tài chính, đúng hơn, đó là một quyết định có liên quan đến tất cả các lĩnh vực hoạt động của công ty, và vì vậy nó ảnh hưởng đến toàn công ty. Vì mức giá tính cho một sản phẩm có ảnh hưởng lớn đến việc quyết định khối lượng khách hàng sẽ mua sản phẩm đó và do vậy ảnh hưởng đến thu nhập và thị phần của công ty. Nếu doanh thu không bù đắp được tất cả các chi phí của công ty thì trong tương lai công ty sẽ không thể tồn tại. Điều này là đúng sự thật cho dù các chi phí được kiểm soát chặt chẽ như thế nào và người quản lý có sáng tạo trong công việc thực hiện các nhiệm vụ của mình như thế nào đi nữa.

7.1.1 Vai trò của chi phí trong quyết định giá bán

Quyết định giá bán có tác động trực tiếp đến số lượng sản phẩm tiêu thụ, ảnh hưởng đến doanh thu của doanh nghiệp, ảnh hưởng đến hiệu quả và kết quả hoạt động cuối cùng của công ty. Vì vậy khi xác định giá bán cần phải dựa vào các tài liệu về chi phí vì:

- Chi phí là căn cứ chắc chắn để giá bán sản phẩm phải bù đắp.
- Chi phí là giới hạn để tránh định giá bán thấp, dẫn đến kết quả kinh doanh có thể bị lỗ.
- Chi phí là một căn cứ quan trọng quyết định giá bán sản phẩm.
- Nhưng không phải chi phí nào thì giá bán đó, mà giá bán dựa trên cơ sở chi phí chỉ là giá bán khởi điểm.

7.1.2 Một số mô hình lý thuyết vi mô trong quyết định giá bán

Chúng ta biết rằng, trước khi định giá bán, công ty phải quyết định xem công ty cần phải đạt được mục tiêu gì? Trong quá trình hoạt động, công ty có thể theo đuổi một hay nhiều mục tiêu khác nhau. Mục tiêu của công ty càng rõ ràng bao nhiêu thì công ty sẽ định giá dễ dàng bấy nhiêu. Các mục tiêu của công ty thì rất nhiều và đa dạng, nhưng suy cho cùng, lợi nhuận vẫn là mục tiêu hàng đầu và rất quan trọng của công ty. Lợi nhuận là sự chênh lệch giữa tổng doanh thu và tổng chi phí, được xác định bằng biểu thức:

$$\text{Lợi nhuận} = \text{Tổng doanh thu} - \text{Tổng chi phí}$$

Lý thuyết kinh tế học cho rằng mức giá tốt nhất thiết lập cho một sản phẩm là mức giá làm cho lợi nhuận đạt được giá trị tối đa, nghĩa là mức giá làm cho độ chênh lệch giữa tổng doanh thu và tổng chi phí là cực đại.

7.1.2.1 Đường biểu diễn tổng doanh thu và tổng chi phí

- Đường biểu diễn tổng doanh thu TR là một đường cong nghiêng về phía bên phải vì đến một thời điểm nào đó doanh nghiệp sẽ hạ giá bán khi doanh thu tăng.

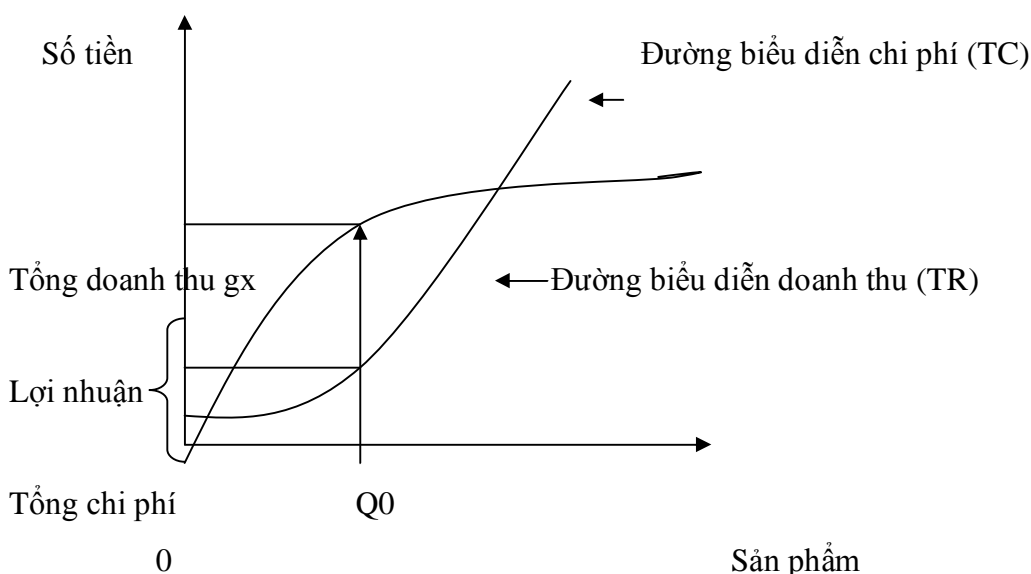
- Đường biểu diễn tổng chi phí là một đường cong võng xuống, nằm dưới đường doanh thu, không đi từ gốc tọa độ do có khoảng chi phí cố định. Đường này cho thấy khi $TC < TR$ công ty vẫn có lãi, vì vậy công ty có thể tận dụng công suất máy móc thiết bị để sản xuất tăng thêm.

- Tại mức sản lượng Q_0 chênh lệch giữa TR và TC là lớn nhất, lúc này lợi nhuận đạt mức cao nhất.

Qua sơ đồ chúng ta có thể kết luận:

- Q_0 là sản lượng tối ưu để sản xuất
- Tại Q_0 khối lượng bán và giá bán hợp lý nhất.

Đồ thị tổng doanh thu và tổng chi phí



7.1.2.2 Đường biểu diễn doanh thu tăng thêm, chi phí tăng thêm

- Doanh thu tăng thêm là khoản doanh thu tăng thêm khi bán thêm một sản phẩm.

- Chi phí tăng thêm là khoản chi phí tăng lên khi bán thêm một sản phẩm.

- Doanh thu tăng thêm bé hơn chi phí tăng thêm, lợi nhuận có thể tăng khi giảm bán sản phẩm.

- Doanh thu tăng thêm lớn hơn chi phí tăng thêm, lợi nhuận có thể tăng khi tăng bán sản phẩm.

- Để có lợi nhuận tối đa thì doanh thu tăng thêm cân bằng với chi phí tăng thêm, sản lượng bán và giá bán mức này là lý tưởng.

7.1.2.3 Đánh giá về mô hình chung

Hai mô hình trên đưa ra nguyên tắc chung và chỉ có tính hướng dẫn, vì:

- Số liệu doanh thu, chi phí là số liệu phỏng chừng trên mô hình.
- Hai mô hình trên chỉ áp dụng được trong điều kiện độc quyền và cạnh tranh độc quyền.

- Hai mô hình trên cho rằng chỉ có giá bán ảnh hưởng đến sản lượng bán, ngoài ra còn ảnh hưởng bởi chiến lược quảng cáo tiếp thị...

- Hai mô hình trên được xây dựng trên giả thuyết người quản lý muốn lợi nhuận tối đa, nhưng thực tế có trường hợp chỉ muốn lợi nhuận hợp lý.

7.2 Xác định giá bán đối với sản phẩm sản xuất hàng loạt

7.2.1 Nguyên tắc xác định giá bán

- Giá bán phải bù đắp chi phí và có mức hoàn vốn hợp lý.
- Tất cả chi phí đều là cơ sở cho xác định giá bán, nhưng muốn đạt lợi nhuận lâu dài thì cần cân nhắc kỹ từng chi phí.

- Mức hoàn vốn hợp lý tùy thuộc loại sản phẩm.

- Sản phẩm có chu kỳ sống ngắn, nhanh lỗi thời và có mức hoàn vốn cao.

- Giá bán được xác định có là giá bán trên thị trường hay không còn tùy thuộc vào khả năng của doanh nghiệp.

7.2.2 Xác định giá bán sản phẩm của doanh nghiệp quyết định được giá bán trên thị trường

- Doanh nghiệp quyết định được giá bán trên thị trường là doanh nghiệp bán sản phẩm theo giá do doanh nghiệp xác định.

- Doanh nghiệp quyết định được giá bán trên thị trường thường là doanh nghiệp có thị phần lớn, ảnh hưởng nhiều đến cung trên thị trường, sản phẩm có sự khác biệt, hoặc đối thủ cạnh tranh không đáng kể.

7.2.2.1 Phương pháp toàn bộ

- Ứng dụng cách phân loại chi phí theo chức năng hoạt động

Giá bán được tính:

$$\text{Giá bán} = \text{Chi phí nền} + \text{Số tiền tăng thêm}$$

- Chi phí nền bao gồm chi phí NVLTT, CPNCTT và CPSXC.

- Số tiền tăng thêm là khoản bù đắp chi phí bán hàng, chi phí QLDN, lãi tiền vay và mức hoàn vốn hợp lý.

$$\text{Số tiền tăng thêm} = \text{Tỷ lệ số tiền tăng thêm} \times \text{Tổng chi phí nền}$$

$$\text{Tỷ lệ số tiền tăng thêm} = \frac{\text{CPBH} + \text{CPQLDN} + \text{Lãi tiền vay} + \text{Mức hoàn vốn}}{\text{Tổng chi phí nền}} \times 100\%$$

$$\text{Mức hoàn vốn} = \text{Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư} \times \text{Vốn đầu tư}$$

Phiếu tính giá bán đơn vị sản phẩm

| Chỉ tiêu | Số tiền |
|-------------------------------------|---------|
| Chi phí nền: | |
| - Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp | |
| - Chi phí nhân công trực tiếp | |
| - Chi phí sản xuất chung | |
| Cộng chi phí nền | |
| Số tiền tăng thêm | |
| Giá bán | |

7.2.2.2 Phương pháp đảm phí (trực tiếp)

Ứng dụng cách phân loại chi phí theo các ứng xử của chi phí

Giá bán được tính:

$$\text{Giá bán} = \text{Chi phí nền} + \text{Số tiền tăng thêm}$$

Chi phí nền bao gồm biến phí sản xuất, biến phí bán hàng và biến phí QLDN

Số tiền tăng thêm là khoản bù đắp chi phí bán hàng, chi phí QLDN, lãi tiền vay và mức hoàn vốn hợp lý.

$$\text{Số tiền tăng thêm} = \text{Tỷ lệ số tiền tăng thêm} \times \text{Tổng chi phí nền}$$

$$\text{Tỷ lệ số tiền tăng thêm} = \frac{\text{CPBH} + \text{CPQLDN} + \text{Lãi tiền vay} + \text{Mức hoàn vốn}}{\text{Tổng chi phí nền}} \times 100\%$$

$$\text{Mức hoàn vốn} = \text{Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư} \times \text{Vốn đầu tư}$$

Phiếu tính giá bán đơn vị sản phẩm

| Chỉ tiêu | Số tiền |
|-------------------------------------|---------|
| Chi phí nền: | |
| - Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp | |
| - Chi phí nhân công trực tiếp | |
| - Chi phí sản xuất chung | |
| Cộng chi phí nền | |

| | |
|-------------------|--|
| Số tiền tăng thêm | |
| Giá bán | |

7.2.3 Xác định giá bán sản phẩm của doanh nghiệp nhận giá bán từ thị trường

- Doanh nghiệp nhận giá bán từ thị trường là doanh nghiệp phải bán sản phẩm theo giá hiện có trên thị trường.

- Doanh nghiệp nhận giá bán từ thị trường thường là doanh nghiệp có thị phần nhỏ, ít ảnh hưởng đến cung trên thị trường, hoặc là một trong những doanh nghiệp có thị phần lớn nhưng sản phẩm không có sự khác biệt.

- Doanh nghiệp nhận giá bán từ thị trường nếu bán giá cao hơn sẽ không có khách hàng, nếu giảm giá nhiều sẽ không có lợi. Nếu muốn có lợi nhuận thì phải kiểm tra lại chi phí.

- Căn cứ giá bán trên thị trường và lợi nhuận mong muốn để xác định chi phí mục tiêu doanh nghiệp phải đạt được để đạt lợi nhuận mong muốn:

- + Giá bán nhận từ thị trường: xxx
- + Lợi nhuận mong muốn: xx
- + Chi phí mục tiêu: x

7.3 Xác định giá bán dịch vụ

7.3.1 Đặc điểm của hoạt động dịch vụ

- Dịch vụ là hoạt động kết hợp lao động kỹ thuật với máy móc thiết bị và vật liệu cần thiết để thực hiện cho các công việc của khách hàng, như quảng cáo, sửa chữa, du lịch...

- Hoạt động dịch vụ còn có bán hàng hoá cho khách hàng, như dịch vụ sửa chữa có bán phụ tùng thay thế, dịch vụ may có bán vải để may cho khách hàng.

7.3.2 Phương pháp xác định giá bán

$$GB = GB \text{ TGLĐTT thực hiện} + \text{Giá bán hàng hoá}$$

- Xác định giá bán thời gian LĐTT

$$GB \text{ TGLĐTT} = \text{Giá 1 giờ LĐTT} \times \text{Số giờ LĐTT thực hiện}$$

$$\text{Giá một giờ LĐTT} = \text{cpnctt} + \text{cpql phục vụ của 1 giờLĐTT} + \text{LN 1 giờ}$$

$$\text{Chi phí NCTT} = \text{Tổng chi phí NCTT} / \text{Tổng số giờ LĐTT}$$

$$\text{Chi phí QL phục vụ} = \text{Tổng chi phí QL phục vụ} / \text{Tổng số giờLĐTT}$$

-
- Xác định giá bán hàng hoá:
 - + Phương pháp toán bộ (Giống như trên)
 - + Phương pháp đảm phí (Giống như trên)

7.4 Xác định giá bán sản phẩm mới

7.4.1 Thực nghiệm tiếp thị sản phẩm

Sản phẩm mới tiêu thụ như thế nào là khó xác định, nên giá bán khó tồn tại trên cơ sở chi phí ước tính, do đó phải thực nghiệm tiếp thị sản phẩm.

Nội dung thực nghiệm tiếp thị sản phẩm mới: Xác định giá bán sản phẩm mới (thường thực hiện theo phương pháp đảm phí). Giới thiệu sản phẩm ở những vùng được chọn với những giá bán khác nhau, qua đó thu thập tài liệu như:

- Sự cạnh tranh với sản phẩm khác
- Quan hệ về sản lượng bán và giá bán
- Số dư đảm phí tương ứng từng giá bán

Sau khi thực hiện thực nghiệm tiếp thị sản phẩm doanh nghiệp sẽ lựa chọn một giá bán hợp lý.

7.4.2 Các chiến lược xác định giá bán

7.4.2.1 Chiến lược xác định giá thông thoáng

Giá bán ban đầu được xác định cao, sau một thời gian khi thị trường mở rộng rộng thì hạ giá bán.

- Ưu điểm:
 - + Thu lợi nhuận tối đa trong thời gian ngắn.
 - + Bù đắp được các chi phí phát sinh ngoài dự tính.
 - + Giảm giá bán thì thị trường càng mở rộng.
 - + Giảm giá bán tạo tâm lý tốt với người mua.

7.4.2.2 Chiến lược xác định giá thông dụng

- Giá bán ban đầu thấp để thị trường chấp nhận ngay.
- Nhược điểm: Để có vị trí ngay trên thị trường đã phải hy sinh lợi nhuận.

Nếu phát sinh chi phí ngoài dự tính thì phải tăng giá bán sẽ khó khăn.

7.5 Xác định giá bán trong trường hợp đặc biệt

7.5.1 Các trường hợp đặc biệt thường gặp

- Nhận đơn đặt hàng chỉ một lần
- Nhận đơn đặc hàng khi năng lực còn nhàn rỗi
- Doanh nghiệp hoạt động đang gặp khó khăn
- Cạnh tranh trong đấu thầu cung cấp sản phẩm

7.5.2 Xác định giá bán sản phẩm các trường hợp đặc biệt thường thực hiện theo phương pháp đảm phí

- Cung cấp nhiều thông tin chi tiết
- Thể hiện quan hệ chi phí- khối lượng - lợi nhuận
- Cung cấp một cái sườn linh hoạt có thể thích nghi ngay lập tức

Ví dụ: Giá bán sản phẩm được xác định bằng 2 phương pháp có số liệu sau: (1000đ)

| Phương pháp toán bộ | | Phương pháp đảm phí | |
|------------------------|------------|-----------------------------|------------|
| Chi phí nền | | Chi phí nền | |
| -Chi phí NVL trực tiếp | 100 | - Biến phí NVL trực tiếp | 100 |
| -Chi phí NC trực tiếp | 40 | - Biến phí NC trực tiếp | 40 |
| -Chi phí SXC | 60 | - Biến phí SXC | 30 |
| | | - Biến phí bán hàng và QLDN | 10 |
| Cộng chi phí nền | 200 | Cộng chi phí nền | 180 |
| Số tiền tăng thêm | 20 | Số tiền tăng thêm | 40 |
| Gái bán | 220 | Giá bán | 220 |

Giả sử trong tháng bán được một lượng sản phẩm và đã có lãi, có khách hàng mới đặt mua một lượng sản phẩm doanh nghiệp đáp ứng được, khách chỉ chấp nhận giá mua mỗi sản phẩm 200, nếu không bán thì cũng không còn khả năng tiêu thụ.

Nếu căn cứ thông tin giá bán theo phương pháp toán bộ thì sẽ không thể quyết định bán, vì giá bán 200 mới đủ bù đắp chi phí sản xuất, chưa có khoản để bù đắp chi phí bán hàng và chi phí QLDN nên không có thêm lợi nhuận.

Nhưng nếu căn cứ thông tin giá bán theo phương pháp số dư đảm phí thì sẽ quyết định bán, vì giá bán 200 đủ bù đắp chi phí 180, định phí không phát sinh thêm nên có lợi nhuận tăng thêm của mỗi sản phẩm bán là 20.

- Mẫu xác định giá bán theo phương pháp số dư đảm phí:

| Chỉ tiêu | Số tiền |
|-----------------------------|----------|
| Chi phí nền: | |
| - Biến phí NVL trực tiếp | X |
| - Biến phí NC trực tiếp | X |
| - Biến phí SXC | X |
| - Biến phí bán hàng và QLDN | X |
| Cộng chi phí nền | Xx (Nền) |

| | |
|-------------------|---------------|
| Số tiền tăng thêm | X (Linh hoạt) |
| Giá bán | Xxx (Đỉnh) |

- Giá bán được linh hoạt trong phạm vi giữa đỉnh và nền, giá bán tại đỉnh là giá bán mà doanh nghiệp luôn mong muốn.

- Giá bán sản phẩm trong các trường hợp đặc biệt:

+ Đơn đặt hàng một lần:

Nếu khách hàng cần mua: giá bán \geq đỉnh

Nếu khách hàng không cần mua, doanh nghiệp cần bán: giá bán $>$ nền

+ Nhận đơn đặt hàng khi năng lực còn nhàn rỗi:

Doanh nghiệp bán được sản phẩm với giá bán $>$ nền thì đã có được khoản số dư đảm phí để bù đắp phần định phí chưa được bù đắp hoặc tăng lợi nhuận khi định phí được bù đắp.

+ Hoạt động gặp khó khăn:

Doanh nghiệp bán được sản phẩm với giá bán \geq nền là tốt, vì có bị lỗ - phần định phí, nhưng giữ được khách hàng, giữ được công nhân hơn là ngừng hoạt động.

+ Cạnh tranh trong đấu thầu sản phẩm:

Doanh nghiệp bán được sản phẩm với giá bán $>$ (nền + định phí) là sẽ có lợi nhuận.

CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 7

1. Chi phí có vai trò thế nào trong việc định giá bán sản phẩm của doanh nghiệp?
2. Trình bày phương thức xác định giá bán đối với sản xuất hàng loạt
3. Trình bày phương thức xác định giá bán đối với sản phẩm mới trên thị trường?
4. Trình bày phương thức xác định giá bán sản phẩm trong các trường hợp đặc biệt?
5. Trình bày vai trò của cách ứng xử chi phí đối với việc định giá bán sản phẩm?
6. Các sản phẩm điện tử công nghệ cao như Iphone, nhà quản trị sẽ định giá bán sản phẩm như thế nào đối với dòng sản phẩm mới chuẩn bị tung ra thị trường?

CHƯƠNG 8: QUYẾT ĐỊNH VỀ VỐN ĐẦU TƯ DÀI HẠN

8.1 Khái niệm và đặc điểm của vốn đầu tư

8.1.1 Khái niệm vốn đầu tư

Ra quyết định vốn đầu tư dài hạn là việc quyết định sử dụng vốn hiện tại để thu được lợi nhuận trong tương lai.

- Các quyết định vốn đầu tư dài hạn thường gặp:

+ Mua máy mới để tiết giảm chi phí hoạt động

+ Mua máy nhà cửa để mở rộng sản xuất

+ Mua máy hay thuê máy để hoạt động

+ Thay thế máy cũ...

- Các quyết định vốn đầu tư dài hạn:

+ Quyết định sàn lọc: Là quyết định liên quan đến một dự án và căn cứ vào những tiêu chuẩn đã định để quyết định.

+ Quyết định ưu tiên: Là quyết định căn cứ vào sự lựa chọn giữa các dự án để quyết định.

8.1.2 Đặc điểm vốn đầu tư

Vốn đầu tư có hai đặc điểm chính cần phải được xem xét khi chúng ta nghiên cứu các phương pháp để đánh giá, so sánh, và ra quyết định đầu tư. Những đặc điểm này là: tính hao mòn và sự hoàn vốn đầu tư thường phải cần một thời gian dài.

Tính hao mòn

Một đặc trưng quan trọng của các tài sản có tính hao mòn là chúng thường có ít hoặc không có giá trị tận dụng khi hết thời gian sử dụng. Do đó, lợi tức mà các tài sản này mang lại phải đủ để hoàn lại toàn bộ số vốn đầu tư ban đầu và đem lại một lợi tức mong muốn trên số vốn đầu tư bỏ ra.

Giá trị theo thời gian của đồng tiền

Đặc điểm thứ hai của vốn đầu tư là chúng có thời gian thu hồi vốn dài. Như vậy, những khoản thu - chi của dự án đầu tư xảy ra ở những mốc thời gian khác nhau. Do đó, trong các quyết định về vốn đầu tư cần thiết phải xét đến vấn đề "giá trị theo thời gian của đồng tiền"

8.1.3 Giá trị theo thời gian của tiền tệ

Một khái niệm cơ bản và rất quan trọng trong phân tích quyết định dự toán vốn đầu tư là "giá trị theo thời gian của tiền". Nếu chúng ta đầu tư một khoản tiền vốn hôm nay thì năm sau chúng ta sẽ có một khoản tiền tích lũy lớn hơn số vốn bỏ ra ban đầu. Sự thay đổi số lượng tiền sau một thời đoạn nào đây biểu hiện giá trị

theo thời gian của đồng tiền. Trong phân tích đầu tư, tiền phải được xem xét theo cả hai khía cạnh: số lượng và thời gian

8.1.3.1 Lãi tức và tính toán lãi tức

- Lãi tức và lãi suất

Giá trị theo thời gian của tiền được biểu hiện thông qua lãi tức. Lãi tức là lượng tăng lên từ số vốn gốc đem đầu tư ban đầu (hay cho vay) đến số vốn tích lũy được cuối cùng:

$$\text{Lãi tức} = \text{Tổng số vốn tích lũy (cuối cùng)} - \text{Vốn đầu tư ban đầu}$$

Khi lãi tức biểu thị theo tỷ lệ phần trăm đối với số vốn ban đầu cho một đơn vị thời gian thì được gọi là lãi suất. Lãi suất thường được biểu thị theo khoảng thời gian tính lãi là một năm. Tuy vậy, người ta cũng tính lãi theo thời đoạn quý, tháng, v.v...

$$\text{Lãi suất} = (\text{Lãi tức trong một đơn vị thời gian} / \text{vốn gốc}) * 100\%$$

- Lãi tức đơn và lãi tức ghép

Lãi tức đơn là lãi tức chỉ tính theo số vốn gốc mà không tính thêm lãi tức tích lũy phát sinh từ tiền lãi ở các thời đoạn trước. Công thức lãi tức đơn như sau:

$$SI = P.r.N$$

trong đó:

P: số vốn đầu tư (cho vay) ban đầu,

r:lãi suất đơn,

N: số thời đoạn trước khi thanh toán (rút vốn).

Ví dụ: Một người mượn 100 triệu đồng với lãi suất đơn 4%/tháng và sẽ trả cả vốn lẫn lãi sau 6 tháng. Hỏi anh ta phải trả bao nhiêu tiền.

$$SI = P.r.N$$

$$SI = 100 \times 4\% \times 6$$

$$SI = 24 \text{ (triệu đồng)}$$

Do đó, vào cuối tháng thứ 6 anh ta phải trả:

$$100 + 24 = 124 \text{ (triệu đồng)}$$

Lãi tức ghép là lãi tức ở mỗi thời đoạn được tính theo số vốn gốc và cả số tiền lãi tích lũy được trong các thời đoạn trước đó được gọi là lãi tức ghép. Như vậy, lãi tức ghép phản ánh được hiệu quả giá trị theo thời gian của đồng tiền cho cả phần tiền lãi trước đó. Cách tính lãi tức ghép này thường được sử dụng trong việc giải quyết các vấn đề tài chính thực tế và trong phân tích đầu tư.

$$\text{Lãi tức ghép} = P[(1+i)^N - 1]$$

Trong đó:

P: số vốn đầu tư (cho vay) ban đầu,

N: số thời đoạn trước khi thanh toán (rút vốn),

i: lãi suất ghép/thời đoạn

Trở lại thí dụ trên, theo cách tính lãi tức ghép tổng số tiền mà người đi vay sẽ phải trả sau sáu tháng là 126,53 triệu đồng (100 triệu vốn gốc và 26,53 triệu tiền lãi). Cách tính toán lãi tức ghép cho thời đoạn vay 6 tháng như sau:

$$\begin{aligned}\text{Lãi tức ghép} &= P[(1+i)^6 - 1] \\ &= 100[(1+4\%)^6 - 1] \\ &= 26,53 \text{ (triệu đồng)}\end{aligned}$$

Như vậy, từ cách tính lãi theo lãi suất đơn chuyển sang cách tính lãi theo lãi suất ghép, phần tiền lãi đã tăng từ 24 triệu đồng lên thành 26,53 triệu đồng.

8.1.3.2 Lãi suất thực và lãi suất danh nghĩa

Trong nền kinh tế thế giới, các thời kỳ ghép lãi khác nhau được sử dụng cho các loại đầu tư khác nhau (Brigham and Houston, 2001). Nếu chúng ta muốn so sánh các khoản đầu tư với thời kỳ ghép lãi khác nhau, chúng ta cần phải đưa chúng về một cơ sở chung. Thêm vào đó, thời đoạn ghép lãi tức cũng như thời kỳ quy ước thanh toán tiền lãi có thể khác với thời đoạn phát biểu mức lãi suất. Vì vậy, chúng ta cần phân biệt giữa lãi suất danh nghĩa và lãi suất thực.

Lãi suất danh nghĩa là mức lãi suất được công bố hoặc niêm yết (Brigham and Houston, 2001). Ví dụ, khi một ngân hàng công bố mức lãi suất cho vay 12%/năm thì mức lãi suất này được hiểu là lãi suất danh nghĩa.

Lãi suất thực là mức lãi suất thực tế có được sau khi điều chỉnh lãi suất danh nghĩa theo số lần ghép lãi (Nguyễn Ninh Kiều, 2006). Lãi suất thực có thể được xác định bằng công thức tổng quát như sau:

trong đó:

i : lãi suất thực trong một thời đoạn tính toán,

r: lãi suất danh nghĩa trong thời đoạn phát biểu,

m_1 : số thời đoạn ghép lãi trong một thời đoạn phát biểu,

m_2 : số thời đoạn ghép lãi trong một thời đoạn tính toán.

Ví dụ: Nếu lãi suất là 12%/năm, ghép lãi theo quý thì lãi suất thực của năm được tính toán như sau:

$$i = (1+12\%/4)^4 - 1 = 12.55\%$$

8.2 Các phương pháp tài chính phục vụ cho việc ra quyết định

8.2.1 Phương pháp hiện giá thuần (NPV)

Phương pháp giá trị hiện tại (Present Value Method) hay còn gọi là phương pháp giá trị hiện tại ròng (net present value method – NPV) là một phương pháp dễ hiểu và được sử dụng khá phổ biến. Thuật ngữ "Giá trị hiện tại ròng" có nghĩa toàn bộ thu nhập và chi phí của dự án đầu tư trong suốt thời kỳ phân tích được qui đổi thành một giá trị tương đương ở hiện tại (thường quy ước là ở đầu thời kỳ phân tích, tức tại cuối năm 0 hay đầu năm thứ nhất), theo một suất chiết khấu hợp (i). Giá trị hiện tại ròng của một dự án được tính toán bằng công thức tổng quát như sau:

Trong đó NCF_t là dòng tiền ròng năm thứ t, i là suất chiết khấu của dự án, và N là thời kỳ phân tích. Với suất thu lợi tối thiểu chấp nhận được (suất chiết khấu) $i = 10\%$, giá trị hiện tại ròng của dự án S và dự án L được tính toán như sau:

$$\begin{aligned} NPV_S &= -1.000 + 500/(1+0.1) + 400/(1+0.1)^2 + 300/(1+0.1)^3 + 100/(1+0.1)^4 \\ &= \$78.82 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} NPV_L &= -1.000 + 100/(1+0.1) + 300/(1+0.1)^2 + 400/(1+0.1)^3 + 600/(1+0.1)^4 \\ &= \$49.18 \end{aligned}$$

8.2.1.1 Tiêu chuẩn ra quyết định lựa chọn dự án

Đối với một dự án độc lập

- Khi NPV của dự án bé hơn 0 ($NPV < 0$): Bác bỏ dự án
- Khi NPV của dự án lớn hơn 0 ($NPV > 0$): Chấp nhận dự án

Đối với các dự án loại trừ nhau

Đối với các dự án loại trừ nhau, dự án có giá trị hiện tại ròng NPV lớn nhất là phương án có lợi nhất và được chọn. Như vậy, tiêu chuẩn hiệu quả là: Cực đại giá trị hiện tại ròng.

Trong ví dụ trên, nếu S và L là hai dự án độc lập thì cả hai dự án đều đánh giá về mặt kinh tế vì giá trị hiện tại ròng của cả hai dự án đều lớn hơn 0.

Nếu S và L là hai dự án loại trừ nhau. Dự án S sẽ được ưu tiên lựa chọn vì NPV_S (\$78.82) lớn hơn NPV_L (49.18).

8.2.1.2 Ưu và nhược điểm của tiêu chuẩn NPV

Ưu điểm:

- Có tính đến giá trị theo thời gian của tiền tệ
- Xem xét toàn bộ dòng tiền của dự án

- Tính toán khá đơn giản
- Có thể so sánh các dự án có qui mô khác nhau

Nhược điểm

Việc tính toán NPV phụ thuộc vào suất chiết khấu, do vậy đòi hỏi nhà quản lý phải lựa chọn suất chiết khấu phù hợp. Điều này thường rất khó khăn.

8.2.2 Phương pháp tỷ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian (IRR)

Suất thu lợi nội bộ - IRR là suất thu lợi được dùng phổ biến nhất hiện nay để đánh giá và lựa chọn dự án đầu tư. Đó là mức lãi suất mà nếu dùng nó làm suất chiết khấu để qui đổi dòng tiền của dự án về giá trị hiện tại thì giá trị hiện tại của các dòng thu (PVR) sẽ cân bằng với giá trị hiện tại của các dòng chi (PVC), nghĩa là:

$$PV_R = PV_C \text{ hay } PV_R - PV_C = 0$$

Hay nói một cách khác, suất thu lợi nội tại của một dự án là suất chiết khấu làm cho hiện giá ròng của một dự án bằng 0. Để xác định IRR của một dự án, chúng ta giải phương trình sau:

Suất thu lợi nội bộ (IRR) của dự án S và dự án L được tính toán như sau:

Suất thu lợi nội bộ của dự án S (IRR_S) là nghiệm của phương trình:

$$-1.000 + 500/(1+IRR_S) + 400/(1+IRR_S)^2 + 300/(1+IRR_S)^3 + 100/(1+IRR_S)^4 = 0$$

Suất thu lợi nội bộ của dự án L (IRR_L) là nghiệm của phương trình:

$$-1.000 + 100/(1+IRR_L) + 300/(1+IRR_L)^2 + 400/(1+IRR_L)^3 + 600/(1+IRR_L)^4 = 0$$

Sử dụng máy tính tài chính hoặc hàm tài chính trên phần mềm Excel, chúng ta dễ dàng tính được IRR_S và IRR_L :

$$IRR_S = 14.5\%$$

$$IRR_L = 11.8\%$$

8.2.2.1 Tiêu chuẩn ra quyết định lựa chọn dự án

Đối với một dự án độc lập

Khi đánh giá một dự án đầu tư (cơ hội đầu tư) theo suất thu lợi nội tại IRR, dự án là đáng giá thực hiện nếu như suất thu lợi nội tại của dự án lớn hơn hoặc bằng suất thu lợi tối thiểu chấp nhận được. Ngược lại, dự án sẽ bị bác bỏ.

$$IRR \geq MARR \text{ ---> dự án là đáng giá về mặt kinh tế}$$

$$IRR \leq MARR \text{ ---> dự án không đáng giá về mặt kinh tế}$$

Trong trường hợp S và L là hai dự án độc lập thì cả hai dự án đều đáng giá về mặt kinh tế nếu suất thu lợi tối thiểu chấp nhận được $MARR = 10\%$ vì IRR của cả hai dự án đều lớn hơn $MARR$. Nếu $MARR = 15\%$, cả hai dự án đều bị bác bỏ.

So sánh các dự án đầu tư theo tiêu chuẩn IRR

Nguyên tắc phân tích theo giá số trong phân tích so sánh theo suất thu lợi.

Khi đánh giá và so sánh các phương án loại trừ nhau theo suất thu lợi (RR), cần phải tuân theo các nguyên tắc sau đây:

Nguyên tắc 1: So sánh phương án có đầu tư ban đầu lớn hơn với phương án có vốn đầu tư nhỏ hơn chỉ khi phương án có đầu tư nhỏ hơn là đáng giá, nghĩa là phương án đó phải có $RR > MARR$.

Nguyên tắc 2: Tiêu chuẩn để lựa chọn phương án là: "chọn phương án đầu tư ban đầu lớn hơn nếu giá số vốn đầu tư là đáng giá, nghĩa là $RR(\Delta) > MARR$."

Thủ tục so sánh phương án.

Thủ tục so sánh dự án đầu tư theo phương pháp suất thu lợi như sau:

1. Xếp hạng các phương án theo thứ tự tăng dần vốn đầu tư ban đầu: A, B, C, v.v... Lập bảng dòng tiền tệ của các phương án trong cả thời kỳ phân tích.
2. Xem phương án "Số 0" (phương án không thực hiện đầu tư - do nothing) như là phương án "Cố thủ" (defender). Tính suất thu lợi của gia số đầu tư khi chuyển từ phương án "Số 0" sang phương án có vốn đầu tư ban đầu nhỏ nhất: A.
3. Nếu $RR(A) < MARR$, gạt bỏ A và tính $RR(B)$ cho phương án B tiếp theo. Lặp lại bước này cho đến khi có một phương án X nào đó mà $RR(X) > MARR$. Phương án này trở thành phương án "cố thủ" và phương án có đầu tư lớn hơn kế tiếp là phương án thay thế.
4. Nếu $RR(A) > MARR$ (hoặc phương án X nào đó có $RR(X) > MARR$, xác định chuỗi dòng tiền tệ gia số (ΔNCF) giữa cặp phương án "cố thủ" và "thay thế". Từ đây, bắt đầu so sánh từng cặp phương án theo suất thu lợi của gia số đầu tư – $RR(\Delta NCF)$.
5. Tính $RR(\Delta NCF)$ của chuỗi dòng tiền tệ gia số.
6. Nếu $RR(\Delta NCF)$ xác định ở bước (5) lớn hơn $MARR$, gạt bỏ phương án "cố thủ" và lấy phương án "thay thế" làm phương án "cố thủ" để so sánh tiếp. Ngược lại, nếu $RR(\Delta NCF) < MARR$, gạt bỏ phương án "thay thế" và phương án "cố thủ" được giữ lại để so sánh với phương án tiếp sau, được xem là phương án thay thế mới.

-
7. Lặp lại các bước từ (4) đến (6) cho đến khi chỉ còn lại một phương án.
Đó là phương án được chọn.

Trong trường hợp dự án S và dự án L là hai dự án loại trừ nhau, dự án S được đánh giá cao hơn dự án L (IRR_S là 14.5% cao hơn IRR_L là 11.8%). Do vậy dự án S sẽ được lựa chọn và dự án L bị bác bỏ. Lưu ý rằng, hai dự án này có cùng mức vốn đầu tư ban đầu (\$1.000) nên chúng ta không cần tiến hành thủ tục phân tích theo gia số đầu tư.

8.2.2.2 Ưu và nhược điểm của tiêu chuẩn IRR

Ưu điểm:

- Có tính đến thời giá của tiền tệ
- Xem xét toàn bộ dòng tiền của dự án
- IRR của dự án được xác định mà không cần biết suất chiết khấu

Nhược điểm:

- Bị hạn chế khi xếp hạng các dự án loại trừ nhau có qui mô khác nhau
- Khi dòng tiền của dự án đổi dấu nhiều lần (dòng tiền bất thường), có thể tồn tại nhiều giá trị IRR. Vì vậy, không biết chọn giá trị IRR nào để đánh giá.
- Khi tính suất thu lợi nội tại IRR, chúng ta chấp nhận một giả thiết rằng, trong quá trình hoạt động, các dòng thu của dự án đều được đem đầu tư lại ngay với suất thu lợi $i\% = IRR$. Đây là một giả thiết có thể không thỏa đáng vì trong thực tế không phải luôn luôn có sẵn cơ hội để tái đầu tư với suất thu lợi IRR, nhất là khi giá trị IRR của dự án khác nhiều so với MARR.

8.2.3 Phương pháp kỳ hoàn vốn

- Kỳ hoàn vốn là thời gian cần thiết để bù lại chi phí đầu tư từ các khoản thu của một dự án. Chi phí đầu tư của dự án hoàn lại càng nhanh càng hấp dẫn.

Nhu cầu vốn đầu tư

Kỳ hoàn vốn (K) = $\frac{\text{Nhu cầu vốn đầu tư}}{\text{Dòng thu tiền thuần hàng năm}}$

Dòng thu tiền thuần hàng năm

- Ưu điểm:

+ Sàng lọc dự án nhanh, vì kỳ hoàn vốn không như mong muốn thì loại bỏ ngay; chỉ tiêu này có ý nghĩa quan trọng đối với đơn vị có vốn hạn chế.

- Nhược điểm:

- + Không đo lường hiệu quả các phương án
- + Chỉ so sánh về thời gian với kỳ hoàn vốn ngắn hạn hơn chưa chắc tốt hơn
- + Không quan tâm đến giá trị theo thời gian của tiền tệ.

- Chú ý khi vận dụng phương pháp kỳ hoàn vốn:

+ Nếu mua máy mới thay thế máy cũ thì giá trị tận dụng của máy cũ phải trừ ra khỏi chi phí đầu tư.

+ Chi phí khấu hao không tính vào chi phí để tính dòng thu tiền thuần.

8.2.4 Phương pháp tỷ lệ sinh lời giản đơn (SRR)

Phương pháp tỷ suất sinh lợi giản đơn là một kỹ thuật đánh giá, lựa chọn dự án đầu tư khác mà không áp dụng phương pháp chiết khấu dòng tiền. Phương pháp này còn được gọi là suất sinh lợi bình quân trên giá trị sổ sách (average return on book value)

Suất sinh lợi bình quân trên giá trị sổ sách được xác định bằng lợi nhuận ròng bình quân hàng năm chi cho giá trị bình quân của giá trị còn lại trên sổ kế toán của vốn đầu tư.

Trong đó, lợi nhuận ròng bình quân được xác định bằng tổng lợi nhuận ròng trong các năm chia cho số năm của dự án; và giá trị còn lại bình quân của vốn đầu tư được xác định bằng tổng giá trị còn lại của vốn đầu tư trên sổ kế toán chia cho thời gian sử dụng.

$$S = \frac{\text{Thu nhập tăng thêm} - \text{Chi phí tăng thêm (có cả chi phí khấu hao)}}{\text{Vốn đầu tư ban đầu} - \text{Giá trị tận dụng của máy bị thay thế}}$$

- Trường hợp dự án nhằm tiết kiệm chi phí:

$$S = \frac{\text{Số tiền tiết kiệm chi phí} - \text{Chi phí khấu hao máy mới}}{\text{Vốn đầu tư ban đầu}}$$

Nhược điểm: Không quan tâm đến giá trị theo thời gian của tiền tệ.

CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 8

1. Trình bày nội dung của phương pháp hiện giá thuần (NPV)?
2. Trình bày nội dung của phương pháp Tỷ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian (Tỷ suất sinh lợi nội bộ IRR)?
3. Trình bày nội dung của phương pháp Kỳ hoàn vốn. Điểm hạn chế của phương pháp này?

TRẮC NGHIỆM VÀ BÀI TẬP

Trắc nghiệm

1. Các khoản chi phí phát sinh trong quá trình sản xuất và tiêu thụ các sản phẩm có mã AA101 như sau:

| | |
|-----------------------|----------|
| Nguyên liệu trực tiếp | 230 ng.đ |
| Nhân công trực tiếp | 120 ng.đ |
| Sản xuất chung | 460 ng.đ |
| Chi phí bán hàng | 190 ng.đ |

Chi phí sản xuất trực tiếp của sản phẩm AA101 là

- 540 ng.đ
 - 350 ng.đ
 - 580 ng.đ
 - 310 ng.đ
2. Sử dụng số liệu của câu 1. Chi phí gián tiếp đối với sản phẩm AA101 là:
- 1000 ng.đ
 - 540 ng.đ
 - 650 ng.đ
 - 580 ng.đ
3. Sử dụng số liệu của câu 1. Chi phí ngoài sản xuất của sản phẩm AA101 là:
- 190 ng.đ
 - 310 ng.đ
 - 540 ng.đ
 - 650 ng.đ
4. Sử dụng số liệu của câu 1. Tổng chi phí sản xuất của sản phẩm AA101 là:
- 580 ng.đ
 - 650 ng.đ
 - 1000 ng.đ
 - 810 ng.đ
5. Chi phí nào trong các khoản chi phí dưới đây **không** là loại chi phí thời kỳ?
- Chi phí tiếp thị
 - Chi phí quản lý
 - Chi phí nghiên cứu và phát triển
 - Chi phí sản xuất chung
6. Chi phí thời kỳ
- Phải khấu trừ vào doanh thu ngay trong thời kỳ mà chúng phát sinh
 - Luôn luôn được tính thẳng vào sản phẩm
 - Bao gồm cả chi phí nhân công trực tiếp

-
- d. Tương tự như chi phí sản xuất chung
7. Chi phí chuyển đổi bao gồm:
- Chi phí nguyên liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp
 - Chi phí nguyên liệu trực tiếp và chi phí sản xuất chung
 - Chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung
 - Chi phí nhân công trực tiếp
8. Dưới đây là chi phí tiền lương ở Cty Dệt Toàn Thắng
- | | |
|------------------------------|--------------|
| Lương công nhân đứng máy dệt | 120.000 ng.đ |
| Lương quản đốc phân xưởng | 45.000 ng.đ |
| Lương thợ bảo trì máy móc | 30.000 ng.đ |
- Chi phí nhân công trực tiếp sản xuất của Cty Dệt Toàn Thắng là:
- 195.000 ng.đ
 - 165.000 ng.đ
 - 150.000 ng.đ
 - 120.000 ng.đ
9. Chi phí sản phẩm gián tiếp bao gồm:
- Chi phí sản xuất chung
 - Chi phí nhân công trực tiếp
 - Chi phí nhân công gián tiếp và chi phí sản xuất chung
 - Chi phí nguyên liệu trực tiếp
10. Nếu mức sản xuất giảm 20% thì biến phí đơn vị
- Giảm 20%
 - Tăng 20%
 - Không đổi
 - Tăng ít hơn 20%
11. Loại chi phí nào dưới đây không thay đổi theo cùng tỷ lệ với thay đổi của khối lượng trong phạm vi một kỳ nhất định?
- Định phí
 - Chi phí hỗn hợp
 - Chi phí bậc thang
 - Tất cả các loại trên
12. Tiền thuê máy móc thiết bị sản xuất trong một kỳ 1-năm là
- Định phí
 - Biến phí
-

-
-
- c. Chi phí hỗn hợp
d. Định phí bậc thang
13. Ở một mức khối lượng nhất định nếu biết tổng chi phí và tổng định phí thì biến phí đơn vị bằng
- (Tổng chi phí – tổng định phí) / khối lượng
 - (Tổng chi phí / khối lượng) – tổng định phí
 - (Tổng chi phí x khối lượng) – (định phí / khối lượng)
 - (Định phí x khối lượng) – tổng chi phí
14. Trong phương trình ước tính chi phí, $Y = a + bx$, b là
- Tổng định phí của kỳ
 - Biến phí đơn vị
 - Khối lượng
 - Không có câu nào đúng
15. Chi phí hỗn hợp là những khoản chi phí mà
- Tăng tỷ lệ với khối lượng sản xuất
 - Giảm khi khối lượng sản xuất tăng
 - Không đổi khi khối lượng sản xuất giảm
 - Vừa có tính chất của biến phí vừa có tính chất của định phí
16. Nếu khối lượng sản xuất tăng từ 800 lên 1000 sản phẩm thì:
- Tổng biến phí sẽ tăng 20%
 - Tổng biến phí sẽ tăng 25%
 - Chi phí hỗn hợp và biến phí sẽ tăng 25%
 - Tổng chi phí sẽ tăng 20%
17. Chi phí tính bình quân cho một đơn vị thì:
- Không đổi trong phạm vi phù hợp
 - Tăng khi khối lượng tăng trong phạm vi phù hợp
 - Giảm khi khối lượng tăng trong phạm vi phù hợp
 - Giảm khi khối lượng giảm trong phạm vi phù hợp
18. Chi phí cơ hội là
- Loại chi phí hoàn toàn vô hình và không thể đo lường được
 - Lợi nhuận tiềm ẩn phải hy sinh vì chọn phương án này bỏ qua phương án khác
 - Lợi nhuận trước đây phải hy sinh vì chọn phương án này bỏ qua phương án khác
 - Không thích hợp đối với mọi quyết định
-
-

19. Con tàu J.S. đựng phải đá ngầm và chìm. Khi xem xét liệu có nên trục vớt con tàu hay không thì giá trị còn lại của con tàu là:

- Chi phí chìm
- Chi phí thích hợp
- Chi phí cơ hội
- Không có câu nào đúng

Bài 1: Công ty TM A&C kinh doanh hai loại sản phẩm X và Y. Tổng định phí hoạt động hàng tháng là 150.000.000 đồng.

Tài liệu về tổng doanh thu và tỷ lệ số dư đảm phí của 2 sản phẩm X và Y bình quân hàng tháng như sau:

| Loại sản phẩm | Doanh thu (đồng) | Tỷ lệ số dư đảm phí (%) |
|---------------|------------------|-------------------------|
| X | 156.000.000 | 60 |
| Y | 124.000.000 | 70 |

Yêu cầu:

- Lập báo cáo kết quả kinh doanh theo cách ứng xử của chi phí.
- Tính điểm hòa vốn của công ty.

Bài 2: Hãy điền số liệu thích hợp vào các dấu ? của các tình huống dưới đây:

- Cho một loại sản phẩm tiêu thụ trong 4 tình huống sau:

| Tình huống | Lượng bán (cái) | Doanh thu (1000đ) | Biến phí (1000đ) | Số dư đảm phí (1000đ) | Định phí (1000đ) | Lãi (lỗ) |
|------------|-----------------|-------------------|------------------|-----------------------|------------------|----------|
| 1 | 540 | 16.200 | 9.720 | ? | 5.400 | ? |
| 2 | ? | 21.000 | ? | 0,9 | 10.200 | 2.400 |
| 3 | 12.000 | ? | 16.800 | 0,36 | ? | 2.100 |
| 4 | 300 | 9.600 | ? | ? | 4.920 | (720) |

- Cho nhiều loại sản phẩm tiêu thụ trong 4 tình huống sau:

| Tình huống | Doanh thu (1000đ) | Biến Phí (1000đ) | Tỷ lệ số dư đảm phí (%) | Định phí (1000đ) | Lãi (lỗ) |
|------------|-------------------|------------------|-------------------------|------------------|----------|
| 1 | 900.000 | ? | 40 | ? | 130.000 |
| 2 | 400.000 | 260.000 | ? | 120.000 | ? |
| 3 | ? | ? | 80 | 940.000 | 180.000 |
| 4 | 600.000 | 180.000 | ? | ? | (30.000) |

Bài 3: Doanh nghiệp sản xuất An Bình năm trước tiêu thụ 40.000 sản phẩm X. Các tài liệu về sản phẩm X như sau:

| | |
|-------------------------------------|-------------------|
| - Đơn giá bán | 30.000 đồng |
| - Biến phí một sản phẩm | 18.000 đồng |
| - Tổng định phí hoạt động trong năm | 192.0000.000 đồng |

DN đang nghiên cứu các phương án để nâng cao thu nhập từ sản phẩm X này và đề nghị phòng Kế toán cung cấp các yêu cầu dưới đây:

1. Lập Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh tóm tắt theo dạng số dư đảm phí. Tính độ lớn đòn bẩy kinh doanh.

2. Doanh nghiệp dự kiến chi phí nhân công trực tiếp tăng lên 2.400 đồng/ 1sp so với năm trước, nhưng giá bán vẫn không đổi. Hãy xác định doanh thu và khối lượng ở điểm hòa vốn trong trường hợp này.

3. Nếu như chi phí nhân công trực tiếp được thực hiện như câu 2 thì phải tiêu thụ bao nhiêu sản phẩm X để doanh nghiệp năm tới vẫn đạt được mức lợi nhuận thuần như năm trước?

4. Sử dụng tài liệu ở câu 3. DN phải quyết định giá bán sản phẩm X trong năm tới là bao nhiêu để bù đắp phần chi phí nhân công trực tiếp tăng lên mà không làm ảnh hưởng đến tỷ lệ số dư đảm phí trong giá bán là 40%.

Bài 4: DN Minh Anh có tổng định phí hàng tháng là 270 triệu đồng, đủ phục vụ cho năng lực sản xuất và tiêu thụ tối đa 30.000 sp/tháng. Hiện nay mỗi tháng DN chỉ tiêu thụ được 20.000sp với giá bán 15.000đ/sp, biến phí sản phẩm là 8.000 đ/sp.

Yêu cầu

1. Lập báo cáo kết quả kinh doanh theo dạng số dư đảm phí, tính mức tiêu thụ và doanh thu hòa vốn.

2. Để tận dụng tối đa năng lực sản xuất và tiêu thụ, nhà quản lý dự kiến phương án sau:

- Giảm giá bán 1.000 đồng/sp
- Tăng quảng cáo mỗi tháng 12 triệu đồng.
- Giảm giá bán 1.000 đ/sp và tăng quảng cáo 5 triệu đồng/tháng.

Doanh nghiệp nên chọn phương án nào?

3. Có một khách hàng đề nghị mua 6.000sp một lúc với giá bán không quá 90% giá hiện tại, và chuyên chở đến cho khách hàng, chi phí vận chuyển là 950.000 đ. Doanh nghiệp mong muốn thương vụ này đem về 11 triệu đồng lợi nhuận. Hãy tính giá bán lô hàng này và thương vụ này có thực hiện được không?

Bài 5: Công ty Hoàng Anh bán 100.000 sản phẩm X với đơn giá bán 20.000 đ/sp. Biến phí đơn vị là 14.000 đ/sp (gồm biến phí sản xuất 11.000 đ và biến phí tiêu thụ là 3.000 đ). Định phí là 792.000.000 đồng (gồm chi phí sản xuất 500.000.000 đ và chi phí tiêu thụ 292.000.000 đ). Không có hàng tồn kho cuối kỳ và đầu kỳ.

Yêu cầu:

- Tính mức tiêu thụ và doanh thu hòa vốn.
- Tính mức tiêu thụ để đạt 60.000.000 đ lợi nhuận sau thuế.

3. Tính mức tiêu thụ để đạt 90.000.000 đ lợi nhuận sau thuế với thuế suất thuế TNDN là 25%.

4. Giả sử chi phí lao động tăng 10%. Tính mức tiêu thụ và doanh thu hòa vốn.

Cho biết: Chi phí nhân công trực tiếp chiếm 50% biến phí đơn vị và lương nhân viên bán hàng & QLDN chiếm 20% định phí của kỳ.

Bài 6: DN thương mại kinh doanh 3 loại sản phẩm A, B, C có tổng định phí hoạt động bình quân hàng năm là 1.165.000.000đ. Kết quả kinh doanh và biến phí bình quân của năm trước và kế hoạch năm tới như sau:

| Chỉ tiêu | A | | B | | C | |
|--|-----|-------|-------|-----|-----|-----|
| | TH | KH | TH | KH | TH | KH |
| Doanh thu bán hàng (Triệu đồng) | 800 | 1.200 | 1.000 | 500 | 700 | 800 |
| Biến phí tiêu thụ (%) | 30% | 30% | 80% | 80% | 55% | 55% |

Yêu cầu:

1. Lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo dạng số dư đảm phí cho quá trình thực hiện năm trước và dự kiến năm nay.

2. Xác định doanh thu hòa vốn của thực hiện và kế hoạch trong năm.

3. Giải thích tại sao khi doanh thu như nhau mà điểm hòa vốn khác nhau giữa hiện thực và kế hoạch?

Bài 7: Công ty Thái Dương chuyên cung cấp com hộp cho các văn phòng, ký túc xá SV, chung cư trong khu vực. Định phí hàng năm 140.000.000 đồng. Giá bán một hộp com là 25.000 đồng. Chi phí của một hộp com và chuyên chở là 15.000 đồng.

Yêu cầu:

1. Mức tiêu thụ hòa vốn

2. Tính tỷ lệ số dư đảm phí

3. Tính doanh thu hòa vốn dựa theo tỷ lệ số dư đảm phí

Công ty phải bán được bao nhiêu hộp com để đạt mức lãi thuần trước thuế là 165.000.000 đồng.

Bài 8: Công ty Băng đĩa Rạng Đông chuyên kinh doanh băng đĩa. Lãi thuần dự kiến năm nay là 300.000.000đ, căn cứ mức tiêu thụ 300.000 đĩa. Giá bán 1 đĩa của cty là 15.000đ/đĩa. Biến phí bao gồm giá mua 10.000đ/đĩa và chi phím chép nội dung 2.000đ/đĩa. Định phí hàng năm của cty là 600.000.000đ. Ban quản trị đang lập kế hoạch cho năm tới, dự tính giá mua một đĩa tăng 20% (Bỏ qua thuế thu nhập doanh nghiệp).

Yêu cầu:

1. Tính mức tiêu thụ hòa vốn của năm nay.

2. Lãi thuần của công ty trong năm nay sẽ là bao nhiêu nếu mức tiêu thụ được dự kiến sẽ tăng lên 10%?

3. Công ty phải tiêu thụ bao nhiêu đĩa trong năm tới để vẫn giữ được mức lãi thuần dự kiến cho năm nay và giá bán vẫn là 15.000đ/đĩa.

4. Để bù đắp mức tăng thêm 30% về giá mua trong năm tới và vẫn giữ được tỷ lệ số dư đảm phí như năm nay, giá bán 1 đĩa trong năm tới phải bằng bao nhiêu?

Bài 9: Công ty HQ chuyên sản xuất áo ấm. Tài liệu liên quan như sau:

- Giá bán: 80.000đ/áo
- Tỷ lệ biến phí : 70%
- Tổng định phí hoạt động trong kỳ: 360.000.000đ

Yêu cầu:

1. Tính tỷ lệ số dư đảm phí, khối lượng và doanh thu hòa vốn.
2. Nếu doanh thu tăng lên 10.000.000đ thì lợi nhuận của công ty tăng lên bao nhiêu
3. Năm trước công ty bán được 2.400sp. Lập báo cáo kết quả kinh doanh theo cách ứng xử của chi phí.
4. Giả sử năm trước công ty bán được 28.000sp. Người quản lý cho rằng việc giảm giá bán là không khôn ngoan, thay vào đó nên tăng hoa hồng bán hàng lên 4000đ/sp, cùng với quảng cáo. Các hoạt động này sẽ làm doanh thu bán hàng tăng gấp đôi. Vậy chi phí quảng cáo chỉ được tăng bao nhiêu nếu muốn lợi nhuận không đổi so với các năm trước.
5. Giả sử do nhu cầu thị trường giảm nên công ty chỉ bán được 19.000sp mỗi năm. Có một khách hàng muốn mua một lúc 4.000sp theo giá đặc biệt. Cần bán với giá nào nếu công ty muốn lợi nhuận chung của công ty 156.000.000đ.

Bài 10: Nhà hát Tuổi Trẻ, có tài liệu sau: (ĐVT: 1000đ)

- Lãi thuần dự kiến năm nay là 800.000 căn cứ mức vé bán được 10.000 vé
- Giá bán 1 vé của nhà hát là 40/vé.
- Biến phí 1 vé 20/vé.
- Định phí hằng năm của Nhà hát là 1.200.000.

Yêu cầu:

1. Tính số vé bán để hòa vốn của năm nay.
2. Lãi thuần của Nhà hát trong năm nay sẽ là bao nhiêu nếu mức vé bán được dự kiến sẽ tăng lên 10%?
3. Nhà hát phải bán bao nhiêu vé trong năm tới để vẫn giữ được mức lãi thuần dự kiến cho năm nay và giá bán vẫn là 40đ/vé.

Bài 11: Bảng cân đối kế toán tóm tắt ngày 30/9/201X của công ty Hồng Tâm như sau:

ĐVT: Đồng

| Tài sản | Số tiền | Nguồn vốn | Số tiền |
|-------------------------------|--------------------|--------------------------|----------------|
| Tiền và các khoản tương đương | 250.000.000 | Phải trả nhà cung cấp | 100.000.000 |
| Nợ phải thu khách hàng | 100.000.000 | Vay dài hạn | 100.000.000 |
| Nguyên vật liệu | 20.000.000 | Nguồn vốn kinh doanh | 600.000.000 |
| Thành phẩm | 180.500.000 | Lợi nhuận chưa phân phối | 150.000.000 |
| Nguyên giá TSCĐ | 450.000.000 | | |
| Hao mòn TSCĐ | (50.500.000) | | |
| Tổng | 950.000.000 | Tổng | 950.000 |

Các thông tin bổ sung: (ĐVT: Đồng)

1/ Số lượng sản phẩm tiêu thụ dự toán trong tháng 10, 11 và 12 lần lượt là 9.000, 8.000 và 11.000 sản phẩm. Đơn giá bán dự kiến là 150.000 đ/sp. Theo kinh nghiệm của công ty, 70% doanh thu ghi nhận trong tháng sẽ thu được tiền trong tháng bán hàng, 20% doanh thu sẽ thu được tiền sau 1 tháng bán hàng, 9,5% doanh thu sẽ thu được tiền sau 2 tháng bán hàng, 0,5% doanh thu sẽ không thu được tiền. Khoản phải thu khách hàng trên bảng cân đối kế toán sẽ thu được tiền trong tháng 10 là 70.000.000 và 30.000.000 thu trong tháng 11.

2/ Công ty mong muốn lượng sản phẩm tồn kho cuối tháng phải tương đương 10% khối lượng sản phẩm tiêu thụ tháng đến. Biết rằng, giá thành đơn vị của thành phẩm tồn kho cuối tháng 9 là 90.250 đ/sp, số lượng thành phẩm tồn kho cuối năm theo mong muốn là 1.000 sản phẩm.

3/ Định mức nguyên liệu để sản xuất 1 sản phẩm là: 3 kg/sp với đơn giá 15.000đ/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 năm là 200 kg.

4/ Để sản xuất 1 sản phẩm cần 0,5 giờ công, với đơn giá 20.000 đ/giờ.

5 / Chi phí sản xuất chung dự kiến:

- Định phí sản xuất chung hàng tháng là 15.000.000đ/tháng.

- Biến phí sản xuất chung trên một giờ công lao động trực tiếp là 15.000đ/giờ.

Yêu cầu: Lập các dự toán

1. Dự toán tiêu thụ
2. Dự toán sản xuất
3. Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
4. Dự toán cung ứng nguyên vật liệu
5. Dự toán chi phí nhân công trực tiếp
6. Dự toán chi phí sản xuất chung

Cho biết: Doanh nghiệp thực hiện tính giá xuất kho theo phương pháp FIFO

Bài 12. Bảng cân đối kế toán tóm tắt ngày 30/9/201x của C.ty Hoàng Hà như sau:

ĐVT: 1.000 đồng

| Tài sản | Số tiền | Nguồn vốn | Số tiền |
|-------------------------------|----------|--------------------------|---------|
| Tiền và các khoản tương đương | 100.000 | Phải trả nhà cung cấp | 120.000 |
| Nợ phải thu khách hàng | 150.000 | Nguồn vốn kinh doanh | 500.000 |
| Nguyên vật liệu | 10.000 | Lợi nhuận chưa phân phối | 80.000 |
| Thành phẩm | 190.500 | | |
| Nguyên giá TSCĐ | 270.000 | | |
| Hao mòn TSCĐ | (20.500) | | |

| | | | |
|-------------|----------------|-------------|----------------|
| Tổng | 700.000 | Tổng | 700.000 |
|-------------|----------------|-------------|----------------|

Các thông tin bổ sung: (ĐVT: 1.000 đồng)

1/ Số lượng sản phẩm tiêu thụ dự toán trong tháng 10, 11 và 12 lần lượt là 10.000, 9.000 và 12.000 sản phẩm. Đơn giá bán dự kiến là 18.000đ/sp. Theo kinh nghiệm của công ty, 70% doanh thu ghi nhận trong tháng sẽ thu được tiền trong tháng bán hàng, 20% doanh thu sẽ thu được tiền sau 1 tháng bán hàng, 10% doanh thu sẽ thu được tiền sau 2 tháng bán hàng. Khoản phải thu khách hàng trên bảng cân đối kế toán sẽ thu được tiền trong tháng 10 là 80.000, tháng 11 là 50.000 và 20 thu trong tháng 12. Ở công ty không có nợ quá hạn.

2/ Công ty mong muốn lượng sản phẩm tồn kho cuối tháng phải tương đương 10% khối lượng sản phẩm tiêu thụ tháng đến. Biết rằng số lượng thành phẩm tồn kho đầu tháng 10 là 2.000 sản phẩm, số lượng thành phẩm tồn kho cuối năm theo mong muốn là 1.000 sản phẩm.

3/ Định mức nguyên liệu để sản xuất 1 sản phẩm là: 0,3 kg/sp với đơn giá 15.000đ/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 năm là 150 kg.

4/ Để sản xuất 1 sản phẩm cần 0,5 giờ công, với đơn giá 10.000đ/giờ.

5 / Chi phí sản xuất chung dự kiến:

- Định phí sản xuất chung hàng tháng là 5.000.000đ/tháng .

- Biến phí sản xuất chung trên một giờ công lao động trực tiếp là 5.000đ/giờ.

Yêu cầu: **Lập các dự toán**

1. Dự toán tiêu thụ
2. Dự toán sản xuất
3. Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
4. Dự toán cung ứng nguyên vật liệu
5. Dự toán chi phí nhân công trực tiếp
6. Dự toán chi phí sản xuất chung

Cho biết: Doanh nghiệp thực hiện tính giá xuất kho theo phương pháp FIFO

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- [1] PGS.TS Trương Bá Thanh, *Giáo trình kế toán quản trị*, NXB Giáo dục, 2008.
- [2] PGS.TS Phạm Văn Dược, *Kế toán quản trị lý thuyết và bài tập*, NXB Thống kê, 2008.
- [3] Managenial Accounting - Ray H. Garrison.
- [4] ThS Huỳnh Lợi, *Giáo trình kế toán quản trị*, NXB Thống kê, 2001.
- [5] PGS.TS Đoàn Xuân Tiên, *Giáo trình Kế toán quản trị doanh nghiệp*, NXB tài chính, 2007
- [6] PGS.TS Nguyễn Ngọc Cang, *Giáo trình Kế toán quản trị*, NXB ĐH Kinh tế quốc dân, 2009
- [7] TS Đoàn Ngọc Quế, *Kế toán quản trị*, NXB Lao động, 2009