

TRƯỜNG ĐẠI HỌC ĐÀ LẠT



GIÁO TRÌNH
KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

TRẦN NHẬT THIÊN

2002

MỤC LỤC

LỜI NÓI ĐẦU	5
CHƯƠNG I: NHỮNG VẤN ĐỀ CHUNG VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ.....	6
I. THÔNG TIN KẾ TOÁN VÀ VAI TRÒ CỦA TỔ CHỨC.....	8
1. Cấu trúc và hoạt động của tổ chức.....	8
2.. Bản chất của kế toán trong hoạt động sản xuất kinh doanh	9
3. Thông tin kế toán cần cho những người sử dụng khác nhau.....	10
4. Thông tin của kế toán trong hoạt động sản xuất kinh doanh	10
II. VAI TRÒ CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ.....	11
III. PHÂN BIỆT KẾ TOÁN TÀI CHÍNH VÀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ	12
1. Những điểm giống nhau giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính	14
2.. Những điểm khác nhau giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính.....	15
IV. CÁC PHƯƠNG PHÁP NGHIỆP VỤ CƠ SỞ DÙNG TRONG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ	18
1. Thiết kế thông tin thành dạng so sánh được	18
2. Phân loại chi phí.....	18
3. Trình bày mối quan hệ giữa các thông tin kế toán dưới dạng	18
phương trình.....	18
4. Trình bày thông tin dưới dạng đồ thị.....	18
CHƯƠNG II: CHI PHÍ VÀ PHÂN LOẠI CHI PHÍ	19
A. KHÁI QUÁT VỀ CHI PHÍ	19
B. PHÂN LOẠI CHI PHÍ.....	19
I. PHÂN LOẠI CHI PHÍ THEO CHỨC NĂNG HOẠT ĐỘNG	19
1. Chi phí sản xuất.....	19
2. Chi phí ngoài sản xuất	22
3. Phân loại chi phí theo mối quan hệ với thời kỳ hạch toán lợi tức	23
II. PHÂN LOẠI CHI PHÍ SỬ DỤNG TRONG KIỂM TRA VÀ RA QUYẾT ĐỊNH	26
1. Chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp.....	26
2. Chi phí chênh lệch (differential costs)	26
3. Chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được.....	27
4. Chi phí chìm (Sunk costs).....	27
III. PHÂN LOẠI CHI PHÍ THEO CÁCH ỨNG XỬ CỦA CHI PHÍ.....	28
2. Chi phí bất biến (Fixed costs)	31
3. Chi phí hỗn hợp (Mixed costs).....	34
IV. BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH THEO KẾ TOÁN TÀI CHÍNH VÀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ	40
1. Báo cáo kết quả kinh doanh theo Kế toán tài chính.	40
2. Báo cáo kết quả kinh doanh theo kế toán quản trị.....	41
CHƯƠNG III: PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ CHI PHÍ - KHỐI LƯỢNG - LỢI NHUẬN.....	43
I. Ý NGHĨA	43
II. NHỮNG CHỈ TIÊU CHỦ YẾU CỦA QUAN HỆ CHI PHÍ - KHỐI LƯỢNG - LỢI NHUẬN	43

1. Số dư đảm phí (Contribution Margin)	43
2. Tỷ lệ số dư đảm phí	44
3. Kết cấu chi phí	45
4. Đòn bẩy kinh doanh (Operating Leverage)	48
II. MỘT SỐ ỨNG DỤNG CỦA QUAN HỆ CHI PHÍ - KHỐI LƯỢNG - LỢI NHUẬN (CVP)	49
1. Chi phí bất biến , sản lượng thay đổi.....	50
2. Chi phí khả biến và sản lượng thay đổi.....	50
3. Chi phí bất biến, giá bán và sản lượng thay đổi	50
4. Chi phí bất biến, Chi phí khả biến và sản lượng thay đổi	51
5. Chi phí bất biến, Chi phí khả biến, giá bán và sản lượng thay đổi.....	51
6. Quyết định trong trường hợp đặc biệt	52
III. PHÂN TÍCH ĐIỂM HÒA VỐN.....	52
1. Xác định điểm hòa vốn.....	52
2. Đồ thị điểm hòa vốn	54
3. Phân tích lợi nhuận thuần	55
4. Số dư an toàn (Margin of safety).....	56
5. Phân tích kết cấu hàng bán và hòa vốn	57
CHƯƠNG IV: DỰ TOÁN NGÂN SÁCH	59
I. KHÁI NIỆM VÀ MỤC ĐÍCH CỦA DỰ TOÁN NGÂN SÁCH.....	59
1. Khái niệm Dự toán ngân sách	59
2. Mục đích của Dự toán ngân sách	59
II. TRÌNH TỰ LẬP DỰ TOÁN NGÂN SÁCH.....	59
III. DỰ TOÁN NGÂN SÁCH.....	60
1. Dự toán tiêu thụ sản phẩm	61
2. Dự toán sản xuất	62
3. Dự toán tồn kho thành phẩm	62
4. Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	62
5. Dự toán chi phí nhân công trực tiếp	63
6. Dự toán chi phí sản xuất chung	63
7. Dự toán chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp	63
8. Dự toán tiền mặt	64
9. Dự toán báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh	64
10. Bảng cân đối kế toán dự toán.....	64
IV. VÍ DỤ MINH HỌA.....	65
CHƯƠNG V: PHÂN TÍCH BIẾN ĐỘNG CHI PHÍ	73
I. ĐỊNH MỨC CHI PHÍ	73
II. PHƯƠNG PHÁP PHÂN TÍCH	75
1. Phương pháp thay thế liên hoàn	75
2. Phương pháp số chênh lệch	77
III. PHÂN TÍCH BIẾN ĐỘNG CHI PHÍ	78
1. Phân tích biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung khả biến.....	78
2. Phân tích sự biến động các khoản chi phí	78
IV. PHÂN TÍCH BIẾN ĐỘNG CỦA CHI PHÍ SẢN XUẤT CHUNG.....	83

1. Kế hoạch linh hoạt	83
2. Phân tích chi phí sản xuất chung	84
3. Chi phí bất biến và kế hoạch linh hoạt	86
CHƯƠNG VI: ĐỊNH GIÁ SẢN PHẨM.....	89
I. NHỮNG NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG CHỦ YẾU ĐẾN CÁC QUYẾT ĐỊNH VỀ GIÁ	89
1. Một số lý thuyết kinh tế căn bản trong quá trình định giá sản phẩm	89
2. Vai trò của chi phí trong các quyết định về giá	90
II. ĐỊNH GIÁ SẢN PHẨM SẢN XUẤT HÀNG LOẠT.....	91
1. Phương pháp định giá toàn bộ	91
2. Phương pháp định giá trực tiếp.....	92
3. Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư.....	93
4. xác định tỷ lệ số tiền tăng thêm.....	95
III. ĐỊNH GIÁ TRONG TRƯỜNG HỢP ĐẶC BIỆT.....	97
IV. ĐỊNH GIÁ DỊCH VỤ	99
V. ĐỊNH GIÁ BÁN SẢN PHẨM MỚI.....	101
1. Thực nghiệm tiếp thị sản phẩm mới.....	101
2. Các chiến lược định giá	101
VI. ĐỊNH GIÁ SẢN PHẨM CHUYỂN GIAO	102
1. Các phương pháp định giá chuyển giao	102
2. Nguyên tắc định giá sản phẩm chuyển giao	103
CHƯƠNG VII: THÔNG TIN THÍCH HỢP CHO VIỆC RA QUYẾT ĐỊNH.....	105
I. NHẬN DIỆN THÔNG TIN THÍCH HỢP	105
1. Khái quát về quyết định kinh doanh ngắn hạn	105
2. Phân tích thông tin thích hợp	106
3. Chi phí chìm (lặn, ẩn) là thông tin không thích hợp	106
4. Chi phí không chênh lệch là thông tin không thích hợp	108
II. ỨNG DỤNG THÔNG TIN THÍCH HỢP TRONG VIỆC RA QUYẾT ĐỊNH	109
1. Quyết định loại bỏ hay tiếp tục kinh doanh.....	109
2. Quyết định nên làm hay nên mua	110
3. Quyết định nên bán hay tiếp tục sản xuất.	112
4. Quyết định trong điều kiện năng lực sản xuất giới hạn.	113

LỜI NÓI ĐẦU

Trong những năm gần đây, môi trường, thể chế, chính sách và luật pháp của nhà nước ta ngày càng thông thoáng. Nền kinh tế Việt Nam kể từ sau khi chuyển sang nền kinh tế thị trường, đã có những bước tiến đáng kể, đời sống người dân không ngừng được nâng cao, thu nhập quốc dân, kim ngạch xuất khẩu không ngừng gia tăng với tốc độ lớn, tất cả các thành phần kinh tế đều phát triển vững mạnh, đồng thời đã khơi dậy mọi nguồn lực cho công cuộc công nghiệp hoá - hiện đại hóa đất nước.

Để có được những kết quả trên, phải có sự đóng góp quan trọng về vai trò quản lý và điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh của bản thân từng doanh nghiệp. Trong đó, kế toán quản trị là một phân hệ của kế toán, nhằm cung cấp thông tin chủ yếu cho các nhà quản trị nội bộ ở một tổ chức, sự ra đời của kế toán quản trị nhằm giải quyết những nhu cầu thông tin kinh tế tài chính trong tình hình mới mà kế toán tài chính không thể đảm trách, nó đã trở thành công cụ để quản lý vốn tài sản và điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh, là công cụ quan trọng trong việc tổ chức, phối hợp, tiên liệu ra quyết định và kiểm soát mọi hoạt động trong doanh nghiệp.

Vì vậy, Kế toán quản trị được mô tả như là một môn học về khoa học quản trị, là một môn học thành phần trong tổ hợp kiến thức đào tạo về quản trị kinh doanh, có ý nghĩa quan trọng đối với công tác quản trị, điều hành các tổ chức, doanh nghiệp.

Tập đề cương bài giảng này được biên soạn nhằm cung cấp cho sinh viên chuyên ngành Quản trị kinh doanh một tài liệu phục vụ cho quá trình học tập và nghiên cứu. Vì khả năng và thời gian còn hạn chế, cũng như kế toán quản trị là một lĩnh vực còn rất mới mẻ, do đó chắc chắn sẽ không thể tránh khỏi những thiếu sót. Rất mong nhận được sự đóng góp ý kiến để tập đề cương bài giảng này được hoàn thiện hơn.

**NGƯỜI BIÊN SOẠN
TRẦN NHẬT THIỆN**

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

Xuất phát điểm của kế toán quản trị là kế toán chi phí, cho nên có thể nói kế toán ở các nước có nền kinh tế thị trường được hình thành và phát triển qua các giai đoạn sau:

Trước năm 1960:

Trong giai đoạn này kế toán chỉ có một lĩnh vực duy nhất là kế toán tài chính, tập trung vào việc ghi chép, tổng hợp các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, nhằm lập nên các báo cáo tài chính cho một tổ chức. Báo cáo kế toán giống như một bức tranh sặc sỡ phản ánh các kết quả của quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh và tình trạng tài chính của doanh nghiệp.

Từ năm 1960 đến 1980:

Khi nền sản xuất xã hội đã bắt đầu phát triển cao, cạnh tranh trong kinh doanh ngày trở nên gay gắt, các nhà quản trị doanh nghiệp lúc này rất quan tâm và rất cần các thông tin cho quá trình ra quyết định liên quan đến doanh nghiệp. Bởi vì, để đạt được lợi nhuận tối đa, doanh nghiệp cần phải cố gắng tăng doanh thu hoặc giảm thiểu tối đa chi phí. Tuy nhiên việc tăng doanh thu lại phụ thuộc vào các nhân tố khách quan như cung cầu trên thị trường, tình hình cạnh tranh, tình hình giá cả,... cho nên các nhà quản trị doanh nghiệp thường tập trung cho biện pháp thứ hai là hạ thấp chi phí vì điều này phụ thuộc vào nhân tố chủ quan nhiều hơn.

Việc đòi hỏi các thông tin về chi phí đã thúc đẩy kế toán chi phí ra đời (tiền thân của kế toán quản trị) như một chuyên ngành riêng biệt với kế toán tài chính.

Từ sau năm 1980 đến nay:

Do sự phát triển nhanh chóng của công nghệ sản xuất cũng như công nghệ thông tin mà nhu cầu sử dụng thông tin của các nhà quản trị doanh nghiệp cũng trở nên phong phú và đa dạng, nhất là các thông tin về tài chính để giúp cho họ ra quyết định kinh doanh đúng lúc và hợp lý. Trong bối cảnh đó kế toán quản trị hình thành và phát triển, trở thành một bộ phận quan trọng trong hệ thống cung cấp thông tin cho nhà quản trị doanh nghiệp ra quyết định kinh doanh. Một trong những nhiệm vụ đặc trưng nhất của kế toán quản trị là kiểm soát chi phí, do đó người ta nói kế toán chi phí là giai đoạn đầu của sự phát triển kế toán quản trị.

Như vậy kế toán quản trị ra đời và phát triển trước hết ở những nước có nền kinh tế thị trường. Về tên gọi, nội dung và phạm vi của kế toán quản trị ở các nước khác nhau, ở mỗi thời kỳ khác nhau thì cũng không giống nhau. Chẳng hạn ở Mỹ

và các nước áp dụng chuẩn mực và thông lệ kế toán quốc tế, trong giai đoạn đầu, kế toán quản trị là kế toán chi phí hay kế toán ra quyết định kinh doanh. Còn Pháp và các nước áp dụng chế độ kế toán pháp gọi kế toán quản trị là kế toán phân tích, đôi khi còn gọi là phân tích kinh doanh. Thế còn ở Việt nam thì sao?

Tên gọi và nội dung của kế toán quản trị ở Việt nam còn khá mới mẻ. Tuy nhiên có thể nói hệ thống kế toán Việt nam hiện nay là hệ thống hỗn hợp giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị và biểu hiện ở một số điểm sau:

- Các phương pháp hạch toán chi phí để tính giá thành sản phẩm phục vụ cho việc kiểm soát và quản lý chi phí là nội dung của kế toán quản trị.

- Các phương pháp phân bổ chi phí và tính giá trị hàng tồn kho cũng là những biểu hiện đặc điểm của kế toán quản trị.

- Kế toán chi tiết là một phần của kế toán quản trị, kế toán quản trị sử dụng kế toán chi tiết để thiết kế thành các báo cáo kế toán đặc thù cung cấp cho nhà quản trị doanh nghiệp ra quyết định kinh doanh.

- Chế độ hướng dẫn trong hệ thống chế độ kế toán Việt nam là thể hiện thông tin định hướng cho kế toán quản trị.

- Các bảng báo cáo kế toán cũng như các bảng giải trình kết quả hoạt động kinh doanh vừa là nguyên nhân vừa là kết quả của kế toán quản trị...

Chức năng cơ bản của kế toán là cung cấp thông tin kinh tế tài chính về một tổ chức cho nhà quản lý ở các cấp độ khác nhau. Vai trò của kế toán thể hiện ở tính hữu dụng của thông tin mà kế toán cung cấp. Kế toán quản trị là một chuyên ngành kế toán còn khá mới mẻ, đặc biệt đối với Việt nam. Trước khi đi sâu vào nghiên cứu những vấn đề mang tính chất nghiệp vụ kỹ thuật của Kế toán quản trị, trong chương này, sẽ giới thiệu một cách tổng quát về kế toán quản trị để làm nền tảng chung nghiên cứu các nghiệp vụ kỹ thuật kế toán quản trị đó là:

- Tổ chức, cấu trúc hoạt động của một tổ chức ứng dụng kế toán quản trị .

- Bản chất của kế toán và những hình thức thay đổi của kế toán trong môi trường

kinh doanh.

- Vai trò của kế toán quản trị và chức năng quản lý

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

I. THÔNG TIN KẾ TOÁN VÀ VAI TRÒ CỦA TỔ CHỨC

1. Cấu trúc và hoạt động của tổ chức

a. Khái niệm tổ chức:

Tổ chức là bao gồm một tập hợp người liên kết với nhau để cùng thực hiện một mục tiêu nhất định hay nhiều mục tiêu chung nào đó.

b. Các loại hình tổ chức

Các mục tiêu của tổ chức đề ra để thực hiện trong một thời kỳ chính là mục đích của tổ chức. Không phải tất cả các tổ chức đều cùng chung một mục đích mà mục đích của các tổ chức có thể giống nhau hoặc khác nhau. Vì vậy, căn cứ vào mục tiêu đạt được, tổ chức được chia thành ba nhóm:

❖ Các tổ chức doanh nghiệp:

Là những tổ chức nhằm mục tiêu chính là kinh doanh có lãi, tìm kiếm lợi nhuận trên cơ sở của đồng vốn bỏ ra, như: Doanh nghiệp nhà nước, doanh nghiệp tư nhân, công ty liên doanh, công ty hợp danh, công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty cổ phần, công ty có vốn đầu tư nước ngoài... lấy thu nhập bù chi phí và bảo đảm lợi nhuận.

❖ Tổ chức đoàn thể (tổ chức không kinh doanh)

Là những tổ chức không có mục tiêu kinh doanh, mà được hình thành với mục tiêu chính là thực hiện các hoạt động xã hội, hoạt động từ thiện hoặc sinh hoạt giữa những người có cùng sở thích, ngành nghề ...

Dạng tổ chức này thường tồn tại dưới các hình thức câu lạc bộ, hội, chi hội, đoàn thể... (tổ chức phi lợi nhuận)

❖ Tổ chức nhà nước:

Là những tổ chức có mục tiêu là phục vụ cộng đồng, hoạt động vì sự an ninh an toàn và phát triển của xã hội. Tổ chức nhà nước này thường thuộc sở hữu nhà nước và do các nhân viên nhà nước điều hành. Ví dụ như các bộ, sở, các ban ngành...

Mỗi nhóm tổ chức bao gồm nhiều loại tổ chức khác nhau nhưng nhìn chung sẽ có cùng những đặc điểm như sau:

- Có một hoặc nhiều mục tiêu hoạt động
- Có chiến lược và các điều kiện cần, đủ đạt được những mục tiêu đó.

- Có một hoặc nhiều nhà quản trị để điều hành hoạt động của tổ chức.
- Có cấu trúc liên kết giữa các bộ phận và phạm vi trách nhiệm trong nội bộ của tổ chức.
- Có nhu cầu lớn về thông tin.

Các tổ chức dù thuộc nhóm nào cũng đều cần thông tin kế toán để tồn tại và phát triển. Tổ chức doanh nghiệp cần thông tin kế toán để xác định hiệu quả hoạt động kinh doanh trong kỳ, tổ chức không kinh doanh cần thông tin kế toán để xác định mức độ phục vụ của mình, tổ chức nhà nước cần thông tin kế toán để đánh giá mức độ cung cấp các dịch vụ về an ninh và phục vụ xã hội.

Mặc dù thông tin kế toán mà chúng ta sẽ nghiên cứu được sử dụng trong tất cả các loại hình tổ chức, nhưng ở đây chúng ta chỉ tập trung vào các loại hình tổ chức có mục đích lợi nhuận và cung cấp sản phẩm, không cung cấp dịch vụ cho khách hàng.

Tóm lại, thông tin kế toán là yếu tố có vai trò quan trọng đối với hoạt động của một tổ chức, có ảnh hưởng quyết định đến mức độ đạt được của các mục tiêu đề ra.

2.. Bản chất của kế toán trong hoạt động sản xuất kinh doanh

Chức năng của kế toán là cung cấp thông tin kinh tế - tài chính về một tổ chức (ở đây chỉ chú trọng nghiên cứu tổ chức doanh nghiệp là tổ chức hoạt động vì mục đích lợi nhuận). Vai trò của kế toán được thể hiện ở tính hữu ích của thông tin, sự phát triển của chuyên ngành kế toán gắn liền với những phương pháp thu thập và biến đổi số lượng và kết cấu thông tin được cung cấp.

❖ **Về phương diện khoa học**, kế toán là khoa học về bản chất các sự kiện trong hoạt động kinh doanh. Mục đích của nó là vạch rõ nội dung và mối liên hệ giữa các phạm trù pháp lý và kinh tế.

Trong quá trình tái sản xuất xã hội luôn luôn diễn ra quan hệ pháp lý giữa nhà nước với các tổ chức, giữa các tổ chức với nhau, giữa tổ chức với công nhân viên... Các mối quan hệ này được thực hiện theo các điều khoản ghi trong luật pháp của nhà nước như luật công ty, luật thương mại, các chính sách giá cả... mục đích của kế toán là cung cấp những thông tin cần thiết cho việc giải quyết các quan hệ pháp lý.

❖ **Về phương diện thực hành**: nếu luật pháp và kinh tế là nội dung của kế toán thì toán học, logic học và sự phát triển mạnh mẽ của tin học trong thời đại ngày nay sẽ cung cấp cho nó những phương pháp nhờ đó mà quá trình hoạt động được nhận thức. Kế toán thực hiện theo dõi các hoạt động bằng cách trực tiếp từ các chứng từ thông qua một chu kỳ kế toán gồm:

- Phân tích nghiệp vụ kinh tế phát sinh: đây là bước then chốt trong công tác kế toán. Nó xác định phương thức thích hợp nhất để ghi chép mỗi nghiệp vụ và ghi nhận tác động của nó lên phương trình kế toán.

- Ghi sổ kế toán các số liệu của nghiệp vụ kinh tế được thực hiện bằng cách định hình các thông tin trên sổ sách kế toán hoặc máy tính điện tử.

- Phân loại các số liệu theo các mô hình thông tin đã được hoạch định cũng như hệ thống tài khoản kế toán chi tiết phục vụ cho kế toán quản trị.

- Tổng hợp nghiệp vụ thuần túy thực hành và mục đích của nó là kiểm tra đối chiếu lẫn nhau để thiết lập các báo cáo kế toán.

- Phân tích các thông tin kế toán. Toàn bộ các giai đoạn đầu của nó là chuẩn bị các thông tin cho bước này.

- Truyền đạt thông tin: thông tin kế toán không những cần thiết cho người ra quyết định quản lý ở bên trong doanh nghiệp mà còn cần cho cả người bên ngoài doanh nghiệp như: những người đầu tư, cho vay, ngân hàng, cơ quan thuế, cơ quan quản lý cấp trên, ban quản trị công ty...

Kế toán là khoa học về bản chất và cấu tạo bản chất các sự kiện trong hoạt động kinh doanh, vạch rõ nội dung và mối liên hệ giữa các phạm trù pháp lý và kế toán qua đó sự kiện này được nhận thức.

3. Thông tin kế toán cần cho những người sử dụng khác nhau

- Các nhà quản trị doanh nghiệp cần thông tin kế toán để xác định mục tiêu cho doanh nghiệp của họ để ra quyết định thực thi, đánh giá quá trình thực hiện mục tiêu và điều chỉnh nhằm đem lại một hiệu quả cao hơn.

- Chủ sở hữu: là những người có quyền sở hữu đối với doanh nghiệp, họ quan tâm đến lợi nhuận sinh ra từ vốn kinh doanh, từ đó làm căn cứ để đề ra phương án phân chia. Mặt khác qua thông tin của kế toán sẽ đánh giá về năng lực quản lý của người quản lý.

- Các nhà cho vay - cung cấp hàng hóa dịch vụ: Ngân hàng, các tổ chức tài chính, cũng như các tổ chức cung cấp hàng hóa dịch vụ trước khi có quyết định cho vay hoặc cung cấp thì cần phải biết được thông tin tài chính của doanh nghiệp, khả năng trả nợ, từ đó làm cơ sở cho quyết định.

- Các nhà đầu tư: là những người cung cấp vốn cho tổ chức hoạt động với hy vọng thu lợi nhuận. Do đó, họ đều mong muốn đầu tư vào những doanh nghiệp có tỷ lệ hoàn vốn cao. Thì ở đây cũng vậy, trước khi đi đến quyết định đầu tư, cần phải có các thông tin của kế toán.

4. Thông tin của kế toán trong hoạt động sản xuất kinh doanh

Kế toán bằng phương pháp riêng của mình sẽ phản ánh đầy đủ, chính xác, thực sự hoạt động của các đối tượng kế toán theo đúng nguyên tắc của kế toán. Sau

đó hình thành các báo cáo kế toán để phản ánh quá trình hoạt động kinh doanh trong một thời kỳ nhất định. Tuy nhiên việc làm này có tính nghiệp vụ sâu sắc của kế toán; vì vậy, đã tồn tại hai chuyên ngành của kế toán là kế toán tài chính và kế toán quản trị, nhằm cung cấp thông tin phù hợp và hữu ích cho người quản lý, quản trị doanh nghiệp.

Ngành kế toán bắt đầu hình thành nên hai thái cực cơ bản và phát triển nhanh chóng:

- Cung cấp thông tin về trách nhiệm vật chất - pháp lý của một doanh nghiệp, tổ chức.
- Cung cấp thông tin cho việc lập kế hoạch, tổ chức điều hành, kiểm tra và ra quyết định.

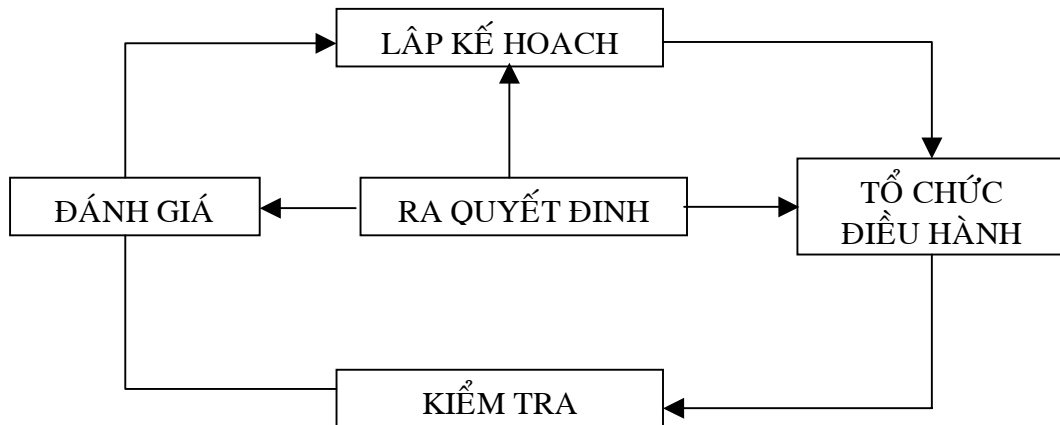
Đây chính là nền tảng hình thành nên sự tách rời chuyên ngành kế toán thành kế toán tài chính và kế toán quản trị, đồng thời sự phát triển nhanh chóng và hữu ích của kế toán quản trị ở những nước phát triển, ở những doanh nghiệp có quy mô lớn, có sự phân cấp quản lý sâu rộng. Kế toán quản trị tồn tại và phát triển chính trong môi trường này. ***Như vậy, bản chất của kế toán là cung cấp thông tin kinh tế tài chính của một tổ chức cho người sử dụng thông tin;*** Kế toán tài chính là một chuyên ngành cung cấp các thông tin kinh tế - tài chính gắn liền với trách nhiệm vật chất - pháp lý của một tổ chức; Kế toán quản trị là một chuyên ngành kế toán cung cấp các thông tin kinh tế - tài chính gắn liền với quan hệ dự báo, đánh giá, kiểm soát và trách nhiệm trong việc điều hành tổ chức hàng ngày của nhà quản trị ở các bộ phận trong doanh nghiệp.

II. VAI TRÒ CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

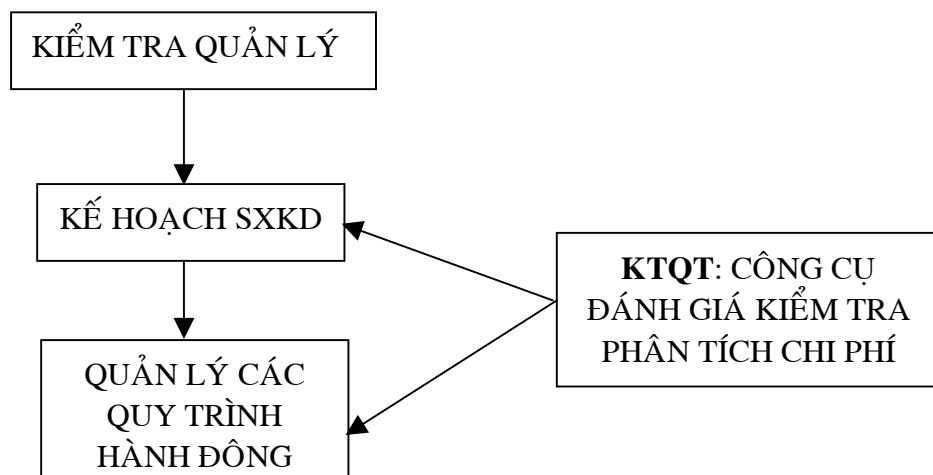
Để tiến hành hoạt động sản xuất kinh doanh, doanh nghiệp phải lập kế hoạch sản xuất kinh doanh cho doanh nghiệp mình. Từ kế hoạch chung của doanh nghiệp, các bộ phận triển khai thành các mục tiêu thực hiện và kiểm tra kết quả thực hiện các mục tiêu này. Đó chính là kiểm tra quản lý - kiểm tra hướng hoạt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

Kế toán quản trị là công cụ đánh giá việc thực hiện những mục tiêu thông qua việc phân tích các chi phí, là công cụ kiểm tra quá trình thực hiện hoạt động sản xuất kinh doanh theo kế hoạch đã đề ra từ đó có những quyết định hợp lý để hoạt động ngày càng đạt hiệu quả cao hơn. Do đó kế toán quản trị là công cụ chủ yếu để điều hành quản lý, là một bộ phận quan trọng trong tiếp thị để quyết định sản xuất kinh doanh.

SƠ ĐỒ VỀ CHỨC NĂNG QUẢN LÝ



SƠ ĐỒ: VAI TRÒ CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ



III. PHÂN BIỆT KẾ TOÁN TÀI CHÍNH VÀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

❖ Kế toán tài chính.

Mục tiêu của kế toán tài chính là sắp xếp, ghi nhận, phân tích và diễn đạt các sự kiện kinh tế, pháp lý và giao dịch thương mại bằng đơn vị đo lường là tiền tệ nhằm cung cấp các dữ kiện cần thiết cho việc lập các báo cáo tài chính.

- Các báo cáo tài chính này được lập nhằm cung cấp những thông tin về một thực thể kinh doanh cho một lớp người rộng rãi sử dụng như những người sử dụng bên ngoài doanh nghiệp là những người đang đầu tư vào doanh nghiệp, những người cung cấp tín dụng, những người phân tích tài chính, các viên chức quản lý

nhà nước... Đồng thời thông tin của kế toán tài chính cũng được những nhà quản trị bên trong doanh nghiệp sử dụng. Nhưng kế toán tài chính cung cấp thông tin chủ yếu cho những người bên ngoài doanh nghiệp.

- Thông tin của kế toán tài chính được thiết lập trên cơ sở tuân thủ một cách nghiêm ngặt các chuẩn mực, các nguyên tắc và thông lệ kế toán được thừa nhận và bị chi phối bởi định chế pháp luật của nước sở tại.

❖ Kế toán quản trị.

Là phương pháp xử lý các dữ kiện kế toán để đạt được mục tiêu thiết lập các thông tin cho việc lập dự toán ngân sách về chi phí, doanh thu và kết quả trong một thời kỳ hoạt động; kiểm soát một cách có hiệu quả tình hình hoạt động của các bộ phận trong doanh nghiệp.

Và được thể hiện qua các chức năng sau:

- **Chức năng dự toán lập kế hoạch:** mọi hoạt động của doanh nghiệp đều được tiến hành theo các chương trình định trước trong các kế hoạch dài hạn, kế hoạch hàng năm, kế hoạch tác nghiệp. Nhà quản trị phải thiết lập dự toán ngân sách, đây chính là tài liệu xác lập các bước thực hiện mục tiêu của tổ chức.

Ví dụ thông qua dự toán tiêu thụ, dự toán sản xuất, dự toán nguyên vật liệu, dự toán chi phí nhân công, dự toán chi phí sản xuất chung... giúp nhà quản trị tiên liệu, liên kết các nguồn lực để đảm bảo lợi nhuận trong kỳ.

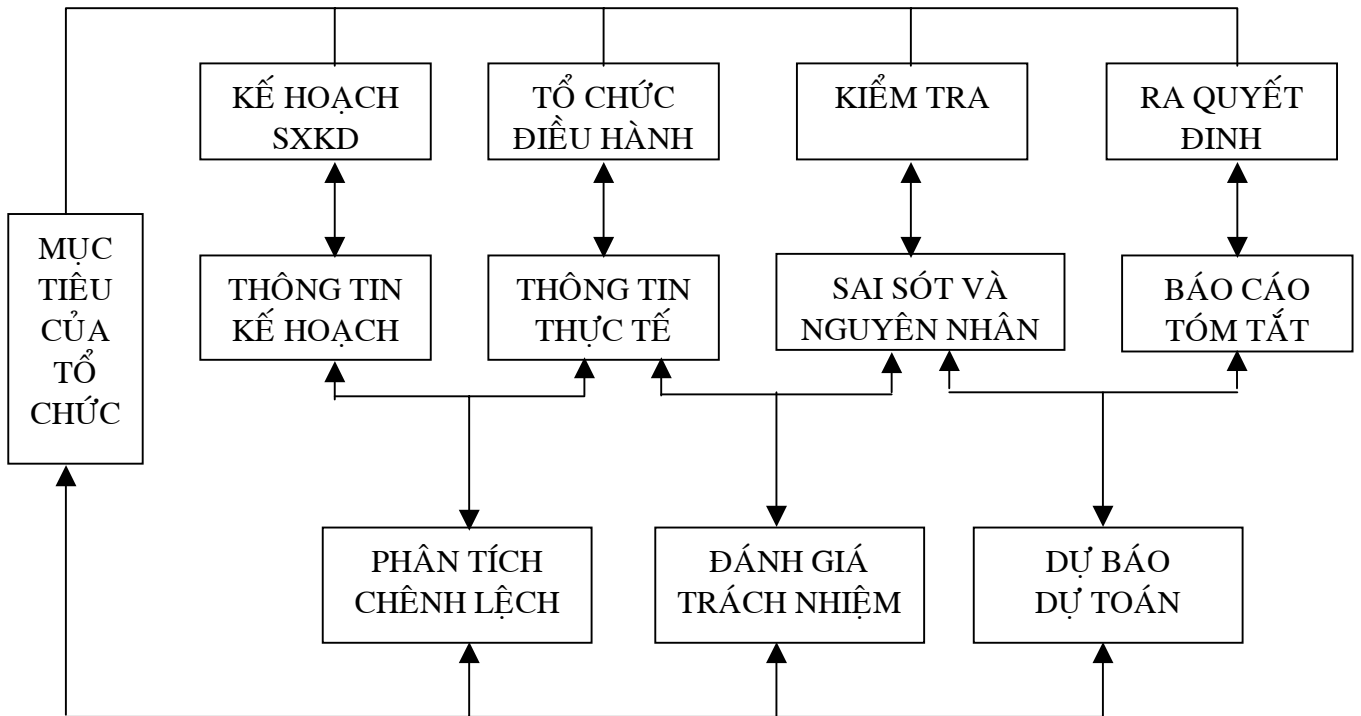
Kế toán quản trị phải được tổ chức để thu thập những thông tin phục vụ cho mục đích trên.

- **Chức năng tổ chức và điều hành:** để thực hiện chức năng này, nhà quản trị cần một lượng thông tin rất lớn, đặc biệt là những thông tin phát sinh hàng ngày để kịp thời điều chỉnh tổ chức hoạt động như: thông tin về giá thành ước tính, thông tin về giá bán, về lợi nhuận từ các phương án sản xuất kinh doanh... chính những thông tin này phải do kế toán đảm trách.

- **Chức năng kiểm tra:** kế toán quản trị đóng vai trò kiểm soát hoạt động kinh doanh từ trước, trong và sau quá trình hoạt động kinh doanh phát sinh. Việc kiểm soát của kế toán quản trị được thực hiện chủ yếu thông qua kế hoạch đã được lập. Khi kế hoạch đã được lập, để đảm bảo tính khả thi của kế hoạch đòi hỏi phải so sánh với thực tế. Kế toán sẽ cung cấp cho nhà quản lý những thông tin thực tế, thông tin chênh lệch giữa thực tế với kế hoạch, những thông tin kết hợp giữa thực tế với dự báo để nhà quản trị kịp thời điều chỉnh, đảm bảo tiến độ kế hoạch.

- **Chức năng ra quyết định:** thông tin kế toán là nhân tố chính trong việc ra quyết định của nhà quản trị, do đó kế toán có trách nhiệm thu thập các số liệu về chi phí, lợi nhuận và truyền đạt cho người quản lý thích hợp.

Có thể tóm tắt nhu cầu của kế toán quản trị đối với các nhà quản trị theo sơ đồ tổng quát sau:



SO SÁNH GIỮA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VÀ KẾ TOÁN TÀI CHÍNH

1. Những điểm giống nhau giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính

Mặc dù tính chất và đặc điểm thông tin của kế toán quản trị và kế toán tài chính khác nhau nhưng giữa hai chuyên ngành có những điểm giống nhau cơ bản sau:

- Cả hai ngành kế toán quản trị và kế toán tài chính có cùng một đối tượng nghiên cứu là các sự kiện kinh tế - tài chính và pháp lý diễn ra trong quá trình tồn tại và hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, tổ chức.
- Cả hai ngành kế toán quản trị và kế toán tài chính đều dựa trên hệ thống ghi chép ban đầu của kế toán (đều sử dụng thông tin kế toán ban đầu).
- Cả hai ngành kế toán quản trị và kế toán tài chính đều thể hiện thông tin kinh tế tài chính trong mối quan hệ trách nhiệm của nhà quản trị.

2.. Những điểm khác nhau giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính

Kế toán quản trị và kế toán tài chính có những điểm khác nhau sau:

❖ Đối tượng sử dụng thông tin

Đối tượng sử dụng thông tin khác nhau là nguyên nhân chủ yếu dẫn đến sự khác nhau của kế toán quản trị và kế toán tài chính.

Đối tượng sử dụng thông tin của kế toán quản trị là những nhà quản trị ở bên trong doanh nghiệp trực tiếp điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, còn đối tượng mà kế toán tài chính cung cấp thông tin chủ yếu là những người bên ngoài doanh nghiệp quan tâm đến tình hình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

❖ Đặc điểm thông tin và yêu cầu thông tin

- Đặc điểm thông tin

+ Kế toán quản trị đặt trọng tâm cho tương lai nhiều hơn, vì thế thông tin của kế toán quản trị chủ yếu hướng về tương lai. Nhiệm vụ của kế toán quản trị là lựa chọn các phương án, đề án dự trù cho một sự kiện sắp xảy ra và ra quyết định một cách nhạy bén, để nắm bắt nhanh cơ hội kinh doanh.

+ Ngược lại, kế toán tài chính đặt trọng tâm thông tin quá khứ, phản ánh những sự kiện đã xảy ra và tuân thủ theo những nguyên tắc của kế toán.

- Yêu cầu thông tin

+ Phần lớn công việc và nhiệm vụ của nhà quản trị phải làm thuộc về kế hoạch định hướng. Do vậy, nhu cầu thông tin của kế toán quản trị cũng gắn liền với những yêu cầu này và thông tin cung cấp cho kế toán quản trị thường mang tính linh hoạt, tốc độ và thích hợp với từng quyết định, không tuân thủ theo những nguyên tắc kế toán và không đòi hỏi cần phải có độ chính xác gần như tuyệt đối.

+ Còn yêu cầu thông tin của kế toán tài chính đòi hỏi phải phản ánh một cách trung thực các sự kiện kinh tế đã diễn ra trong quá trình kinh doanh, chú trọng đến tính chính xác, trung thực và chuẩn mực của thông tin do đó thông tin của kế toán tài chính mang tính khách quan, thẩm tra được và có sự chính xác gần như tuyệt đối.

❖ Phạm vi cung cấp thông tin và các loại báo cáo

Kế toán quản trị chú trọng đến thông tin kinh tế tài chính ở từng bộ phận của doanh nghiệp, tổ chức, do đó kế toán quản trị có các báo cáo kế toán đặc biệt để cung cấp thông tin cho các nhà quản lý từng phần, từng bộ phận trong doanh nghiệp. Ngược lại, kế toán tài chính chú trọng đến thông tin ở phạm vi toàn doanh

nghiệp, xem doanh nghiệp là một thể thống nhất và cung cấp thông tin cho các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp do đó các báo cáo kế toán của các báo cáo tài chính cung cấp phải theo quy định của nhà nước, bao gồm: Bảng cân đối kế toán, báo cáo kết quả kinh doanh, báo cáo lưu chuyển tiền tệ, bảng thuyết minh báo cáo.

❖ Kỳ hạn lập báo cáo

Báo cáo của kế toán quản trị là những báo cáo đặc biệt, được lập thường xuyên, còn báo cáo tài chính được lập theo định kỳ.

❖ Quan hệ với các ngành khác

Kế toán quản trị cần rất nhiều thông tin từ nhiều ngành đem lại, do đó kế toán quản trị có quan hệ rất nhiều với các ngành khác.

Còn đối với kế toán tài chính nhằm sắp xếp, ghi nhận, phân tích diễn đạt những sự kiện kinh tế pháp lý đã diễn ra trong quá trình kinh doanh bằng những phương pháp của mình, do đó kế toán tài chính ít có quan hệ với các ngành khác.

❖ Tính pháp lệnh

Kế toán quản trị không bị ràng buộc bởi tính pháp lệnh mà chú trọng đến việc tăng cường trách nhiệm quản lý. Tính chất của hoạt động kinh doanh, phương thức tổ chức và trình độ quản lý kinh doanh của từng bộ phận trong doanh nghiệp rất đa dạng và phong phú, do vậy sổ sách và báo cáo của kế toán quản trị phải mở cho phù hợp để cung cấp thông tin phục vụ cho việc ra quyết định hợp lý.

Ngược lại, kế toán tài chính chịu sự ràng buộc rất cao về pháp lệnh. Hệ thống kế toán tài chính quy định nghiêm ngặt về hình thức, trình tự xử lý, quy trình công việc kế toán tài chính để đảm bảo tính thống nhất, tính pháp lý của thông tin. Ngược lại kế toán quản trị hoàn toàn không chịu sự ràng buộc của bất kỳ một cơ quan chức năng nào. Điều quan tâm của nhà quản trị là thông tin có hữu ích hay không.

Những điểm giống nhau và khác nhau của kế toán quản trị và kế toán tài chính được tóm tắt qua bảng sau:

Căn cứ phân biệt	Kế toán quản trị	Kế toán tài chính
❖ <u>Giống nhau</u>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Kế toán quản trị và kế toán tài chính cùng nghiên cứu và cung cấp thông tin kinh tế - tài chính gắn liền với các quan hệ kinh tế, pháp lý để quản lý, điều hành tổ chức. 2. Cùng ghi nhận và thể hiện trách nhiệm, quyền lợi vật chất pháp lý của tổ chức, nhà quản trị. 3. Cùng sử dụng hệ thống ghi chép ban đầu của kế toán, sử dụng thông tin đầu vào trên hệ thống thông tin kế toán căn bản. 	
❖ Khác nhau		
● Đối tượng sử dụng thông tin	Nhà quản trị bên trong doanh nghiệp (tổ chức)	Các cá nhân và tổ chức bên trong và bên ngoài doanh nghiệp, nhưng các cá nhân và tổ chức bên ngoài doanh nghiệp là chủ yếu
● Đặc điểm thông tin	<ol style="list-style-type: none"> 1. Hướng về tương lai 2. Đặt nhu cầu tối ưu về tính linh hoạt, kịp thời 3. Không quy định cụ thể (được đo lường bằng bất kỳ các đơn vị hiện vật, thời gian lao động, giá trị) 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Phản ánh quá khứ 2. Tuân thủ nguyên tắc (tuân thủ thống nhất về mặt định tính, định lượng tổng tin theo nguyên tắc chuẩn mực) 3. Biểu hiện hình thái giá trị (Chủ yếu thể hiện bằng thước đo giá trị)
● Yêu cầu thông tin	Không đòi hỏi cao tính chính xác gần như tuyệt đối.	Đòi hỏi tính chính xác gần như tuyệt đối, khách quan
● Phạm vi cung cấp thông tin	Từng phần, từng khâu, từng bộ phận trong doanh nghiệp	Toàn doanh nghiệp
● Các loại báo cáo	Báo cáo đặc biệt.	Báo cáo tài chính nhà nước quy định.
● Kỳ hạn lập báo cáo	Thường xuyên	Định kỳ
● Quan hệ với các ngành học khác	Quan hệ nhiều với các ngành học, các lĩnh vực khác.	Ít quan hệ với các ngành học, các lĩnh vực khác.
● Tính pháp lệnh	Không có tính pháp lệnh.	Có tính pháp lệnh.

IV. CÁC PHƯƠNG PHÁP NGHIỆP VỤ CƠ SỞ DÙNG TRONG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

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

1. Thiết kế thông tin thành dạng so sánh được

Để có quyết định tối ưu, nhất thiết kế toán quản trị phải dùng dạng so sánh. Với các số liệu thu thập được, kế toán quản trị sẽ phân tích chúng thành dạng so sánh được. Các số liệu thu thập sẽ vô dụng nếu thiếu các tiêu chuẩn để so sánh.

2. Phân loại chi phí

Để quản lý chi phí các nhà quản trị phải phân loại chi phí sao cho hữu ích, thích hợp với nhu cầu quản trị. Ví dụ như phân loại chi phí của doanh nghiệp thành định phí và biến phí để từ đó phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận...

3. Trình bày mối quan hệ giữa các thông tin kế toán dưới dạng

phương trình

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

4. Trình bày thông tin dưới dạng đồ thị

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

CHƯƠNG II: CHI PHÍ VÀ PHÂN LOẠI CHI PHÍ

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

Chi phí là một trong những yếu tố trung tâm trong công tác hoạt động sản xuất kinh doanh của nhà quản trị. Chi phí ảnh hưởng trực tiếp đến nguồn lợi nhuận, tài sản, sự tồn tại và phát triển của doanh nghiệp. Nhận thức, tiên liệu một cách đúng đắn, khoa học về chi phí là tiền đề để các nhà quản trị đi đến các quyết định hợp lý...

A. KHÁI QUÁT VỀ CHI PHÍ

- Chi phí được định nghĩa theo nhiều phương diện khác nhau. Chi phí có thể nhìn nhận một cách trừu tượng chính là biểu hiện bằng tiền những hao phí lao động sống và lao động quá khứ phát sinh trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh.

- Hoặc chi phí là những phí tổn chứng minh bằng những chứng cứ nhất định phát sinh trong hoạt động sản xuất kinh doanh.

- Hoặc chi phí là những phí tổn ước tính thực hiện các phương án sản xuất kinh doanh.

Những quan điểm trên có thể khác nhau về hình thức thể hiện chi phí nhưng tất cả đều thừa nhận một vấn đề chung là:

Chi phí là phí tổn tài nguyên, vật chất, lao động và phải phát sinh gắn liền với mục đích kinh doanh.

B. PHÂN LOẠI CHI PHÍ

I. PHÂN LOẠI CHI PHÍ THEO CHỨC NĂNG HOẠT ĐỘNG

Theo tiêu thức này, chi phí trong kỳ kế toán của doanh nghiệp tồn tại dưới các yếu tố sau:

1. Chi phí sản xuất

Bao gồm toàn bộ các khoản chi phí phát sinh trong quá trình sản xuất và liên quan đến việc sản xuất sản phẩm. Chi phí sản xuất còn được gọi là các yếu tố chi phí trong mối quan hệ với một sản phẩm.

Một doanh nghiệp sản xuất gắn liền với sự chuyển biến của nguyên liệu thành phẩm thông qua sự nỗ lực lao động, làm việc của công nhân và việc sử dụng trang thiết bị công nghệ sản xuất, do đó chi phí của một sản phẩm được tạo thành từ ba yếu tố cơ bản:

a. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (Direct material costs)

❖ *Nguyên vật liệu trực tiếp:*

- Nguyên vật liệu trực tiếp là những yếu tố vật chất, những nguyên vật liệu chủ yếu tạo thành thực thể của sản xuất.

- Hay nguyên vật liệu trực tiếp là những yếu tố vật chất tạo nên thành phần chính của sản xuất sản xuất ra.

❖ *Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp*

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (621) là chi phí của nguyên vật liệu được xuất ra sử dụng trực tiếp vào việc chế tạo, sản xuất sản phẩm, cấu thành nên thực thể của sản phẩm.

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp này thường chiếm một tỷ trọng cao trong chi phí sản phẩm và thường không thể thay thế được trong hoạt động sản xuất kinh doanh.

❖ *Ngoài chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (chi phí nguyên vật liệu chính),* thì trong quá trình sản xuất còn phát sinh những chi phí nguyên vật liệu phụ khác, cũng tham gia trực tiếp trong quá trình sản xuất ra sản phẩm, nó kết hợp với nguyên vật liệu chính để sản xuất ra sản phẩm, hoặc chỉ tham gia để tạo ra màu sắc, mùi vị của sản phẩm, hoặc làm rút ngắn chu kỳ sản xuất của sản phẩm.

Chẳng hạn như: nhiên liệu, các chất phụ gia trong chế biến dầu nhờn, màng nhôm trong sản xuất dứa phẩm, sơn trong sản xuất các dụng cụ cơ khí, véc ni dùng để đánh bóng sản phẩm gỗ, đinh vít trong bàn ghế đồ gia dụng bằng gỗ...

b. Chi phí nhân công trực tiếp (Direct labour costs)

❖ *Nhân công trực tiếp* là những người trực tiếp sản xuất sản phẩm, lao động của họ gắn liền với việc sản xuất ra sản phẩm, sức lao động của họ được hao phí trực tiếp cho sản phẩm họ sản xuất ra. Khả năng và kỹ năng của lao động trực tiếp sẽ ảnh hưởng đến số lượng và chất lượng của sản phẩm.

❖ *Chi phí nhân công trực tiếp*

Chi phí nhân công trực tiếp bao gồm:

- Chi phí về tiền lương của công nhân trực tiếp thực hiện quy trình sản xuất.

- Các khoản trích theo lương tính vào chi phí sản xuất của công nhân trực tiếp thực hiện quy trình sản xuất như: kinh phí công đoàn, bảo hiểm y tế, bảo hiểm xã hội.

Chi phí nhân công trực tiếp được tính trực tiếp vào sản phẩm của họ sản xuất ra.

❖ ***Ngoài lao động trực tiếp***, trong quá trình sản xuất sản phẩm còn có những lao động phụ, tạo điều kiện thuận lợi cho hoạt động sản xuất của lao động trực tiếp, những lao động này là lao động gián tiếp. Những lao động gián tiếp này tuy không trực tiếp sản xuất ra sản phẩm, nhưng lại không thể thiếu được trong quá trình sản xuất, như: thợ bảo trì máy móc thiết bị, nhân viên quản lý phân xưởng, nhân viên thống kê, kế hoạch... Vì thế song song với chi phí nhân công trực tiếp là dòng chi phí lao động gián tiếp.

c. Chi phí sản xuất chung (Factory overhead costs)

Chi phí sản xuất chung có thể được định nghĩa là bao gồm toàn bộ những chi phí ở phân xưởng sản xuất phát sinh để sản xuất sản phẩm nhưng không kể chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp, như vậy chi phí sản xuất chung sẽ bao gồm:

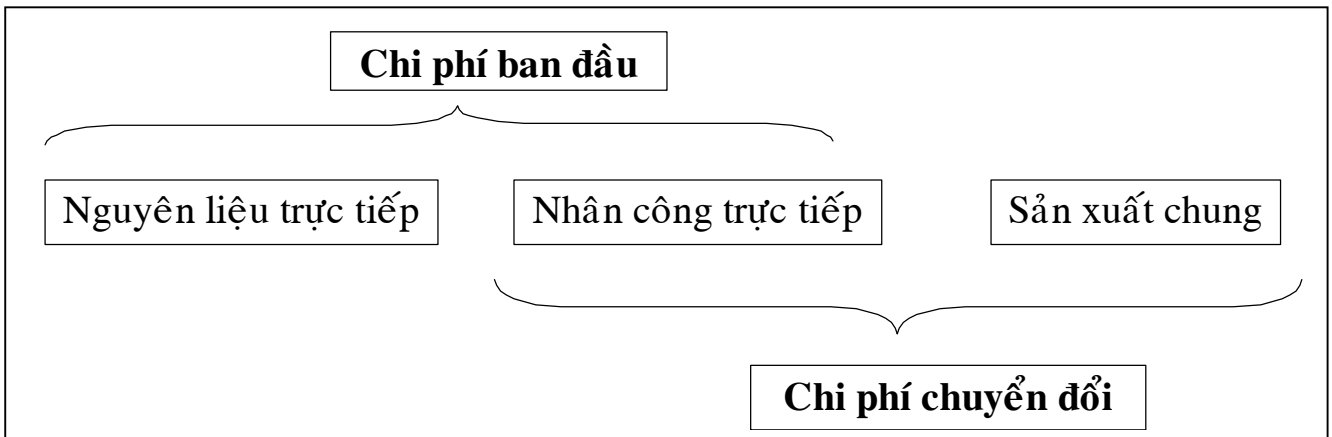
- Chi phí lao động gián tiếp, phục vụ, tổ chức, quản lý tại phân xưởng
- Chi phí nguyên vật liệu dùng trong máy móc thiết bị, phục vụ sản xuất tại phân xưởng.
- Chi phí công cụ dụng cụ dùng trong sản xuất.
- Chi phí khấu hao máy móc chi phí thiết bị, tài sản cố định khác được dùng trong hoạt động sản xuất.
- Chi phí dịch vụ mua ngoài, thuê ngoài phục vụ sản xuất như: điện, nước, sửa chữa, bảo hiểm tài sản tại phân xưởng sản xuất.

Trong phạm vi toàn doanh nghiệp cũng phát sinh những khoản chi phí tương tự gắn liền với quá trình quản lý và tiêu thụ, nhưng không được kể là một phần của chi phí sản xuất chung, chỉ có những chi phí gắn liền với hoạt động tại phân xưởng mới được xếp vào loại chi phí này.

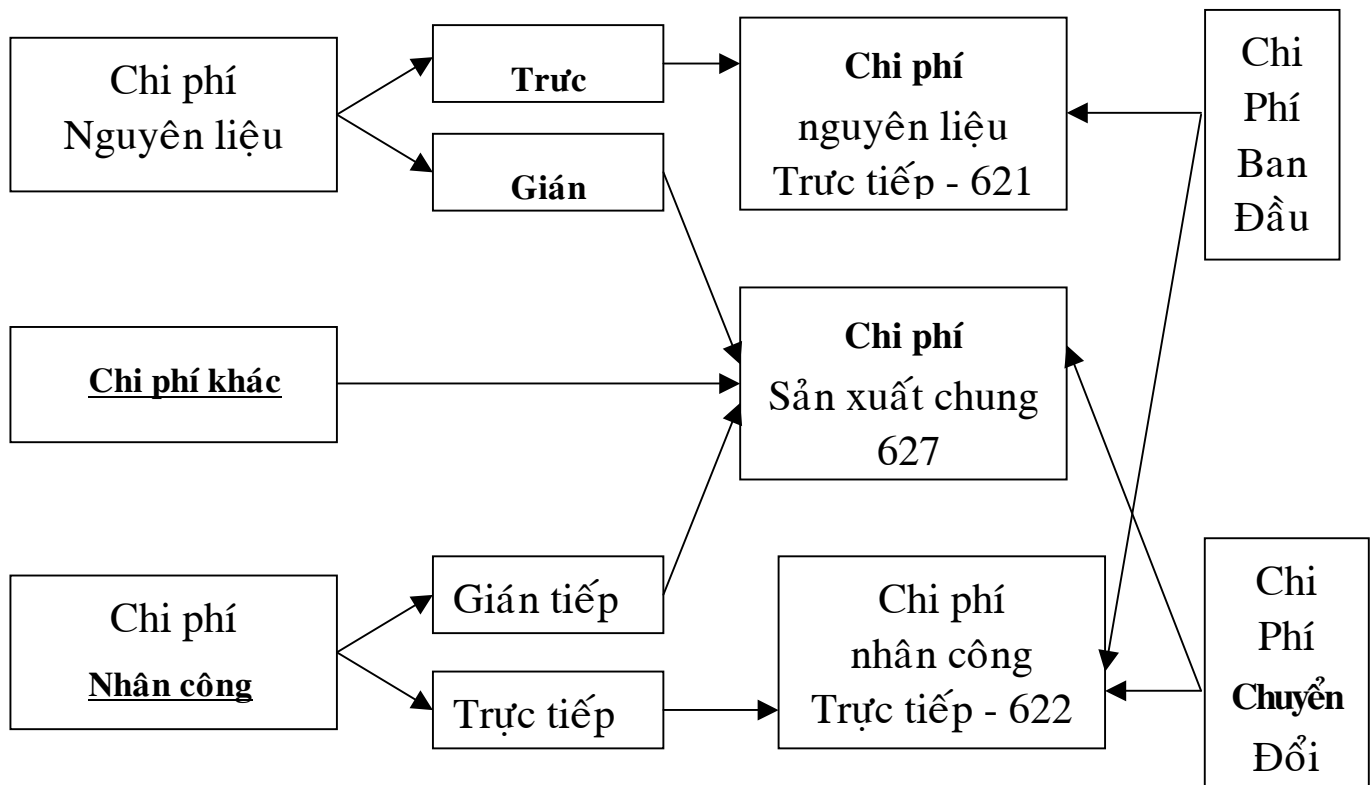
❖ Trong ba loại chi phí ở trên thuộc chi phí sản xuất, thì sự kết hợp giữa:

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

Sự kết hợp này được tóm tắt qua sơ đồ sau:



Sơ đồ: Tóm tắt Chi phí sản xuất



2. Chi phí ngoài sản xuất

Chi phí ngoài sản xuất những chi phí phát sinh ngoài quá trình sản xuất liên quan đến việc quản lý chung và tiêu thụ sản phẩm hàng hóa, được chia thành hai loại như sau:

a. Chi phí bán hàng (Selling expenses)

❖ **Chi phí bán hàng** (chi phí lưu thông) là những dòng phí tổn cần thiết liên quan đến việc dự trữ và tiêu thụ sản phẩm hàng hóa, để đảm bảo cho việc thực hiện chính sách bán hàng. Khoản mục chi phí bán hàng thường bao gồm các chi phí cụ thể sau:

- Chi phí về lương và các khoản trích theo lương tính vào chi phí của toàn bộ lao động trực tiếp hay quản lý trong hoạt động bán hàng, vận chuyển hàng hóa tiêu thụ.
- Chi phí về nguyên vật liệu, nhiên liệu dùng trong việc bán hàng, vận chuyển hàng hóa tiêu thụ.
- Chi phí về công cụ, dụng cụ dùng trong việc bán hàng như: bao bì sử dụng luân chuyển, các công cụ dụng cụ là đồ dùng, các quầy hàng...
- Chi phí khấu hao thiết bị và tài sản cố định dùng trong việc bán hàng như: Thiết bị đông lạnh, nhà xưởng, phương tiện vận chuyển, cửa hàng, nhà kho...
- Chi phí thuê ngoài liên quan đến việc bán hàng như: chi phí hội chợ, triển lãm, quảng cáo, bảo trì, bảo hành, khuyến mãi...
- Và các chi phí khác bằng tiền trong việc bán hàng.

b. Chi phí quản lý doanh nghiệp (General and administration expenses)

❖ **Chi phí quản lý doanh nghiệp** là bao gồm toàn bộ những khoản chi phí chi ra cho việc tổ chức và quản lý sản xuất chung trong toàn doanh nghiệp bao gồm những khoản mục chi phí sau:

- Chi phí tiền lương và các khoản trích theo lương tính vào chi phí của người lao động, quản lý ở các bộ phận, phòng ban của doanh nghiệp.
- Chi phí vật liệu, năng lượng, nhiên liệu dùng trong hành chính, quản lý văn phòng...
- Chi phí công cụ, dụng cụ dùng trong công việc hành chính, quản trị văn phòng.
- Chi phí khấu hao thiết bị, tài sản cố định khác dùng trong công việc hành chính, quản trị văn phòng.
- Chi phí dịch vụ, điện nước, điện thoại, bảo hiểm, phục vụ chung toàn doanh nghiệp.
- Các khoản thuế, lệ phí chưa tính vào giá trị tài sản
- Các khoản chi phí liên quan đến sự giảm sút giá trị tài sản dùng trong sản xuất kinh doanh do biến động thị trường như: dự phòng nợ phải thu khó đòi, dự phòng giảm giá hàng tồn kho, hao hụt trong khâu dự trữ...

3. Phân loại chi phí theo mối quan hệ với thời kỳ hạch toán lợi tức

Ngoài việc phân chia chi phí theo chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất như trên. Căn cứ vào mối quan hệ giữa chi phí với thời kỳ tính kết quả, toàn bộ chi phí có thể được chia thành chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ.

a. Chi phí thời kỳ (Period costs)

Chi phí thời kỳ là tất cả những chi phí phát sinh làm giảm lợi tức của đơn vị trong kỳ. Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp là những chi phí thời kỳ.

b. Chi phí sản phẩm (Product costs)

Chi phí sản phẩm là bao gồm toàn bộ những chi phí liên quan đến việc sản xuất hoặc mua các sản phẩm.

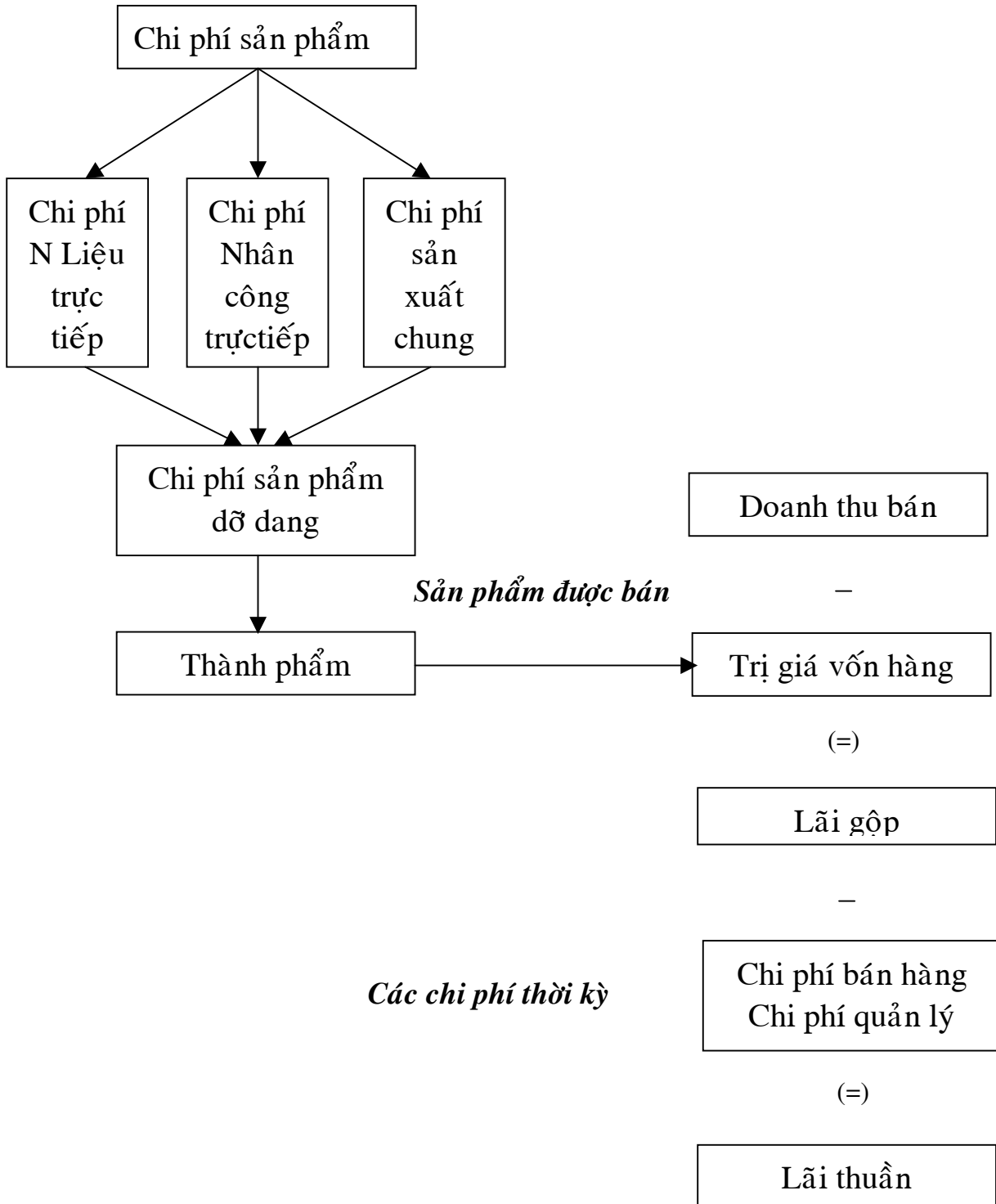
Hay chi phí sản phẩm là những khoản mục chi phí gắn liền với sản phẩm được sản xuất ra hoặc được mua vào.

Đối với những doanh nghiệp sản xuất, chi phí sản phẩm phát sinh trong lĩnh vực sản xuất dưới hình thức chi phí sản xuất. Sau đó, chúng chuyển hóa thành giá trị sản phẩm dở dang, giá trị thành phẩm tồn kho, giá trị thành phẩm chờ bán. Khi tiêu thụ sản phẩm, chúng chuyển hóa thành giá vốn hàng bán được ghi nhận trên báo cáo kết quả kinh doanh. Ngược lại, chi phí thời kỳ, thì thời kỳ chúng phát sinh cũng chính là thời kỳ ghi nhận trên báo cáo tài chính.

Quá trình này được thể hiện trên báo cáo kết quả kinh doanh qua ví dụ sau đây:

BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH (DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT)	
1. Doanh số bán	2.000.000
2. Giá vốn hàng bán	1.400.000
a. Giá trị thành phẩm tồn kho đầu kỳ	250.000
b. Giá trị thành phẩm sản xuất trong kỳ	1.350.000
c. Giá trị thành phẩm chờ bán	1.600.000
d. Giá trị thành phẩm tồn kho cuối kỳ	200.000
3. Lợi nhuận gộp	600.000
4. Chi phí thời kỳ	400.000
a. Chi phí bán hàng	150.000
b. Chi phí quản lý doanh nghiệp	250.000
5. Lợi nhuận trước thuế thu nhập doanh nghiệp	200.000

Sơ đồ: Phân loại chi phí theo mối quan hệ với thời kỳ hạch toán lợi tức:



II. PHÂN LOẠI CHI PHÍ SỬ DỤNG TRONG KIỂM TRA VÀ RA QUYẾT ĐỊNH

1. Chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp

a. Chi phí trực tiếp (direct cost)

Chi phí trực tiếp là những chi phí phát sinh liên quan trực tiếp, được tính thẳng vào các đối tượng sử dụng (đối tượng chịu chi phí). Loại chi phí này bao gồm những chi phí như chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp... nó được tính thẳng vào các đối tượng sử dụng là các đơn đặt hàng, từng sản phẩm, từng nhóm sản phẩm..

b. Chi phí gián tiếp (Indirect costs)

❖ **Chi phí gián tiếp** là những khoản mục chi phí phát sinh liên quan trực tiếp đến nhiều sản phẩm, nhiều bộ phận, nhiều đối tượng chi phí như: Chi phí nguyên vật liệu phụ, chi phí nhân công phụ, chi phí sản xuất chung, chi phí quảng cáo tiếp thị...

Đối với những chi phí gián tiếp, nguyên nhân gây ra chi phí và các đối tượng chịu chi phí là rất khó nhận dạng. Vì vậy chúng ta thường phải tập hợp chúng, sau đó mới lựa chọn tiêu thức phân bổ cho từng đối tượng gánh chịu chi phí.

2. Chi phí chênh lệch (differential costs)

Chi phí chênh lệch được ghi nhận như những dòng chi phí hiện diện, xuất hiện một phần trong các phương án sản xuất kinh doanh này hoặc chỉ xuất hiện một phần trong phương án sản xuất kinh doanh khác. Đây là một khái niệm rộng về chi phí dùng để nhận thức, so sánh chi phí lựa chọn các phương án kinh doanh.

Người quản lý thường phải đứng trước việc lựa chọn những phương án khác nhau, quyết định sẽ được hình thành chủ yếu dựa vào các chi phí của từng phương án. Thực tế có những chi phí có trong phương án này nhưng lại không hoặc chỉ xuất hiện một phần trong phương án kia. Tất cả những sự thay đổi đó hình thành các chi phí chênh lệch và chính chúng sẽ là căn cứ để người quản lý lựa chọn phương án kinh doanh.

Ví dụ:

Một công ty muốn chuyển từ dạng bán buôn sang bán lẻ với các số liệu như sau:

Đơn vị: 1000đ

	Phân phối cho Bán lẻ	Bán lẻ trực tiếp (Dự tính)	Chênh lệch thu nhập và chi phí
Doanh thu	1.000.000	1.200.000	200.000
Giá vốn hàng bán	500.000	600.000	100.000
Chi phí quảng cáo	100.000	55.000	(45.000)
Hoa hồng bán hàng	50.000	50.000
Khấu hao kho bãi	60.000	90.000	30.000
Chi phí khác	80.000	80.000
Cộng chi phí	740.000	875.000	135.000
Lãi thuần	260.000	325.000	65.000

Qua số liệu bảng trên ta thấy rằng tổng doanh thu tăng là 200.000 khi chuyển từ bán buôn sang bán lẻ nhưng chi phí cũng tăng lên 135.000, lãi thuần tăng 65.000. Căn cứ vào kết quả này mà nhà quản lý quyết định về sự lựa chọn phương án của mình.

3. Chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được

(Controllable and uncontrollable costs)

❖ **Chi phí kiểm soát được** là những dòng chi phí mà nhà quản trị xác định được chính xác sự phát sinh của nó; đồng thời nhà quản trị cũng có thẩm quyền quyết định về sự phát sinh của nó.

❖ **Ngược lại chi phí không kiểm soát được** là những dòng chi phí mà nhà quản trị không thể dự đoán chính xác sự phát sinh của nó.

❖ **Chi phí kiểm soát được đối với một cấp** là những chi phí mà cấp đó có thể định ra được, những chi phí nằm ngoài khả năng định ra được ở một cấp là những chi phí không kiểm soát được.

Ví dụ:

Tại một cửa hàng, người quản lý của cửa hàng đó có thể định ra được những chi phí tiếp khách, chi phí quảng cáo... của cửa hàng, nhưng chi phí khấu hao những máy móc sản xuất ra hàng hóa mà anh ta đang bán lại là những chi phí không kiểm soát được đối với cấp của anh ta.

4. Chi phí chìm (Sunk costs)

❖ **Chi phí chìm** là những chi phí đã bỏ ra trong quá khứ, nó không có gì thay đổi cho dù phần tài sản đại diện cho những chi phí này được sử dụng như thế nào hoặc không sử dụng.

Ví dụ:

Những khoản chi phí được đầu tư để mua sắm tài sản cố định, chi phí thuê nhà xưởng, đây là những dòng chi phí chìm

5. Chi phí cơ hội (Opportunity costs)

Chi phí cơ hội có thể được định nghĩa là một nguồn thu nhập tiềm tàng bị mất đi hay phải hy sinh để lựa chọn, thực hiện hành động này thay thế cho một hành động khác, lựa chọn phương án này thay cho phương án khác.

III. PHÂN LOẠI CHI PHÍ THEO CÁCH ỨNG XỬ CỦA CHI PHÍ

Phân loại chi phí theo bản chất ứng xử: Biến phí-Định phí-Hỗn hợp

Qua những cách phân loại như trên, mới chỉ đơn thuần nhận diện chi phí theo những tiêu thức nhất định của toàn bộ chi phí. Nhưng việc chỉ ra những chi phí thường gắn liền với khối lượng hoàn thành như: số sản phẩm sản xuất ra, số giờ máy sử dụng... gọi chung là mức độ hoạt động kinh doanh, đó chính là cách ứng xử của chi phí.

Trên quan điểm về cách ứng xử, người ta chia chi phí thành ba loại:

- Chi phí khả biến (Variable costs)
- Chi phí bất biến (Fixed costs)
- Chi phí hỗn hợp (Mixed costs)

1. Chi phí khả biến (Variable costs)

❖ **Chi phí khả biến** là những chi phí mà giá trị của nó sẽ tăng, giảm theo sự tăng giảm về mức độ hoạt động.

❖ **Chi phí khả biến** là những mục chi phí thay đổi tỷ lệ với mức độ hoạt động của đơn vị.

❖ **Mức độ hoạt động** có thể là số lượng sản phẩm sản xuất ra, số lượng sản phẩm tiêu thụ, số giờ máy vận hành, tỷ lệ có thể là tỷ lệ thuận trong phạm vi hoạt động.

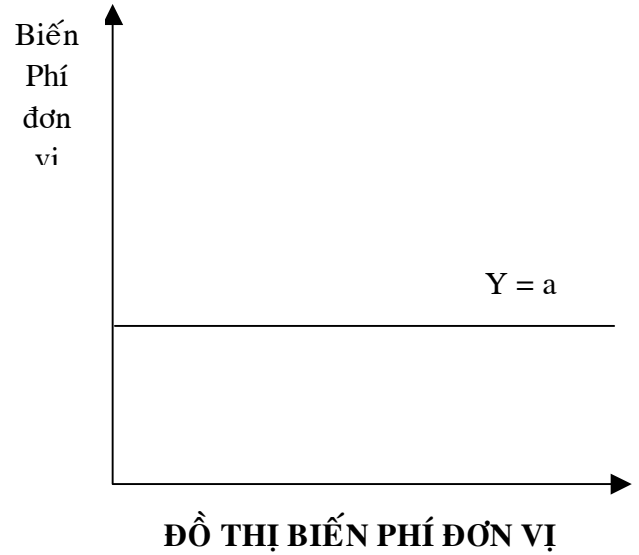
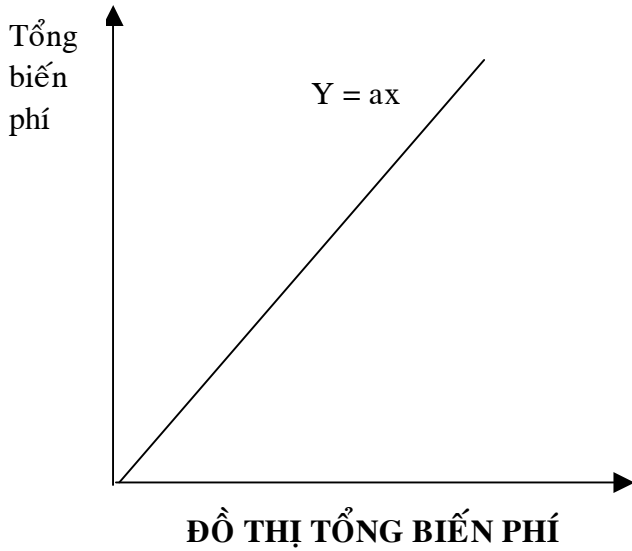
❖ Nếu xét về tổng số, chi phí khả biến thay đổi tỷ lệ thuận với mức độ hoạt động, ngược lại nếu xem xét trên một đơn vị mức độ hoạt động (một sản phẩm, một giờ máy hoạt động...) thì chi phí khả biến là một hằng số.

Ta gọi: y : là tổng chi phí khả biến

a : là chi phí khả biến đơn vị (biến phí đơn vị)

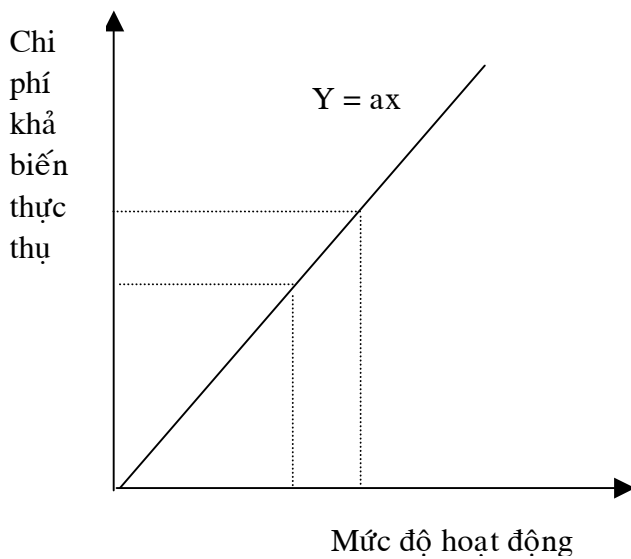
x : mức độ hoạt động

Ta có đồ thị tổng quát về chi phí khả biến như sau:

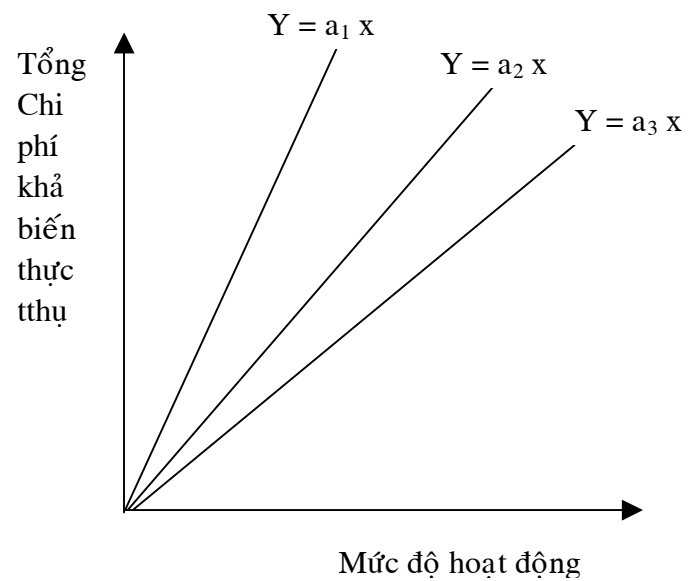


a. Chi phí khả biến thực thụ (True variable costs)

Chi phí khả biến thực thụ là những chi phí có sự biến động cùng tỷ lệ với mức độ hoạt động.



ĐỒ THỊ CHI PHÍ KHẢ BIẾN THỰC THỤ



ĐỒ THỊ CHI PHÍ KHẢ BIẾN DẠNG SO SÁNH

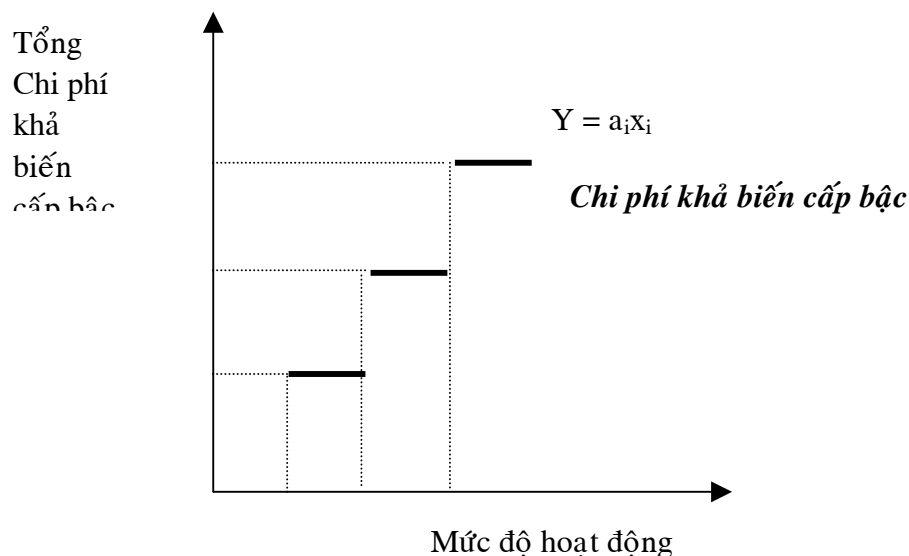
Đây là loại chi phí khả biến mà sự biến động của chúng thực sự thay đổi tỷ lệ thuận với mức độ hoạt động như: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, giá vốn hàng bán, chi phí bao bì đóng gói, chi phí hoa hồng bán hàng.

b. Chi phí khả biến cấp bậc (Step variable costs)

- Khác với chi phí khả biến thực thụ, chi phí khả biến cấp bậc chỉ có sự thay đổi khi mức độ hoạt động đạt đến một giới hạn nhất định.

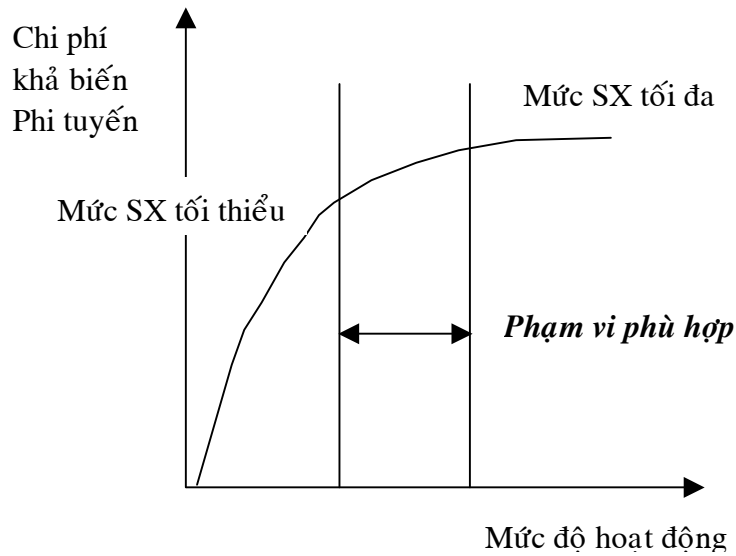
- Thực tế có những chi phí không biến động liên tục so với sự biến động liên tục của mức độ hoạt động. Sự hoạt động phải đạt được ở mức độ nào đó mới dẫn đến sự biến động về chi phí, như :chi phí về thợ bảo trì máy móc thiết bị, chi phí điện năng... những chi phí này cũng thay đổi tỷ lệ thuận với mức độ hoạt động của doanh nghiệp, nhưng chúng chỉ thay đổi khi quy mô sản xuất, mức độ hoạt động của máy móc thiết bị đạt đến một phạm vi, một giới hạn nhất định.

- Với a là chi phí khả biến trên một đơn vị mức độ hoạt động ở phạm vi i , ta có phương trình chi phí khả biến cấp bậc: $Y = a_i x_i$ và đồ thị :



c. Dạng phi tuyến và phạm vi phù hợp.

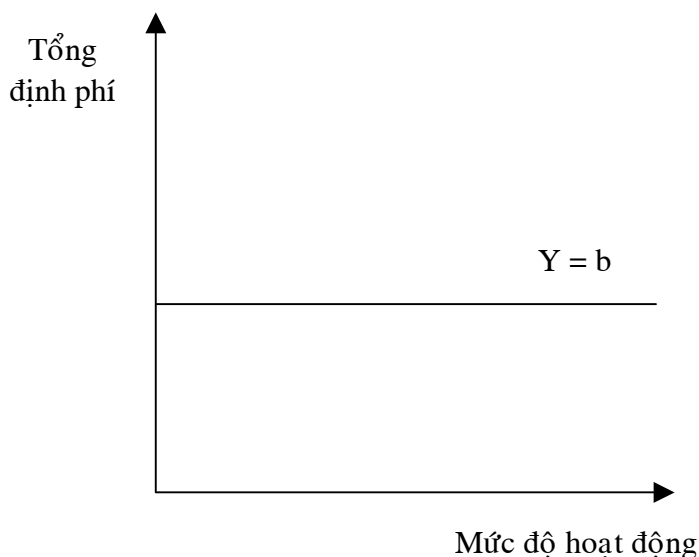
Trong thực tế, người ta thấy rằng có rất nhiều loại chi phí khả biến, không có mối quan hệ tuyến tính với mức độ hoạt động, đường biểu diễn của chúng có thể là những đường cong khá phức tạp. Trong trường hợp này người ta phải xác định được phạm vi phù hợp trong mức độ hoạt động để xem xét. Nếu phạm vi phù hợp càng nhỏ thì đường cong càng tiến gần về dạng đường thẳng. Phạm vi được quy định bởi sức sản xuất tối thiểu và sức sản xuất tối đa, được xem là phạm vi phù hợp để nghiên cứu những chi phí khả biến loại này.



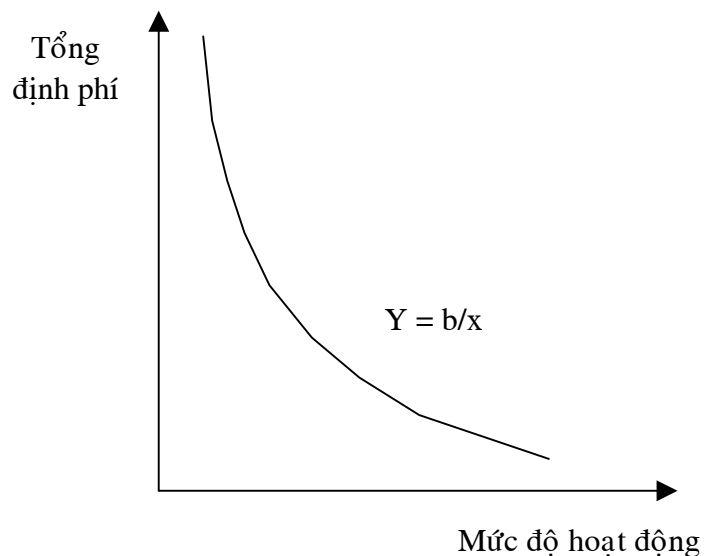
2. Chi phí bất biến (Fixed costs)

❖ *Chi phí bất biến* là những chi phí mà tổng số của nó không thay đổi khi mức độ hoạt động thay đổi.

❖ *Hay chi phí bất biến* là những chi phí ít thay đổi hoặc không thay đổi theo mức độ hoạt động của đơn vị. Nếu xét trên tổng chi phí, chi phí bất biến không thay đổi; ngược lại nếu quan sát chúng trên một đơn vị mức độ hoạt động, chi phí bất biến tỷ lệ nghịch với mức độ hoạt động.



ĐỒ THỊ TỔNG ĐỊNH PHÍ



ĐỒ THỊ ĐỊNH PHÍ 1 ĐƠN VỊ

Như vậy, doanh nghiệp có hoạt động hay không hoạt động thì vẫn tồn tại chi phí bất biến. Khi doanh nghiệp gia tăng mức độ hoạt động thì chi phí bất biến trên mức độ hoạt động sẽ giảm dần. Gọi Y là tổng chi phí bất biến, b là chi phí bất biến, ta có phương trình chi phí bất biến $Y = b$ và có đồ thị như sau :

a. Chi phí bất biến bắt buộc (Committed fixed costs)

Chi phí bất biến bắt buộc là những dòng chi phí có liên quan đến những máy móc, thiết bị, nhà xưởng, cơ sở hạ tầng, chi phí ban quản lý, chi phí lương văn phòng, chi phí khấu hao tài sản dài hạn, chi phí sử dụng tài sản dài hạn, chi phí liên quan đến lương của các nhà quản trị gắn liền với cấu trúc tổ chức quản lý sản xuất kinh doanh của một doanh nghiệp.

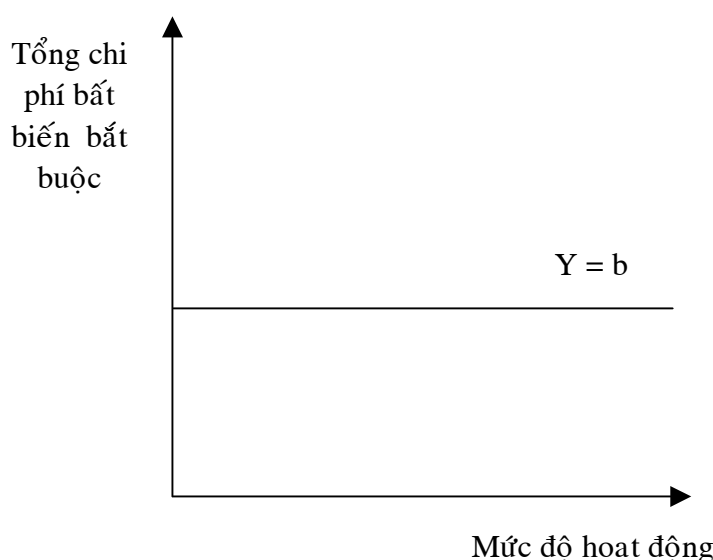
❖ *Chi phí bất biến bắt buộc thường có hai đặc điểm sau:*

- Có bản chất lâu dài : Chi phí bất biến bắt buộc, chúng tồn tại lâu dài trong hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

Giả sử có một quyết định mua sắm hoặc xây dựng các loại tài sản cố định được đưa ra thì nó sẽ liên quan, gắn liền đến việc kinh doanh của đơn vị trong nhiều năm.

- Chúng không thể cắt giảm đến bằng không (trong thời gian ngắn), cho dù hoạt động sản xuất kinh doanh giảm xuống hoặc hoạt động bị gián đoạn.

Chi phí bất biến bắt buộc được thể hiện bằng phương trình đường thẳng: $Y = b$, với b là hằng số và ta có đồ thị chi phí bất biến bắt buộc như sau :



b. Chi phí bất biến không bắt buộc (Discretionary fixed costs)

❖ Chi phí bất biến không bắt buộc là những dòng chi phí có thể thay đổi trong từng kỳ kế hoạch của nhà quản trị doanh nghiệp.

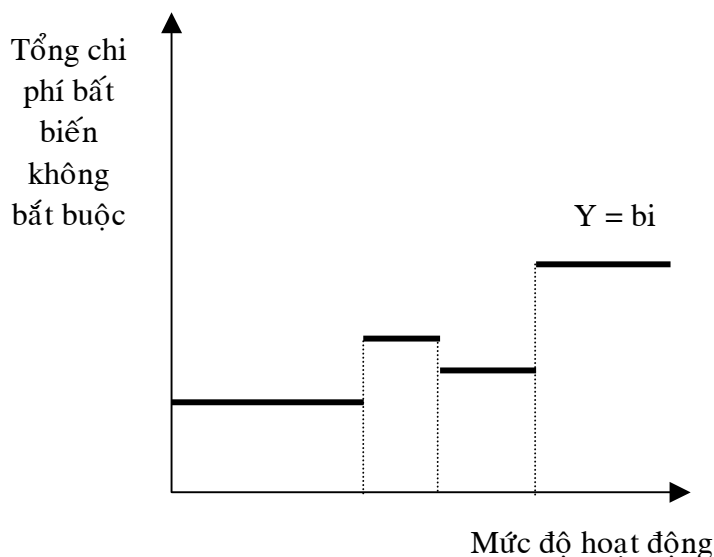
❖ Chi phí bất biến không bắt buộc còn được xem như chi phí bất biến quản trị. Dòng chi phí này phát sinh từ các quyết định hàng năm, hàng kỳ của nhà quản trị, do hành động của nhà quản trị quyết định số lượng chi phí bất biến này trong các quyết định của từng kỳ hoạt động sản xuất kinh doanh, như chi phí quảng cáo, chi phí nghiên cứu, chi phí đào tạo, bồi dưỡng chuyên môn, chi phí tiếp khách, giao tế...

❖ **Chi phí bất biến không bắt buộc thường có hai đặc điểm sau :**

- Có bản chất ngắn hạn: Chi phí bất biến không bắt buộc liên quan đến những kế hoạch ngắn hạn và ảnh hưởng đến dòng chi phí của doanh nghiệp hàng năm, ngược lại đối với chi phí bất biến bắt buộc thường gắn liền với những kế hoạch, các phương án sản xuất kinh doanh dài hạn, trong nhiều năm.

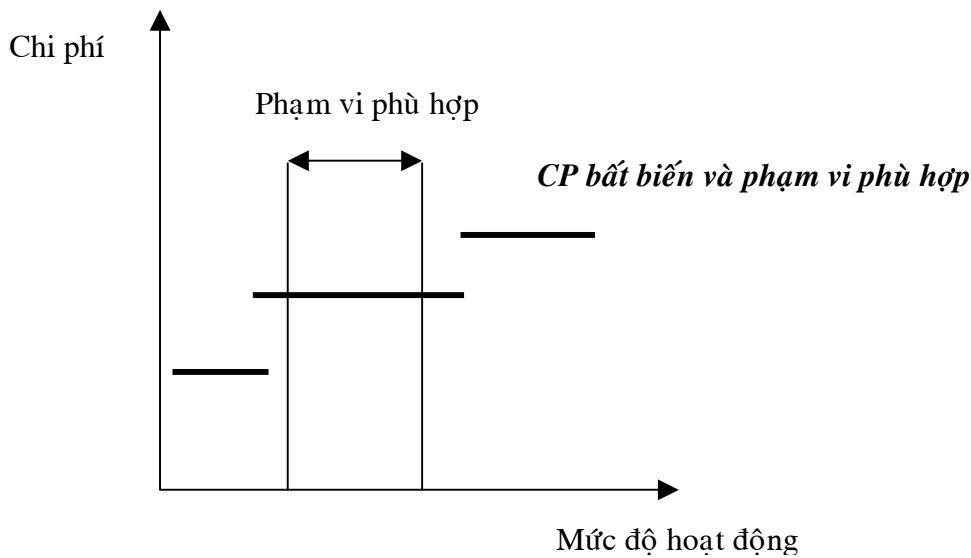
- Trong những trường hợp cần thiết, trường hợp đặc biệt chúng ta có thể cắt bỏ chi phí bất biến không bắt buộc.

❖ Chi phí bất biến không bắt buộc được biểu diễn bằng đường thẳng $Y = bi$, với b thay đổi theo bậc i . Ta có đồ thị:



c. Chi phí bất biến và phạm vi phù hợp

- Phạm vi phù hợp cũng được áp dụng trong các trường hợp chi phí bất biến, nhất là các chi phí bất biến có bản chất không bắt buộc.



3. Chi phí hỗn hợp (Mixed costs)

- Ngoài những khái niệm về chi phí khả biến và chi phí bất biến đã nghiên cứu ở trên còn một khái niệm quan trọng nữa là chi phí hỗn hợp (Mixed costs). Loại chi phí này cũng chiếm một tỷ lệ cao khi quá trình sản xuất kinh doanh phát triển

- Chi phí hỗn hợp là chi phí bao gồm cả yếu tố bất biến và yếu tố khả biến. Ở mức độ hoạt động căn bản, chi phí hỗn hợp thường thể hiện đặc điểm của chi phí bất biến, ở mức độ hoạt động vượt quá mức căn bản nó thể hiện đặc điểm của yếu tố khả biến. Sự pha trộn giữa phần bất biến và khả biến có thể theo những tỷ lệ nhất định.

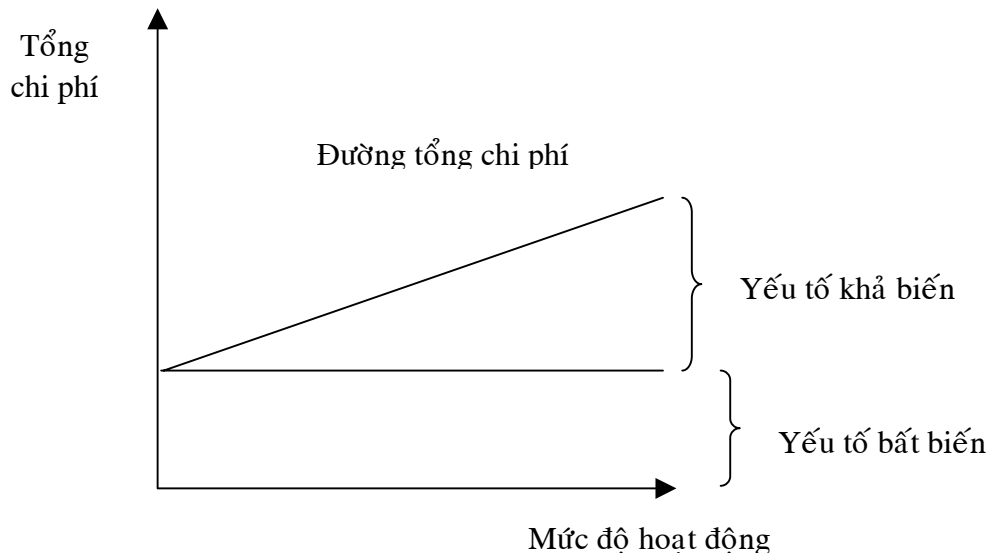
- Như vậy, cần phải phân tích chi phí hỗn hợp để xem trong đó chi phí bất biến là bao nhiêu và chi phí khả biến là bao nhiêu và xây dựng công thức dự đoán chi phí như sau :

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

$$Y = ax + b$$

Trong đó :

- Y : Chi phí hỗn hợp
- a : Chi phí khả biến đơn vị
- b : Tổng chi phí bất biến
- x : Mức độ hoạt động



Ví dụ : chi phí điện thoại, chi phí điện năng, chi phí thuê máy móc thiết bị, chi phí thuê nhà kho, kho bãi, nhà xưởng...

Các mô hình phân tích chi phí hỗn hợp

a. Phương pháp cực đại, cực tiểu (High - low method)

Phương pháp cực đại cực tiểu còn được gọi là phương pháp chênh lệch, phương pháp này phân tích chi phí hỗn hợp dựa trên cơ sở đặc tính của chi phí hỗn hợp thông qua khảo sát chi phí hỗn hợp ở mức độ cao nhất và ở mức độ thấp nhất. Chênh lệch về chi phí ở mức độ hoạt động cao nhất và mức độ hoạt động thấp nhất chia cho biến động mức độ gia tăng mức độ hoạt động ở mức cao nhất so với mức thấp nhất để xác định mức biến phí. Sau đó loại trừ biến phí, chính là định phí trong thành phần chi phí hỗn hợp .

Ví dụ :giả sử tại doanh nghiệp A có tài liệu về chi phí bảo trì máy móc thiết bị trong năm 200x như sau :

Tháng	Số giờ lao động trực tiếp (giờ)	Chi phí bảo trì (1.000đ)
1	1.100	2.650
2	1.000	2.500
3	1.300	3.150
4	1.150	2.700
5	1.400	3.350
6	1.250	2.900
7	1.100	2.650
8	1.200	2.900
9	1.350	3.250
10	1.450	3.400
11	1.150	2.700
12	1.500	3.500

Xem xét bảng thống kê chi phí bảo trì trong năm, nhận thấy khi mức độ hoạt động tăng lên thì chi phí cũng tăng lên, như vậy đối với chi phí này đã có sự hiện diện của chi phí khả biến và chi phí bảo trì là một chi phí hỗn hợp bao gồm cả yếu tố bất biến và yếu tố khả biến.

Theo phương pháp cực đại, cực tiểu trước hết ta chọn ra hai số liệu tại điểm cực đại, cực tiểu về mức độ hoạt động.

	Giờ lao động trực tiếp (giờ)	Chi phí bảo trì (1000đ)
Tháng thấp nhất (2)	1.000	2.500
Tháng cao nhất (12)	1.500	3.500

Công thức xác định yếu tố khả biến trong chi phí hỗn hợp:

$$\begin{aligned} \text{Chi phí khả biến đơn vị hoạt động} &= \frac{\text{CHÊNH LỆCH VỀ CHI PHÍ}}{\text{Chênh lệch mức độ hoạt động}} \\ &= \frac{3.500.000 - 2.500.000}{1.500 - 1.000} \\ \text{Chi phí khả biến đơn vị hoạt động} &= 2.000\text{đ/1 giờ lao động trực tiếp} \end{aligned}$$

Ta tiếp tục xác định chi phí bất biến trong chi phí hỗn hợp như sau :

$$\text{Chi phí bất biến} = \text{Tổng chi phí ở mức cao nhất (Thấp nhất)} - \left[\begin{array}{l} \text{Mức khối lượng} \\ \text{cao nhất} \\ \text{(Thấp nhất)} \end{array} \times \text{Biến phí đơn vị} \right]$$

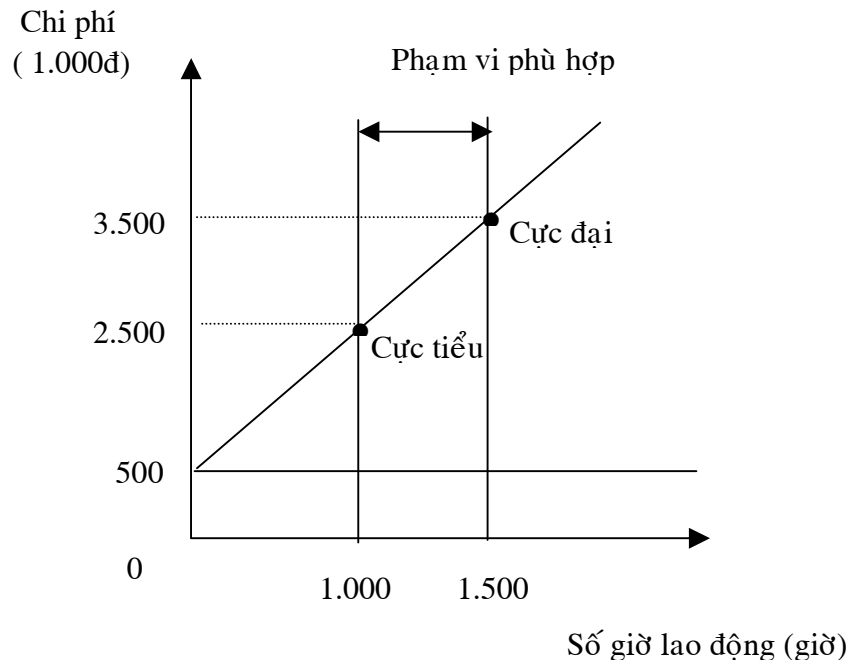
Thay giá trị tại mức độ hoạt động cao nhất (1.500 ; 3.500) vào ta có :

$$\text{Chi phí Bất biến} = 3.500.000 - (1.500 \times 2.000) = 500.000$$

Kết quả cũng sẽ tương tự nếu dùng giá trị tại mức thấp nhất. Phương trình biến thiên chi phí bảo trì của doanh nghiệp Y là :

$$Y = 2.000x + 500.000$$

Từ các số liệu tính được biểu diễn đường tổng chi phí bảo trì của doanh nghiệp Y trên đồ thị như sau :



Trên đồ thị, đường biểu diễn phản ánh 500.000đ chi phí bất biến cho 1 tháng, với 2.000đ chi phí khả biến cho một giờ lao động trực tiếp đối với chi phí bảo trì của doanh nghiệp A.

b. Phương pháp đồ thị phân tán (The scatter graph method)

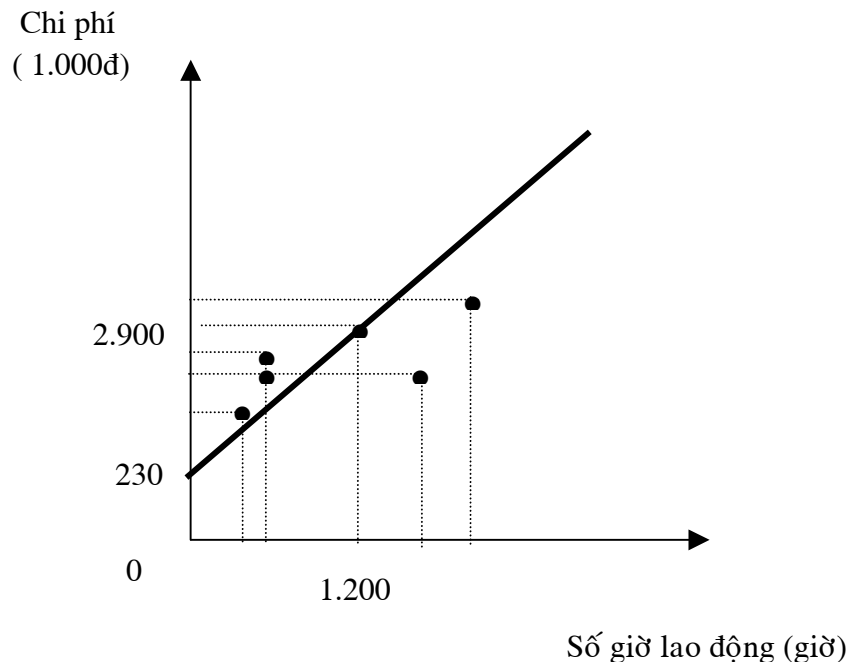
Ví dụ : Cùng với số liệu về chi phí bảo trì của doanh nghiệp A trong năm 200x, sử dụng phương pháp đồ thị phân tán và quá trình thực hiện trải qua các bước sau:

Bước 1: Tất cả những chi phí bảo trì của từng tháng được đánh dấu trên đồ thị.

Bước 2: Kẻ một đường biểu diễn, đường biểu diễn này phân chia tất cả các điểm đã được đánh dấu thành hai phần bằng nhau về số lượng, vị trí đường biểu diễn sẽ đại diện cho tất cả các điểm.

Bước 3: Đường biểu diễn được kẻ ở trên được gọi là đường hồi quy (negressionline), đường hồi quy chính là đường của các mức trung bình. Trong đó mức trung bình của chi phí bất biến được biểu diễn bởi giao điểm giữa đường hồi quy với trục tung. Mức trung bình chi phí khả biến tính cho biến động của một đơn vị mức độ hoạt động sẽ được tính như sau: Xác định tổng chi phí của điểm nằm trên đường hồi quy (hoặc điểm gần đường hồi quy nhất), lấy tổng chi phí trừ cho chi phí bất biến và kết quả này chia cho mức độ hoạt động tại điểm này sẽ được chi phí khả biến tính cho một đơn vị hoạt động.

Ta có đồ thị phân tán như sau:



Trên đồ thị ta thấy đường hồi quy đi qua điểm tháng 8 với mức độ hoạt động 1.200 giờ và tổng chi phí là 2.900.000đ. Từ đó ta tính được như sau :

Tổng chi phí bảo trì	2.900.000
(Trừ) Chi phí bất biến	230.000
Yếu tố chi phí khả biến	2.670.000
Tính trên một giờ lao động trực tiếp	
	2.670.000
	= 2.225đ/giờ
	1.200 giờ

Bước 4 : Xây dựng phương trình tuyến tính $Y = b + ax$. Căn cứ vào kết quả đã xác định ở bước 3, ta có phương trình của chi phí như sau :

$$Y = 230.000 + 2.225x$$

c. Phương pháp bình phương bé nhất (Least - Squares regression method)

Phương pháp bình phương bé nhất nhằm xác định phương trình biến thiên của chi phí dựa trên sự tính toán của phương trình tuyến tính trong phân tích thống kê, xử lý các số liệu chi phí đã được thu thập nhằm đưa ra phương trình có dạng:

$Y = b + ax$ như hai phương pháp cực đại, cực tiểu và phương pháp đồ thị phân tán đã được trình bày ở trên. Khái niệm về bình phương bé nhất có nghĩa là tổng của các bình phương của các độ lệch giữa các điểm với đường hồi quy là nhỏ nhất so với bất kỳ một đường biểu diễn nào khác.

Từ phương trình tuyến tính căn bản này và tập hợp n phần tử quan sát ta có hệ thống phương trình như sau :

$$\begin{cases} \Sigma xy = b\Sigma x + a\Sigma x^2 \\ \Sigma y = nb + a\Sigma x \end{cases}$$

Để minh họa cho phương pháp này, ta lấy lại số liệu về chi phí bảo trì của doanh nghiệp Y ở trên với $n=12$ tháng.

Từ số liệu gốc đã có lập bảng tính toán như sau :

Tháng	Số giờ 1đ trực tiếp (100 giờ) (x)	Chi phí bảo trì (y)	xy	x^2
1	11,0	2.650	29.150	121,00
2	10,0	2.500	25.000	100,00
3	13,0	3.150	40.950	169,00
4	11,5	2.700	31.050	132,25
5	14,0	3.350	46.900	196,00
6	12,5	2.900	36.250	156,25
7	11,0	2.650	29.150	121,00
8	12,0	2.900	24.800	144,00
9	13,5	3.250	43.875	182,25
10	14,5	3.400	49.300	210,25
11	11,5	2.700	31.050	132,25
12	15,0	3.500	52.500	225,00
Cộng	149,5	35.650	449.975	1.889,25

Áp dụng phương trình đường bình phương bé nhất:

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

Thay số liệu đã tính được ở bảng trên vào 2 phương trình (1) và (2) ta có:

$$\begin{cases} 449.975 = 149,5b + 1.889,25a & (1) \\ 35.650 = 12b + 149,5a & (2) \end{cases}$$

Ta nhân phương trình (1) với 12 và nhân phương trình (2) với 149,5, ta được:

$$\begin{cases} 5.399.700 = 1.794b + 22.671a & (1) \\ 5.329.675 = 1.794b + 22.350,25a & (2) \end{cases}$$

Lấy (1) – (2), ta có: $70.025 = 320,75a$

$$a = \frac{70.025}{320,75} = 218,32$$

Như vậy, tỷ lệ biến động của chi phí bảo trì là 218.320đ cho 100 giờ máy (nếu tính 1 giờ máy sẽ là 2.183,2đ)

Chi phí bất biến sẽ được tính như sau :

Thay giá trị $a = 218,32$ vào phương trình (2), ta có:

$$32.650 = 12b + 32.638.84$$

$$12b = 3.011,16$$

$$b = 250,93$$

Vậy chi phí bất biến của chi phí bảo trì là : 250.930đ mỗi tháng

Và phương trình tuyến tính cần tìm có dạng :

$$Y = 250.930 + 2.183,2x$$

IV. BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH THEO KẾ TOÁN TÀI CHÍNH VÀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

1. Báo cáo kết quả kinh doanh theo Kế toán tài chính.

Một báo cáo kết quả kinh doanh được lập theo kế toán tài chính là ở đó, các khoản chi phí sẽ được trình bày theo chức năng của chi phí trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh. Báo cáo này được lập thống nhất ở tất cả các doanh nghiệp vì mục đích báo cáo ra bên ngoài.

Ví dụ :

Tại một doanh nghiệp sản xuất kinh doanh một sản phẩm , có tài liệu như sau :

- Trị giá vốn của một sản phẩm	55.000đ
- Giá bán một sản phẩm	70.000đ
- Chi phí bao bì 1 sản phẩm	1.000đ
- Tiền thuê cửa hàng một tháng	3.000.000đ
- Chi phí lương, điện, nước 1 tháng	7.500.000đ

Giả sử trong tháng, doanh nghiệp bán được 1.000 sản phẩm A. Báo cáo kết quả kinh doanh sẽ như sau :

BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH

Doanh số (1.000 x 70.000)	70.000.000đ
(-) Giá vốn hàng bán (1.000 x 55.000)	<u>55.000.000đ</u>
Lãi gộp	15.000.000đ
(-) Chi phí hoạt động	
Chi phí bao bì đóng gói (1000 x 1000)	1.000.000đ
Thuê cửa hàng	3.000.000đ
Lương, điện, nước	7.500.000đ
	<u>11.500.000đ</u>
Lãi thuần	<u><u>3.500.000đ</u></u>

2. Báo cáo kết quả kinh doanh theo kế toán quản trị

Báo cáo kết quả kinh doanh như trên chỉ được lập đối với kế toán tài chính. Dạng báo cáo này không cung cấp được những thông tin cần thiết cho việc ra quyết định của người quản lý. Do đó người quản lý đề nghị phải lập một báo cáo kết quả kinh doanh mà trong đó, chi phí được trình bày theo cách ứng xử, nghĩa là chi phí chia thành yếu tố chi phí khả biến và chi phí bất biến. Dạng báo cáo như vậy sẽ phù hợp với cấu trúc của quan hệ Chi phí - Khối lượng - Lợi nhuận (CVP) và làm nền tảng để người quản lý ra quyết định.

Ví dụ :

Dùng lại số liệu trên khi lập báo cáo kết quả kinh doanh theo kế toán tài chính để lập báo cáo kết quả kinh doanh theo kế toán quản trị.

BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH

Doanh số (1.000 x 70.000)		70.000.000đ
(-) Chi phí khả biến		
Giá vốn hàng bán	(1.000 x 55.000)	
Bao bì đóng gói	(1.000 x 1.000)	
		56.000.000đ
Số dư đảm phí		14.000.000đ
(-) Chi phí bất biến		
Thuê cửa hàng	3.000.000đ	
Lương, điện, nước	7.500.000đ	
		10.500.000đ
Lãi thuần		<u>3.500.000đ</u>

Kết luận chương 2

Nhận thức và so sánh chi phí là tiền đề triển khai các quyết định của nhà quản trị. Qua chương này, chúng ta có thể hình dung chi phí là những hao phí có mục đích gắn liền với hoạt động sản xuất kinh doanh. Với sự nhận dạng chi phí theo nội dung kinh tế, theo công dụng kinh tế, giúp nhà quản trị thấy được đặc điểm chuyển hóa chi phí từ tính chất ban đầu sang công dụng trong quá trình sản xuất kinh doanh, với sự nhận dạng chi phí theo mô hình ứng xử chi phí, nhận dạng chi phí theo chức năng hoạt động..., là tiền đề hình thành các báo cáo kết quả kinh doanh theo kế toán quản trị, là cơ sở để các nhà quản trị ra quyết định.

CHƯƠNG III: PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ CHI PHÍ - KHỐI LƯỢNG - LỢI NHUẬN

I. Ý NGHĨA

Phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận là xem xét mối quan hệ nội tại giữa các nhân tố : giá bán, sản lượng, chi phí khả biến, chi phí bất biến, kết cấu mặt hàng, đồng thời xem xét mối quan hệ của nó và ảnh hưởng của các nhân tố đó đến lợi nhuận của doanh nghiệp. Từ đó thấy được:

- Khả năng tiềm tàng của doanh nghiệp mà nhà quản trị cần khai thác.
- *Làm cơ sở để lựa chọn dây chuyền sản xuất, định giá sản phẩm, chiến lược bán hàng.*
- Để thực hiện phân tích mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng - lợi nhuận, phải nắm vững được cách ứng xử của chi phí, để tách toàn bộ chi phí của doanh nghiệp thành chi phí khả biến, chi phí bất biến và phải nắm được báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí cũng như một số khái niệm cơ bản sử dụng trong phân tích

II. NHỮNG CHỈ TIÊU CHỦ YẾU CỦA QUAN HỆ CHI PHÍ - KHỐI LƯỢNG - LỢI NHUẬN

1. Số dư đảm phí (Contribution Margin)

Số dư đảm phí là phần còn lại của doanh số sau khi đã trừ đi các chi phí khả biến và có nhiệm vụ trước hết là dùng để bù đắp cho các chi phí bất biến, sau đó hình thành thu nhập thuần túy.

Nếu gọi :

x : số lượng sản phẩm

p : giá bán một sản phẩm

a : chi phí khả biến đơn vị sản phẩm

b : tổng chi phí bất biến

Ta có báo cáo kết quả kinh doanh theo số dư đảm phí dạng tổng quát như sau:

BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH

	TỔNG SẢN PHẨM	ĐƠN VỊ SẢN PHẨM
DOANH THU	px	p
CHI PHÍ KHẢ BIẾN	ax	a
SỐ DƯ ĐẢM PHÍ	$(p - a)x$	$(p - a)$
CHI PHÍ BẤT BIẾN	b	
LỢI NHUẬN	$(p - a)x - b$	

Từ báo cáo thu nhập tổng quát trên ta xem xét các trường hợp sau:

- Nếu không hoạt động, không sản xuất : sản lượng $x = 0$

Lợi nhuận $L = -b$

- Khi sản xuất sao cho lợi nhuận $L = 0$ (Số dư đảm phí = Chi phí bất biến),
tại sản lượng x_h (sản lượng hòa vốn)

$$(p - a) x_h = b$$

$$x_h = \frac{b}{(p - a)} = \frac{\text{Chi phí bất biến}}{\text{Số dư đảm phí đơn vị}}$$

- Khi sản xuất tại sản lượng $x_1 > x_h$, $L_1 = (p - a)x_1 - b$

Khi sản xuất tại sản lượng $x_2 > x_1 > x_h$, $L_2 = (p - a)x_2 - b$

Như vậy, khi sản lượng tăng lên một lượng : $\Delta x = x_2 - x_1$, thì

Lợi nhuận cũng tăng lên một lượng $\Delta L = L_2 - L_1$

$$\Delta L = (p - a)(x_2 - x_1)$$

Kết luận: thông qua khái niệm số dư đảm phí ta được mối quan hệ giữa sản lượng và lợi nhuận. Mối quan hệ đó là:

“ Nếu sản lượng tăng lên một lượng thì lợi nhuận tăng lên một lượng bằng sản lượng tăng lên nhân cho số dư đảm phí đơn vị”.

Chú ý: kết luận trên chỉ đúng khi doanh nghiệp đã vượt qua điểm hòa vốn.

Như vậy: căn cứ vào số dư đảm phí, người ta có thể tính nhanh chóng về thu nhập thuần túy.

2. Tỷ lệ số dư đảm phí

- Tỷ lệ số dư đảm phí là tỷ lệ phần trăm của số dư đảm phí tính trên doanh thu.

- Hay tỷ lệ số dư đảm phí là tỷ lệ phần trăm so sánh giữa số dư đảm phí và doanh thu.

- Chỉ tiêu tỷ lệ số dư đảm phí này có thể tính cho tất cả các loại sản phẩm, một loại sản phẩm (cũng bằng một đơn vị sản phẩm)

$$\text{Tỷ lệ số dư đảm phí} = \frac{p - a}{p} \times 100$$

$$\text{Tỷ lệ số dư đảm phí} = \frac{\text{Số dư đảm phí đơn vị}}{\text{Doanh thu}} \times 100$$

- Từ những dữ kiện nêu trên trong báo cáo thu nhập tổng quát ta có:

$$\Delta L = L_2 - L_1 = (p - a) (x_2 - x_1)$$

$$\Delta L = (x_2 - x_1) p$$

$$\text{Vậy } \Delta L = (p - a) / p (x_2 - x_1) p$$

Kết luận : thông qua khái niệm về tỷ lệ số dư đảm phí ta rút ra được mối quan hệ giữa doanh thu và lợi nhuận, mối quan hệ đó là:

“ Nếu doanh thu tăng lên một lượng thì lợi nhuận tăng lên một lượng bằng doanh thu tăng lên nhân cho tỷ lệ số dư đảm phí”

Hệ quả: Nếu tăng cùng một lượng doanh thu ở tất cả những sản phẩm, những lĩnh vực, những bộ phận, những xí nghiệp... thì những xí nghiệp, những bộ phận, những sản phẩm nào có tỷ lệ số dư đảm phí lớn thì lợi nhuận tăng lên càng nhiều.

Nhờ vào chỉ tiêu tỷ lệ số dư đảm phí, cũng có thể nhanh chóng xác định được thu nhập thuần túy.

3. Kết cấu chi phí

- Trong tổng chi phí sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, bao gồm có hai loại chi phí là chi phí khả biến và chi phí bất biến.

Kết cấu chi phí là mối quan hệ tỷ trọng của từng loại chi phí khả biến và chi phí bất biến chiếm trong tổng chi phí.

- Vấn đề được đặt ra là loại chi phí nào chiếm tỷ trọng cao và ngược lại thì sẽ có lợi. Không thể trả lời chắc chắn cho câu hỏi này mà còn tùy thuộc vào điều kiện kinh doanh của doanh nghiệp.

- Thế nhưng, nhìn chung những doanh nghiệp nào có tỷ lệ chi phí bất biến chiếm tỷ trọng lớn, tỷ lệ chi phí khả biến nhỏ, thì tỷ lệ số dư đảm phí sẽ lớn hơn, nếu tăng giảm doanh thu thì lợi nhuận sẽ tăng giảm nhiều hơn. Những doanh nghiệp có tỷ lệ chi phí bất biến chiếm tỷ trọng lớn thường là những doanh nghiệp

có mức đầu tư lớn. Vì vậy, khi gặp điều kiện thuận lợi thì phát triển rất nhanh, nhưng nếu gặp rủi ro, doanh thu giảm nhanh, lợi nhuận giảm nhanh, doanh nghiệp sẽ phá sản nhanh chóng.

Ngược lại đối với những doanh nghiệp có tỷ lệ chi phí bất biến chiếm tỷ trọng nhỏ, tỷ lệ chi phí khả biến lớn, tỷ lệ số dư đảm phí sẽ nhỏ, nếu tăng giảm doanh thu thì lợi nhuận tăng giảm ít hơn. Những doanh nghiệp có tỷ lệ chi phí bất biến chiếm tỷ trọng nhỏ là những doanh nghiệp có mức đầu tư thấp. Vì vậy tốc độ phát triển chậm hơn, nhưng nếu gặp rủi ro hay điều kiện kinh doanh không thuận lợi thì mức độ thiệt hại sẽ ít hơn.

Để chứng minh, tiến hành khảo sát số liệu hai doanh nghiệp X và Y như sau:

	DOANH NGHIỆP X		DOANH NGHIỆP Y	
	SỐ TIỀN	%	SỐ TIỀN	%
DOANH SỐ	100.000.000	100	100.000.000	100
(-) CHI PHÍ KHẢ BIẾN	30.000.000	30	50.000.000	50
SỐ DƯ ĐẢM PHÍ	70.000.000	70	50.000.000	50
(-) CHI PHÍ BẤT BIẾN	50.000.000		30.000.000	
THU NHẬP THUẦN	<u>20.000.000</u>		<u>20.000.000</u>	

Qua số liệu trên cho thấy cả hai doanh nghiệp có cùng doanh số như nhau, thu nhập thuần giống nhau. Chứng tỏ tổng chi phí của cả hai doanh nghiệp là giống nhau. Điều khác biệt duy nhất là tỷ trọng của từng loại chi phí trong tổng chi phí của hai doanh nghiệp là khác nhau.

Giả sử cả hai doanh nghiệp đều có cùng cơ hội phát triển doanh số của mình là 10%. Lúc này số liệu sẽ được tính toán lại như sau:

CHỈ TIÊU	DOANH NGHIỆP X		DOANH NGHIỆP Y	
	SỐ TIỀN	%	SỐ TIỀN	%
DOANH SỐ	110.000.000	100	110.000.000	100
(-) CHI PHÍ KHẢ BIẾN	33.000.000	30	55.000.000	50
SỐ DƯ ĐẢM PHÍ	77.000.000	70	55.000.000	50
(-) CHI PHÍ BẤT BIẾN	50.000.000		30.000.000	
THU NHẬP THUẦN	<u>27.000.000</u>		<u>25.000.000</u>	

Kết quả trên cho thấy, thu nhập thuần của doanh nghiệp X đã tăng nhanh hơn doanh nghiệp Y. Chứng tỏ trong trường hợp này, kết cấu chi phí của doanh nghiệp X tỏ ra có lợi hơn trong việc kích thích tăng thu nhập.

Giả sử, doanh số của cả hai doanh nghiệp cùng giảm xuống 10%, các số liệu trên cùng tính lại như sau:

CHỈ TIÊU	DOANH NGHIỆP X		DOANH NGHIỆP Y	
	SỐ TIỀN	%	SỐ TIỀN	%
DOANH SỐ	90.000.000	100	90.000.000	100
(-) CHI PHÍ KHẢ BIẾN	27.000.000	30	45.000.000	50
SỐ DƯ ĐẢM PHÍ	63.000.000	70	45.000.000	50
(-) CHI PHÍ BẤT BIẾN	50.000.000		30.000.000	
THU NHẬP THUẦN	<u>13.000.000</u>		<u>15.000.000</u>	

Kết quả trên cho thấy, thu nhập thuần của doanh nghiệp X đã giảm xuống nhanh hơn doanh nghiệp Y. Trong trường hợp này chứng tỏ kết cấu chi phí của doanh nghiệp Y tỏ ra có lợi hơn doanh nghiệp X trong việc kìm hãm sự giảm xuống của thu nhập thuần.

Do đó, kết cấu chi phí như thế nào còn tùy thuộc vào điều kiện kinh doanh của từng doanh nghiệp, từng công ty.

4. Đòn bẩy kinh doanh (Operating Leverage)

- Đòn bẩy kinh doanh được hiểu theo nghĩa là một cách nào đó để chỉ với một sự tăng nhỏ của doanh thu hoặc sản lượng sản phẩm bán ra cũng làm thu nhập thuần có một sự gia tăng lớn.

- Đòn bẩy kinh doanh là khái niệm phản ánh mối quan hệ giữa tốc độ tăng lợi nhuận và tốc độ tăng doanh thu, sản lượng bán ra và tốc độ tăng lợi nhuận bao giờ cũng lớn hơn tốc độ tăng doanh thu.

$$\text{Đòn bẩy kinh doanh} = \frac{\text{Tốc độ tăng lợi nhuận}}{\text{Tốc độ tăng doanh thu (Sản lượng bán)}} > 1$$

$$\text{Đòn bẩy kinh doanh} = \frac{\text{Tổng số dư đảm phí}}{\text{Tổng thu nhập thuần túy}}$$

Với những dữ kiện đã cho ở bảng báo cáo thu nhập tổng quát, ta có:

- Tại sản lượng x_1 , doanh thu Px_1 , lợi nhuận $L_1 = (p - a)x_1 - b$

- Tại sản lượng x_2 , doanh thu Px_2 , lợi nhuận $L_2 = (p - a)x_2 - b$

$$\text{Tốc độ tăng lợi nhuận} = \frac{L_2 - L_1}{L_1} \times 100\% = \frac{(p - a)(x_2 - x_1)}{(p - a)x_1 - b}$$

$$\text{Tốc độ tăng doanh thu} = \frac{Px_2 - Px_1}{Px_1}$$

$$\text{Đòn bẩy kinh doanh} = \frac{Px_1}{Px_2 - Px_1} \times \frac{(p - a)(x_2 - x_1)}{(p - a)x_1 - b}$$

$$\text{Đòn bẩy kinh doanh} = \frac{(p - a)x_1}{(p - a)x_1 - b} = \frac{\text{Tổng số dư đảm phí}}{\text{Tổng thu nhập thuần}}$$

Ví dụ:

Lấy lại số liệu của hai doanh nghiệp X và Y như trên, ta lần lượt tính độ lớn đòn bẩy kinh doanh của hai doanh nghiệp X và Y như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Đòn bẩy kinh doanh} \\ \text{(Doanh nghiệp X)} \end{array} = \frac{70.000.000}{20.000.000} = 3,5$$

$$\begin{array}{l} \text{Đòn bẩy kinh doanh} \\ \text{(Doanh nghiệp Y)} \end{array} = \frac{50.000.000}{20.000.000} = 2,5$$

Như vậy, đối với doanh nghiệp X, cứ 1% tăng doanh thu sẽ dẫn đến 3,5% tăng của thu nhập thuần. Còn đối với doanh nghiệp Y sẽ là 2,5%.

Do đó, nếu cả hai doanh nghiệp có doanh số cùng tăng 10% thì thu nhập thuần của doanh nghiệp X tăng 35% tức (20.000.000 x 35% = 7.000.000); Còn doanh nghiệp Y sẽ tăng 25% tức (20.000.000 x 25% = 5.000.000).

Nhận xét:

Tại một mức doanh thu và sản lượng cho sẵn sẽ xác định được đòn bẩy kinh doanh tại mức doanh thu đó. Nếu dự kiến được tốc độ tăng doanh thu thì sẽ dự kiến được tốc độ tăng lợi nhuận và ngược lại.

III. MỘT SỐ ỨNG DỤNG CỦA QUAN HỆ CHI PHÍ - KHỐI LƯỢNG - LỢI NHUẬN (CVP)

Trong phần này, vẫn sử dụng số liệu của doanh nghiệp A hiện đang sản xuất và bán hàng tháng 1000 sản phẩm với giá bán 70.000đ/1sản phẩm; chi phí khả biến đơn vị: 56.000đ/1sản phẩm; Chi phí bất biến hoạt động trong tháng: 10.500.000đ.

Người quản lý đang trong quá trình tìm những biện pháp để phát triển thu nhập từ sản phẩm này với các phương án đề nghị sau đây:

BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH

	TỔNG SỐ	ĐƠN VỊ	%
DOANH THU	70.000.000	70.000	100
<i>CHI PHÍ KHẢ BIẾN</i>	56.000.000	56.000	80
<i>SỐ DƯ ĐẢM PHÍ</i>	14.000.000	14.000	20
<i>CHI PHÍ BẤT BIẾN</i>	10.500.000		
<i>LỢI NHUẬN</i>	3.500.000		

1. Chi phí bất biến , sản lượng thay đổi

Người quản lý đề ra phương án: nếu tăng chi phí quảng cáo mỗi tháng là 4.000.000đ, hy vọng khối lượng sản phẩm bán ra sẽ tăng 40%. Nếu thực tế xảy ra đúng dự kiến thì có nên thực hiện theo phương án này hay không?

$$\text{Tỷ lệ số dư đảm phí} = \frac{14.000}{70.000} \times 100\% = 20\%$$

- Doanh thu tăng 40% tức : $70.000.000 \times 40\% = 28.000.000$

- Số dư đảm phí tăng : $28.000.000 \times 20\% = 5.600.000$

- (Trừ) Chi phí bất biến tăng do quảng cáo 4.000.000

- Thu nhập thuần tăng 1.600.000

Vậy doanh nghiệp có thể thực hiện phương án này.

2. Chi phí khả biến và sản lượng thay đổi

Người quản lý dự kiến dùng nguyên vật liệu rẽ tiền để chế tạo sản phẩm. Nhờ biện pháp này đã tiết kiệm được chi phí khả biến là 4.000đ/1sp. Tuy nhiên dự kiến số lượng sản phẩm tiêu thụ chỉ đạt 850sp. Nếu thực tế xảy ra đúng dự kiến, thì có nên áp dụng phương án này hay không. (Dự kiến sản phẩm không suy giảm chất lượng nhưng số lượng tiêu thụ giảm do tâm lý ban đầu của người tiêu dùng).

Tổng số dư đảm phí dự kiến $(14.000 + 4.000) \times 850$ sản phẩm
= 15.300.000

(Trừ) Tổng số dư đảm phí hiện tại 14.000.000

Tổng số dư đảm phí tăng 1.300.000

Đây cũng chính là thu nhập thuần túy tăng vì chi phí bất biến không đổi. Vì vậy, doanh nghiệp có thể thực hiện phương án này.

3. Chi phí bất biến, giá bán và sản lượng thay đổi

Người quản lý dự kiến tăng chi phí quảng cáo lên 5.000.000đ/tháng, giảm giá bán 2.000đ/sp. Bằng biện pháp này, hy vọng khối lượng sản phẩm tiêu thụ tăng 50%. Doanh nghiệp có nên thực hiện phương án này hay không.

Tổng số dư đảm phí dự kiến	$(14.000 - 2.000) \times (1.000\text{sp} \times 150\%)$ = 18.000.000
(Trừ) Tổng số dư đảm phí hiện tại	14.000.000
Tổng số dư đảm phí tăng	4.000.000
(Trừ) Chi phí bất biến tăng	5.000.000
Thu nhập thuần giảm	(1.000.000)

Vậy, doanh nghiệp không nên thực hiện phương án này.

4. Chi phí bất biến, Chi phí khả biến và sản lượng thay đổi

Qua quá trình nghiên cứu người quản lý thấy rằng, mức tiêu thụ hàng tháng 1.000sp tương ứng với số tiền lương phải trả cho nhân viên bán hàng là 5.000.000đ. Như vậy, tính tiền lương bình quân cho 1 sản phẩm là 5.000đ, người quản lý đề nghị thay vì trả lương cố định hàng tháng là 5.000đ/1sp; sẽ tiến hành trả lương theo hoa hồng bán hàng 5.000đ/1sp. Hy vọng bằng phương pháp này, số lượng sản phẩm tiêu thụ sẽ tăng 20%. Vậy doanh nghiệp có nên thực hiện phương án này hay không.

Tổng số dư đảm phí dự kiến	$(14.000 - 5.000) \times (1.000\text{sp} \times 120\%)$ = 10.800.000
(Trừ) Tổng số dư đảm phí hiện tại	14.000.000
Số dư đảm phí giảm	(3.200.000)
(Trừ) Chi phí bất biến giảm	5.000.000
Thu nhập thuần tăng	1.800.000

Vậy, doanh nghiệp có thể thực hiện phương án này.

5. Chi phí bất biến, Chi phí khả biến, giá bán và sản lượng thay đổi

Cũng qua quá trình nghiên cứu, người quản lý đề nghị thay vì trả lương cố định hàng tháng là 5.000đ/1sp; sẽ tiến hành trả lương theo hoa hồng bán hàng 5.000đ/1sp, mặt khác giảm giá bán 2.000đ/1sp. Qua biện pháp này lượng sản phẩm tiêu thụ dự kiến tăng 50%. Doanh nghiệp có nên thực hiện phương án này hay không.

Tổng số dư đảm phí dự kiến	$14.000 - (5.000 + 2.000) \times (1.000sp \times 150\%)$ $= 10.500.000$
(Trừ) Tổng số dư đảm phí hiện tại	14.000.000
Số dư đảm phí giảm	(3.500.000)
(Trừ) Chi phí bất biến giảm	5.000.000
Thu nhập thuần tăng	1.500.000

Vậy doanh nghiệp có thể thực hiện phương án này.

6. Quyết định trong trường hợp đặc biệt

Giả sử trong kỳ doanh nghiệp vẫn bán 1.000sp như cũ, ngoài ra có một khách hàng đề nghị mua 200sp một lúc , với điều kiện có một giá ưu đãi. Khách hàng yêu cầu chở đến tận nơi, chi phí vận chuyển ước tính là 600.000đ. Doanh nghiệp mong muốn từ thương vụ này sẽ đem đến một khoản lợi nhuận là 1.000.000đ. Hãy xác định giá bán của lô hàng này, thương vụ này có thực hiện được hay không.

Trong việc tiêu thụ bình thường , doanh nghiệp đã có lãi, nghĩa là mọi chi phí bất biến đã được bù đắp hết. Do đó giá bán trong thương vụ này được xác định như sau:

Chi phí khả biến 1 sản phẩm	56.000đ
Chi phí vận chuyển 1 sản phẩm	$600.000đ / 200sp = 3.000đ/1sp$
Lợi nhuận mong muốn từ 1 sản phẩm	$1.000.000đ / 200sp = 5.000đ/1sp$
Giá bán 1 sản phẩm = 56.000 + 3.000 + 5.000	$= 64.000đ/1sp$

Đây là giá ưu đãi có thể định được

IV. PHÂN TÍCH ĐIỂM HÒA VỐN

1. Xác định điểm hòa vốn

a. Khái niệm điểm hòa vốn

- **Điểm hòa vốn (BEP-Break Even Point) là khối lượng hoạt động mà tại đó tổng doanh thu bằng tổng chi phí.**

- Ta có khái niệm số dư đảm phí (Contribution margin) là phần còn lại từ doanh thu sau khi trừ đi chi phí khả biến; số dư đảm phí dùng để đảm bảo trang trải cho chi phí bất biến và có lãi. Vì vậy, tại điểm hòa vốn, Số dư đảm phí bằng Chi phí bất biến.

- Trên đồ thị phẳng, điểm hòa vốn là tọa độ được xác định bởi khối lượng thể hiện trên trục hoành - còn gọi là khối lượng hòa vốn; doanh thu được thể hiện trên trục tung - còn gọi là doanh thu hòa vốn.

b. Xác định điểm hòa vốn

Nếu gọi :

- x là sản lượng bán hòa vốn
- a là chi phí khả biến đơn vị
- b là tổng chi phí bất biến
- P là giá bán đơn vị sản phẩm

Phương trình hòa vốn có dạng như sau:

$$Px = ax + b$$

Sản lượng hòa vốn:

$$x = \frac{b}{P - a}$$

$$\text{Sản lượng hòa vốn} = \frac{\text{Tổng chi phí bất biến}}{\text{Số dư đảm phí đơn vị } Sp}$$

Doanh thu hòa vốn:

$$Px = \frac{b}{P - a} \times P = \frac{b}{(P - a) / P}$$

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \frac{\text{Tổng chi phí bất biến}}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí}}$$

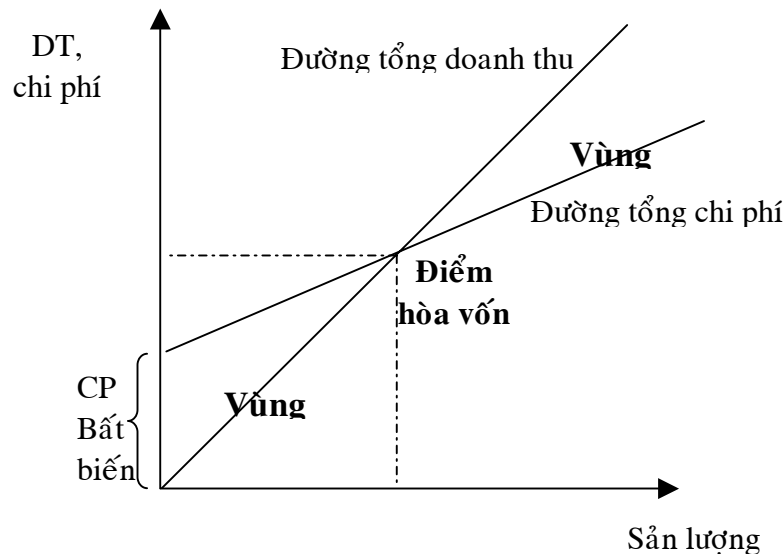
Hay: Doanh thu hòa vốn = Sản lượng hòa vốn x giá bán

2. Đồ thị điểm hòa vốn

a. Đồ thị dạng tổng quát

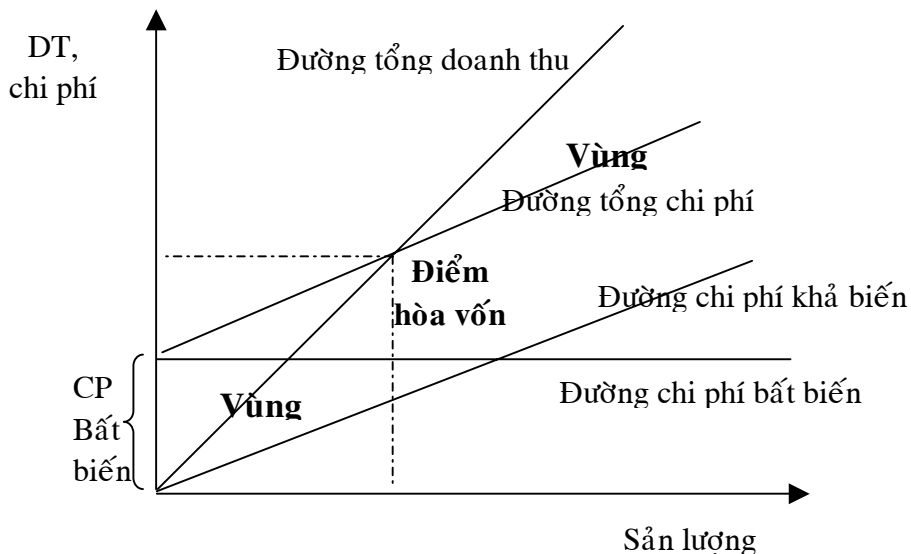
Điểm hòa vốn là điểm mà tại đó tổng doanh thu bằng tổng chi phí. Vì vậy để thể hiện đồ thị hòa vốn, người ta vẽ lên đồ thị đường biểu diễn tổng chi phí và tổng doanh thu. Tại điểm mà hai đường này gặp nhau, chính là điểm hòa vốn

Đồ thị biểu diễn:

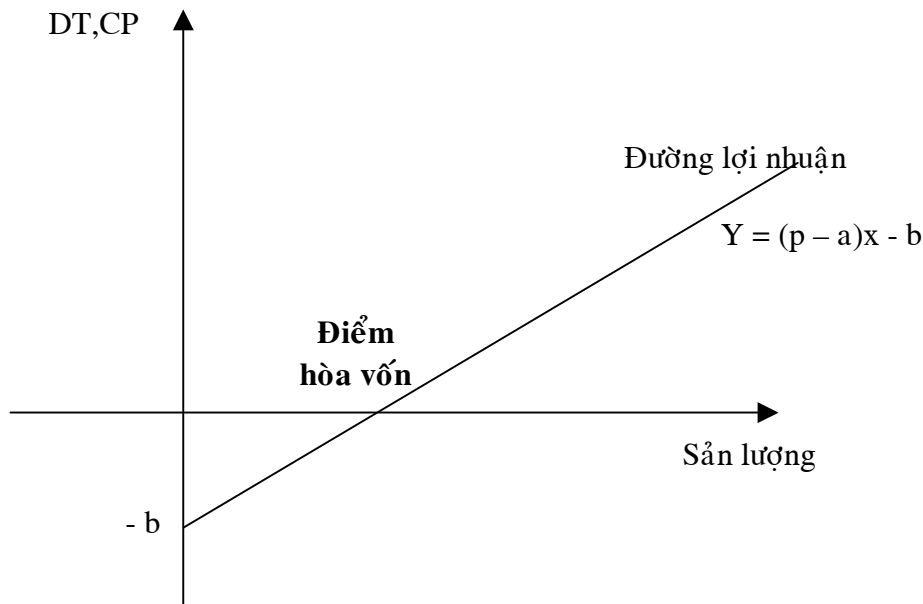


b. Dạng phân biệt

Đồ thị hòa vốn như ở trên thể hiện được điểm hòa vốn, từ đó xác định được doanh thu hòa vốn và sản lượng hòa vốn. Tuy nhiên qua đồ thị này không thấy được mối quan hệ giữa các nhân tố chi phí, khối lượng, lợi nhuận. Vì vậy để thể hiện được mối quan hệ này, người ta biểu diễn đồ thị hòa vốn dạng phân biệt. Đồ thị này khác đồ thị trên là tổng chi phí được chia thành chi phí khả biến và chi phí bất biến.



c. Đồ thị Lợi nhuận



3. Phân tích lợi nhuận thuần

Trong thực tế người quản lý thường phải đứng trước câu hỏi là cần phải bán bao nhiêu sản phẩm để có thể đạt được một khoản lợi nhuận mong muốn. Để trả lời câu hỏi này, xuất phát từ phương trình hòa vốn, người ta cộng thêm lợi nhuận vào để phân tích.

Gọi :

- x : là khối lượng sản phẩm bán để đạt được lợi nhuận mong muốn
- p: là giá bán đơn vị
- a: là chi phí khả biến đơn vị sản phẩm
- b: là chi phí bất biến
- L: là lợi nhuận mong muốn

Ta có phương trình CVP đầy đủ như sau:

Doanh thu = Chi phí khả biến + Chi phí bất biến + Lợi nhuận

$$Px = b + ax + L$$

$$(p - a)x = b + L$$

$$\begin{aligned} \text{Sản lượng tại điểm lợi nhuận } x_L &= \frac{b + L}{p - a} = \frac{\text{Chi phí bất biến} + \text{Lợi nhuận}}{\text{Số dư đảm phí đơn vị}} \\ \text{Doanh thu tại điểm lợi nhuận } px_L &= \frac{b + L}{(p - a)/p} = \frac{\text{Chi phí bất biến} + \text{Lợi nhuận}}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí}} \end{aligned}$$

4. Số dư an toàn (Margin of safety)

- Số dư an toàn là phần doanh thu vượt qua điểm hòa vốn, phần doanh thu đó bắt đầu tạo lợi nhuận cho doanh nghiệp và đặc biệt khi ấy doanh thu chỉ còn trang trải cho chi phí khả biến mà thôi vì chi phí bất biến đã được bù đắp hết tại doanh thu hòa vốn. Doanh thu an toàn (số dư an toàn) càng lớn thì điểm hòa vốn càng gần hơn, rủi ro sẽ giảm đi, mức độ an toàn sẽ cao hơn

- Số dư an toàn là chênh lệch giữa doanh thu đạt được (theo dự tính hoặc theo thực tế) so với doanh thu hòa vốn.

- Số dư an toàn = Doanh thu đạt được – Doanh thu hòa vốn

- Để đánh giá mức độ an toàn ngoài việc sử dụng số dư an toàn cần kết hợp với chỉ tiêu tỷ lệ số dư an toàn

$$\text{Tỷ lệ số dư an toàn} = \frac{\text{Số dư an toàn}}{\text{Doanh thu}} \times 100\%$$

Ví dụ: Khảo sát số liệu của 2 doanh nghiệp X và Y như sau:

CHỈ TIÊU	DOANH NGHIỆP X		DOANH NGHIỆP Y	
	SỐ TIỀN	%	SỐ TIỀN	%
DOANH THU	100.000.000	100	100.000.000	100
(-) CHI PHÍ KHẢ BIẾN	<u>30.000.000</u>	30	<u>50.000.000</u>	50
SỐ DƯ ĐẢM PHÍ	70.000.000	70	50.000.000	50
(-) CHI PHÍ BẤT BIẾN	<u>50.000.000</u>		<u>30.000.000</u>	
THU NHẬP THUẦN	<u><u>20.000.000</u></u>		<u><u>20.000.000</u></u>	

$$\text{Doanh thu hòa vốn DNX} = \frac{50.000.000}{70\%} = 71.428.571$$

$$\text{Doanh thu hòa vốn DNY} = \frac{30.000.000}{50\%} = 60.000.000$$

$$\text{Số dư an toàn DN X} = 100.000.000 - 71.428.571 = 28.571.429$$

$$\text{Số dư an toàn DN Y} = 100.000.000 - 60.000.000 = 40.000.000$$

$$\begin{aligned} \text{Tỷ lệ số dư an toàn DN X} &= \frac{28.571.429}{100.000.000} = 0.28 = 28\% \\ \text{Tỷ lệ số dư an toàn DN Y} &= \frac{40.000.000}{100.000.000} = 0.40 = 40\% \end{aligned}$$

Như vậy, đối với doanh nghiệp X có kết cấu chi phí trong đó chi phí bất biến chiếm tỷ trọng lớn nên tỷ lệ số dư đảm phí lớn, số dư an toàn thấp. Doanh thu giảm nhanh thì lợi nhuận cũng giảm nhanh.

5. Phân tích kết cấu hàng bán và hòa vốn

Kết cấu hàng bán là tỷ trọng của doanh thu của từng loại sản phẩm bán trong tổng doanh thu. Đối với doanh nghiệp chỉ sản xuất và bán một loại sản phẩm thì không có ảnh hưởng của kết cấu. Nhưng nếu doanh nghiệp bán nhiều hơn một loại sản phẩm, thì sự thay đổi của kết cấu hàng bán sẽ ảnh hưởng đến hòa vốn cũng như lợi nhuận của doanh nghiệp. Bởi vì mỗi một loại sản phẩm sẽ có một tỷ lệ số dư đảm phí khác nhau. Do đó doanh nghiệp cần phải tổ chức tiêu thụ sản phẩm với một kết cấu hợp lý nhất để có thể đạt được hòa vốn sớm nhất, cũng như tăng lợi nhuận cho doanh nghiệp.

Để chứng minh ta xem xét số liệu tiêu thụ 2 loại sản phẩm A và B trong một doanh nghiệp như sau:

CHỈ TIÊU	SP A		SP B		TỔNG CỘNG	
	SỐ TIỀN	%	SỐ TIỀN	%	SỐ TIỀN	%
DOANH THU	4.000.000	100	1.000.000	100	5.000.000	100
(-) CHI PHÍ KHẢ BIẾN	2.800.000	70	550.000	55	3.350.000	67
SỐ DƯ ĐẢM PHÍ	1.200.000	30	450.000	45	1.650.000	33
(-) CHI PHÍ BẤT BIẾN					1.320.000	
THU NHẬP THUẦN					<u>330.000</u>	

Số liệu trên cho thấy, Doanh nghiệp tiêu thụ hai loại sản phẩm A và B theo kết cấu sản phẩm A chiếm 80% trong tổng doanh thu, còn lại là sản phẩm B. Việc tiêu thụ này đã đưa đến doanh thu hòa vốn = 1.320.000 / 33% = 4.000.000 và lợi nhuận đạt được là 330.000.

Giả sử tổng doanh thu của doanh nghiệp vẫn giữ nguyên như cũ là 5.000.000, nhưng việc tiêu thụ sản phẩm A và B theo một kết cấu đổi ngược cho nhau. Các số liệu được tính lại như sau:

CHỈ TIÊU	SP A		SP B		TỔNG CỘNG	
	SỐ TIỀN	%	SỐ TIỀN	%	SỐ TIỀN	%
DOANH THU	1.000.000	100	4.000.000	100	5.000.000	100
(-) CHI PHÍ KHẢ BIẾN	700.000	70	2.200.000	55	2.900.000	58
SỐ DƯ ĐẢM PHÍ	300.000	30	1.800.000	45	2.100.000	42
(-) CHI PHÍ BẤT BIẾN					1.320.000	
THU NHẬP THUẦN					<u>780.000</u>	

Kết quả của sự thay đổi kết cấu mặt hàng này đã làm cho

Doanh thu hòa vốn = $1.320.000/42\% = 3.142.857$

Và lợi nhuận của doanh nghiệp đạt được là 780.000

Như vậy, do tăng tỷ trọng tiêu thụ đối với sản phẩm B, là sản phẩm có tỷ lệ số dư đảm phí cao, doanh thu hòa vốn của doanh nghiệp đã sớm hơn và đạt được một mức lợi nhuận cao hơn.

Kết luận chương 3

Phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận là một trong những phương pháp phân tích quan trọng của nhà quản trị. Về cơ bản, quá trình phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận đòi hỏi sự am hiểu về số dư đảm phí, kết cấu chi phí, đòn bẩy kinh doanh và những kỹ thuật liên kết thích hợp giữa chi phí khả biến, chi phí bất biến, sản lượng, giá bán, doanh thu, kết cấu hàng bán. Chính sự liên kết này giúp nhà quản trị nhận thức sự thay đổi nào làm tăng hay không tăng lợi nhuận. Đồng thời nó cũng chỉ ra sự lựa chọn sản lượng, doanh thu hòa vốn với những quan điểm nhận thức chi phí khác nhau, với những thay đổi dự kiến giá bán trong tương lai...

CHƯƠNG IV: DỰ TOÁN NGÂN SÁCH

Chúng ta đã biết chức năng quản lý là hoạch định, tổ chức và kiểm soát. Dự toán ngân sách đóng vai trò quan trọng để thực hiện các chức năng này, đặc biệt là chức năng hoạch định và kiểm soát. Kế hoạch hoạt động tài chính của doanh nghiệp được trình bày thông qua Dự toán ngân sách.

I. KHÁI NIỆM VÀ MỤC ĐÍCH CỦA DỰ TOÁN NGÂN SÁCH

1. Khái niệm Dự toán ngân sách

Dự toán ngân sách là những tính toán dự kiến một cách toàn diện và phối hợp, chỉ rõ cách thức huy động các nguồn lực cho các hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, được xác định bằng một hệ thống các chỉ tiêu về số lượng và giá trị cho một khoảng thời gian xác định trong tương lai.

2. Mục đích của Dự toán ngân sách

a. Hoạch định (Lập kế hoạch)

Dự toán ngân sách buộc người quản lý phải dự tính những gì sẽ xảy ra trong tương lai, thấy được những gì cần phải làm để thay đổi kết quả không mong muốn.

b. Kiểm tra

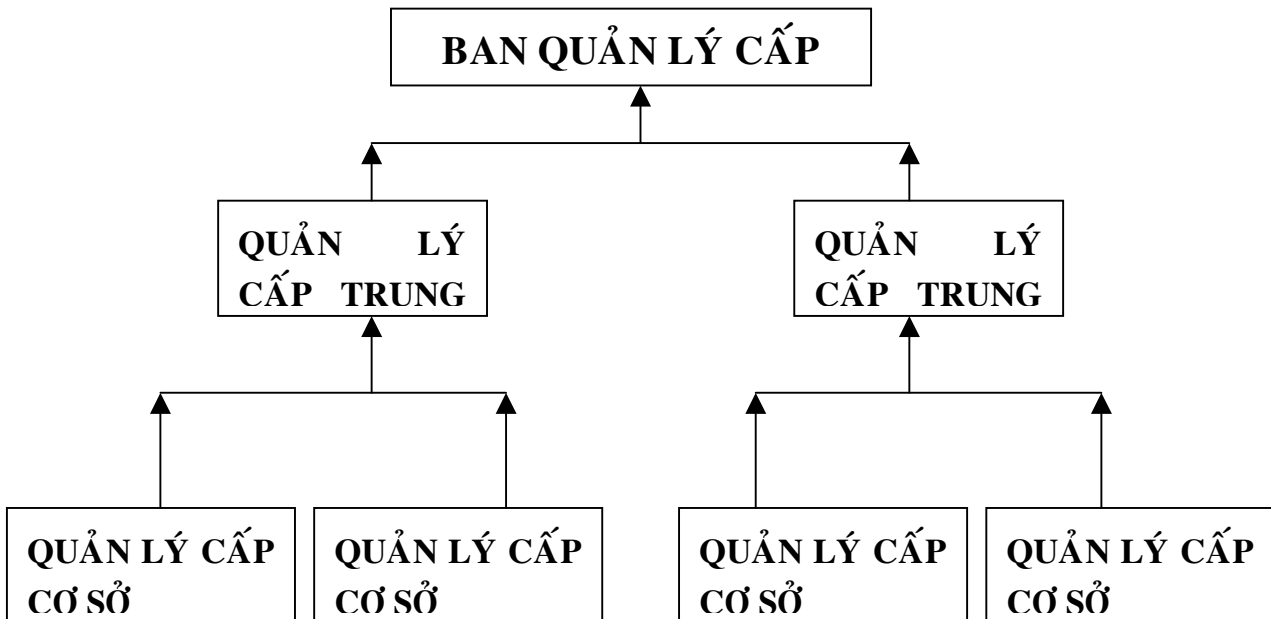
Kiểm tra là quá trình so sánh kết quả thực hiện với kế hoạch và đánh giá việc thực hiện đó. Kiểm tra phù hợp thuộc vào kế hoạch, không có kế hoạch thì không có cơ sở để so sánh kết quả và đánh giá việc thực hiện.

II. TRÌNH TỰ LẬP DỰ TOÁN NGÂN SÁCH

Mỗi cấp quản lý đều có trách nhiệm với những chi phí thuộc phạm vi kiểm soát của mình, do đó người quản lý ở mỗi cấp có trách nhiệm về những biến động chi phí giữa kế hoạch và kết quả thực hiện. Trách nhiệm lập dự toán ngân sách ở cấp nào do người quản lý ở cấp đó thực hiện.

Dự toán được thực hiện từ cấp có trách nhiệm thấp nhất đến cấp có trách nhiệm cao nhất. Dự toán ở cấp nào do chính người quản lý ở cấp đó thực hiện rồi đệ trình lên cấp trên.

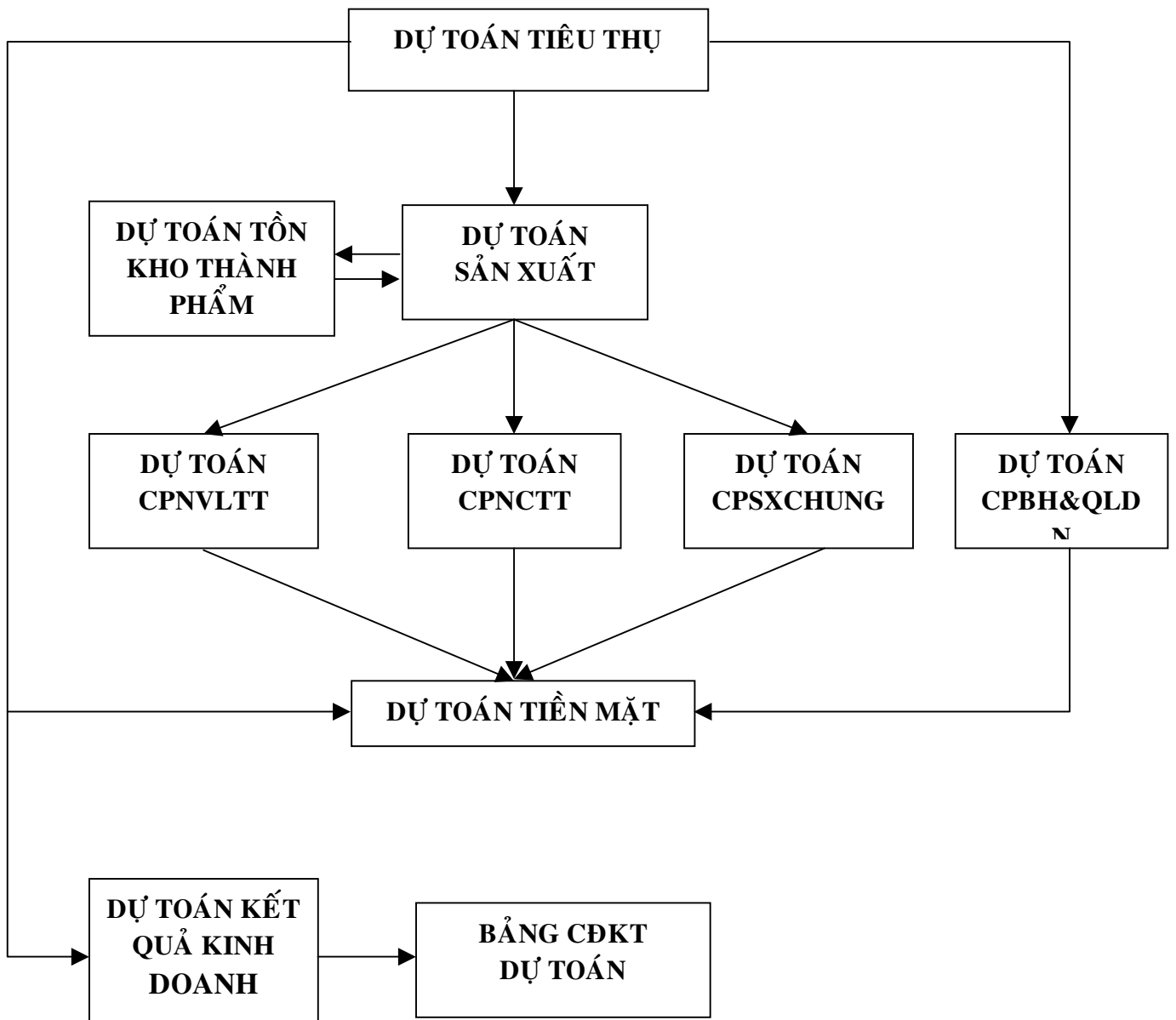
Sơ đồ: Trách nhiệm và trình tự lập Dự toán ngân sách



III. DỰ TOÁN NGÂN SÁCH

Dự toán ngân sách của một tổ chức doanh nghiệp bao gồm hệ thống các dự toán sau đây:

- Dự toán về tiêu thụ sản phẩm
- Dự toán sản xuất
- Dự toán tồn kho thành phẩm
- Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
- Dự toán chi phí nhân công trực tiếp
- Dự toán chi phí sản xuất chung
- Dự toán chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp
- Dự toán tiền mặt
- Dự toán kết quả hoạt động kinh doanh
- Bảng cân đối kế toán dự toán



1. Dự toán tiêu thụ sản phẩm

Dự toán tiêu thụ sản phẩm được lập trên cơ sở dự báo sản phẩm tiêu thụ. Nhiều yếu tố thường được xem xét khi dự báo sản phẩm tiêu thụ:

- Khối lượng tiêu thụ của kỳ trước
- Các đơn đặt hàng chưa thực hiện
- Chính sách giá trong tương lai
- Chiến lược tiếp thị để mở rộng thị trường
- Các điều kiện chung về kinh tế kỹ thuật
- Quảng cáo, đẩy mạnh sản xuất, cạnh tranh trong thị trường

- Sự thay đổi về tổng sản phẩm xã hội, công ăn việc làm, giá cả, thu nhập trên đầu người.

2. Dự toán sản xuất

Dự toán sản xuất cho kỳ kế được lập sau dự toán tiêu thụ sản phẩm. Khối lượng hàng hóa sản xuất ra phải đủ để sẵn sàng thỏa mãn yêu cầu của tiêu thụ và cho yêu cầu tồn kho cuối kỳ. Một phần của số sản phẩm này đã có sẵn trong tồn kho đầu kỳ, số còn lại phải được sản xuất ra. Do đó nhu cầu sản xuất có thể xác định bằng công thức cân đối:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Khối lượng tồn kho} & & \text{Khối lượng sản} & & \text{Khối lượng tiêu thụ} & & \text{Khối lượng tồn} \\ \text{đầu kỳ} & + & \text{xuất trong kỳ} & = & \text{trong kỳ} & + & \text{kho cuối kỳ} \\ \\ \text{Khối lượng sản} & & \text{Khối lượng tiêu thụ} & & \text{Khối lượng tồn kho} & & \text{Khối lượng tồn} \\ \text{xuất trong kỳ} & = & \text{trong kỳ} & + & \text{cuối kỳ} & - & \text{kho đầu kỳ} \end{array}$$

3. Dự toán tồn kho thành phẩm

Thành phẩm tồn kho cuối kỳ là số thành phẩm dự trữ chuẩn bị cho việc tiêu thụ ở kỳ sau. Dự toán tồn kho thành phẩm là cơ sở quan trọng để đáp ứng yêu cầu nguyên vật liệu cho sản xuất và hàng hóa bán ra một cách kịp thời.

Để dự toán hợp lý tồn kho thành phẩm thường phải dựa trên phương pháp thống kê kinh nghiệm, đồng thời căn cứ vào khả năng tiêu dùng, sức mua của người tiêu dùng kế hoạch. Trên thực tế, khi dự toán lượng thành phẩm tồn kho phải căn cứ vào dự toán lượng thành phẩm tiêu thụ và tỷ lệ tồn kho thành phẩm ước tính.

$$\begin{array}{ccc} \text{Lượng thành phẩm} & \text{Lượng thành phẩm} & \\ \text{tồn kho cuối kỳ dự} & \text{tiêu thụ dự kiến} & \times \text{ Tỷ lệ tồn kho cuối} \\ \text{kiến} & & \text{kỳ dự kiến} \\ \\ \text{Trị giá thành phẩm} & \text{Lượng thành phẩm} & \text{Giá thành sản xuất} \\ \text{tồn kho cuối kỳ} & \text{tồn kho cuối kỳ} & \text{đơn vị thành phẩm} \\ & = & \times \end{array}$$

4. Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Dự toán nguyên vật liệu trực tiếp được lập để chỉ số nguyên vật liệu cần thiết cho quá trình sản xuất. Phải có đủ nguyên vật liệu sẵn sàng thỏa mãn cho nhu cầu sản xuất và để cung cấp cho nhu cầu tồn kho cuối kỳ. Một phần nguyên vật liệu này có sẵn trong tồn kho nguyên vật liệu đầu kỳ, số còn lại phải mua thêm từ bên ngoài. Để xác định dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp sử dụng công thức:

$$\text{Chi phí NVL trực tiếp} = \frac{\text{Sản lượng sản phẩm cần SX trong kỳ}}{\text{Số lượng NVL tiêu hao cho 1 đơn vị sản phẩm}} \times \text{Đơn giá NVL xuất dùng}$$

5. Dự toán chi phí nhân công trực tiếp

Dự toán chi phí nhân công trực tiếp cũng được lập theo dự toán sản xuất, phải biết trước được nhu cầu lao động trong cả năm để có kế hoạch điều chỉnh lực lượng lao động thích nghi với tình hình, không làm ảnh hưởng đến sản xuất, giúp nhà quản lý có kế hoạch chủ động trong việc sử dụng lao động, làm cơ sở phân tích ảnh hưởng của chi phí nhân công với chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm...

Trong trường hợp doanh nghiệp sản xuất nhiều loại sản phẩm khác nhau, phải lập Dự toán chi phí nhân công trực tiếp cho từng loại sản phẩm, sau đó tập hợp lại để tính toán cho toàn doanh nghiệp.

$$\text{Chi phí nhân công trực tiếp} = \frac{\text{Khối lượng sản phẩm cần SX trong kỳ}}{\text{Định mức thời gian SX hoàn thành 1 sản phẩm}} \times \text{Đơn giá giờ công trực tiếp}$$

6. Dự toán chi phí sản xuất chung

Chi phí sản xuất chung gồm nhiều khoản chi phí có liên quan đến nhiều đối tượng chịu chi phí khác nhau. Các chi phí này được chia thành chi phí khả biến và chi phí bất biến. Khi lập dự toán cần tính toán riêng biến phí và định phí, sau đó tổng hợp lại.

Chi phí sản xuất chung được dự toán cho từng loại sản phẩm. Vì vậy, trước hết phải lập dự toán theo tổng số, sau đó phân bổ cho từng loại sản phẩm theo tiêu thức hợp lý.

Dự toán chi phí sản xuất chung được xác định theo công thức:

$$\text{Chi phí sản xuất chung} = \frac{\text{Khối lượng sản phẩm SX hoàn thành}}{\text{Định mức chi phí SX của 1 đơn vị sản phẩm}}$$

7. Dự toán chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp

Dự toán chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp gồm các khoản mục chi phí phát sinh ngoài quá trình sản xuất trong kỳ kế hoạch, cũng được chia thành định phí và biến phí. Dự toán chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp có thể được lập từ nhiều dự toán nhỏ hơn hoặc các dự toán cá nhân do những người có trách nhiệm trong khâu bán hàng và quản lý lập ra.

Khi lập dự toán chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp phải căn cứ vào dự toán tiêu thụ, dự toán sản xuất và các nhân tố khác ảnh hưởng đối với chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp như: phương thức bán hàng, phương thức quản lý, địa điểm kinh doanh, nơi tiêu thụ...

8. Dự toán tiền mặt

Dự toán tiền mặt là việc dự kiến lượng tiền thu, chi trong kỳ để sử dụng hợp lý và có hiệu quả trong quá trình sản xuất kinh doanh.

Dự toán tiền mặt được lập căn cứ vào các dòng tiền thu vào và chi ra trên các dự toán bộ phận. Dự toán tiền mặt gồm 4 phần:

- Phần thu: gồm số dư tiền mặt cộng với số tiền mặt thu do bán hàng
- Phần chi: gồm tất cả các khoản chi tiền mặt như chi mua nguyên vật liệu, trả lương lao động trực tiếp, chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp (lấy trên các dự toán bộ phận đã trình bày). Ngoài ra còn có các khoản chi khác như nộp thuế, chi mua trang thiết bị, trả lãi cổ phần...
- Phần cân đối thu, chi: nếu thiếu hụt phải vay thêm ngân hàng, nếu thừa phải trả bớt nợ vay ngân hàng hoặc đem đầu tư ngắn hạn.
- Phần vay: phản ánh số tiền vay và trả trong kỳ kế hoạch kể cả tiền lãi vay ngân hàng.

9. Dự toán báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

Dự toán báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh là loại dự toán mang tính tổng hợp, dựa trên căn cứ của dự toán tiêu thụ, dự toán giá vốn hàng bán và các dự toán bộ phận khác. Dự toán này nêu lên lợi tức dự kiến trong kỳ. Nó là tiêu chuẩn để đánh giá tình hình hoạt động của đơn vị có hiệu quả hay không. Ngoài ra Dự toán báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh còn cung cấp số liệu phục vụ cho việc so sánh, đánh giá tình hình thực chi phí hiện kế hoạch lợi nhuận, tình hình thực hiện nghĩa vụ đối với ngân sách nhà nước. Trên cơ sở đó còn tìm ra được những tồn tại, những khả năng tiềm tàng chưa được khai thác trong quá trình kinh doanh. Từ đó có những biện pháp tích cực phát huy những mặt mạnh và tìm nguyên nhân khắc phục những tồn tại.

10. Bảng cân đối kế toán dự toán

Bảng cân đối kế toán dự toán là việc dự tính một cách khái quát tình hình tài sản và nguồn hình thành tài sản của doanh nghiệp tại thời điểm cuối kỳ kế toán.

Thông qua Bảng cân đối kế toán dự toán, nhà quản lý có cách nhìn tổng thể về mọi mặt hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp trong kỳ kế hoạch, từ đó có

những biện pháp hữu hiệu, tăng cường công tác lập dự toán và phấn đấu thực hiện tốt dự toán.

Cơ sở để lập Bảng cân đối kế toán dự toán là Bảng cân đối kế toán dự toán hoặc bảng cân đối kế toán thực hiện của năm trước và các dự toán bộ phận có liên quan của năm kế hoạch...

IV. VÍ DỤ MINH HỌA

Tại một doanh nghiệp có bảng cân đối kế toán ngày 31/3/200x như sau:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN
NGÀY 31/03/200X

Đơn vị: triệu đồng

TÀI SẢN	Số tiền
Tiền mặt	100
Phải thu khách hàng	240
Nguyên vật liệu	58,8
Thành phẩm	196
Tài sản cố định	5.000
Hao mòn tài sản cố định	(2.000)
Ký cược dài hạn	50
Cộng tài sản	3.644,8
NGUỒN VỐN	Số tiền
Phải trả người bán	184,8
Phải nộp Nhà nước	350
Nguồn vốn kinh doanh	2.650
Lợi nhuận chưa phân phối	460
Cộng nguồn vốn	3.644,8

Tài liệu bổ sung:

- Toàn bộ các khoản phải thu khách hàng ngày 31/03 là doanh thu trả chậm
- Khoản phải trả người bán 31/03 là tiền nợ mua nguyên vật liệu chưa trả
- Phải nộp nhà nước là thuế thu nhập doanh nghiệp
- Doanh nghiệp đang xây dựng dự toán cho Quý II với những tài liệu sau;

1. Khối lượng tiêu thụ

Thực tế tháng 3: 300 sản phẩm

Dự kiến tháng 4: 400 sản phẩm

Dự kiến tháng 5: 500 sản phẩm

Dự kiến tháng 6: 300 sản phẩm

Dự kiến tháng 7: 400 sản phẩm

Đơn giá bán kế hoạch : 4.000.000đ/1sản phẩm. Trong đó tổng doanh thu bán hàng hàng tháng có 20% là doanh thu trả chậm và sẽ thu hết vào tháng kế tiếp.

2. Nhu cầu tồn kho thành phẩm cuối tháng bằng 20% khối lượng tiêu thụ của tháng kế tiếp.

3. Nhu cầu tồn quỹ tiền mặt cuối mỗi tháng là 150.000.000. Tiền mặt thừa sẽ được gửi ở ngân hàng.

4. Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:

Định mức lượng cho một sản phẩm

Mức NVL cần cơ bản cho một sản phẩm	7,9 kg
Hao hụt cho phép	0,1kg
Cộng	8 kg

Định mức giá cho một sản phẩm

Giá mua 1 kg nguyên vật liệu	170.000
Chi phí vận chuyển	4.000/1kg
Chi phí bốc vác	2.000/1kg
Chiết khấu được hưởng	(1.000)
Cộng	175.000

Tiền mua nguyên vật liệu thanh toán ngay bằng tiền mặt 60% trong tháng, số còn lại sẽ được thanh toán hết vào tháng sau.

5. Định mức chi phí nhân công trực tiếp

Định mức lượng cho một sản phẩm

Thời gian cơ bản cho một sản phẩm	3,2giờ
Thời gian ngừng nghỉ hợp lý của công nhân	0,1giờ
Thời gian lau chùi, ngừng nghỉ của máy móc	0,2giờ
Cộng	3,5giờ

Định mức giá cho một sản phẩm

Tiền lương cơ bản 1 giờ	150.000
Trợ cấp lương	21.500
Bảo hiểm xã hội, BHYT, KPCĐ	28.500

Cộng**200.000**

6. Dự kiến nguyên vật liệu tồn kho cuối tháng bằng 10% nhu cầu nguyên vật liệu cần cho sản xuất ở tháng sau. Yêu cầu tồn kho nguyên vật liệu tồn kho cuối tháng 6 là 288kg.

7. Chi phí sản xuất chung được phân bổ trên căn cứ số giờ lao động trực tiếp, đơn giá định trước phân bổ chi phí sản xuất chung khả biến 40.000đ/1giờ lao động trực tiếp. Tổng chi phí sản xuất chung bất biến hoạt động trong tháng dự kiến 84.000.000đ.

8. Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp khả biến được phân bổ theo khối lượng sản phẩm tiêu thụ với mức giá định trước 60.000đ/1 sản phẩm. Tổng chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp bất biến hoạt động trong tháng dự kiến 56.000.000đ

9. Dự kiến mua sắm tài sản cố định:

Tháng 4	60.000.000
Tháng 5	100.000.000
Tháng 6	20.000.000

10. Khấu hao tài sản cố định dự kiến trích hàng tháng 90.000.000 trong đó ở phân xưởng sản xuất là 60.000.000 và ở bộ phận bán hàng và quản lý doanh nghiệp 30.000.000

11. thuế thu nhập doanh nghiệp trong quý phải nộp 50% và được nộp tháng đầu của quý kế tiếp.

Yêu cầu: căn cứ vào tài liệu trên, hãy lập các dự toán:

Dự toán tiêu thụ

Dự toán sản xuất

Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Dự toán chi phí nhân công trực tiếp

Dự toán chi phí sản xuất chung

Dự toán tồn kho thành phẩm cuối kỳ

Dự toán chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp

Dự toán tiền mặt

Dự toán báo cáo kết quả kinh doanh

Bảng cân đối kế toán dự toán

Đơn vị: triệu đồng

DỰ TOÁN TIÊU THỤ SẢN PHẨM				
CHỈ TIÊU	Tháng 4	Tháng 5	Tháng 6	Quý II
Khối lượng sản phẩm tiêu thụ dự kiến	400	500	300	1.200
Đơn giá bán	4	4	4	4
Doanh thu dự kiến	1.600	2.000	1.200	4.800
DỰ KIẾN THU TIỀN MẶT				
Số tiền chưa thu tháng 3	240			240
Tiền thu tháng 4	1.280	320		1.600
Tiền thu tháng 5		1.600	400	2.000
Tiền thu tháng 6			960	960
Tổng cộng tiền thu được	1.520	1.920	1.360	4.800

DỰ TOÁN SẢN XUẤT				
CHỈ TIÊU	Tháng 4	Tháng 5	Tháng 6	Quý II
Khối lượng sản phẩm dự kiến tiêu thụ	400	500	300	1.200
Yêu cầu tồn kho cuối kỳ	100	60	80	80
Tổng yêu cầu về thành phẩm	500	560	360	1.280
Tồn kho đầu kỳ	80	100	60	80
Khối lượng sản phẩm dự kiến sản xuất	420	460	320	1.200

Đơn vị: triệu đồng

DỰ TOÁN CHI PHÍ NGUYÊN VẬT LIỆU TRỰC TIẾP				
CHỈ TIÊU	Tháng 4	Tháng 5	Tháng 6	Quý II
Khối lượng sản phẩm dự kiến sản xuất	420	460	320	1.200
Mức tiêu hao vật liệu cho 1 SP	8	8	8	8
Nhu cầu vật liệu cho sản xuất	3.360	3.680	2.560	9.600
Yêu cầu tồn kho vật liệu cuối kỳ	368	256	288	288
Tổng yêu cầu vật liệu	3.728	3.936	2.848	9.888
Tồn kho vật liệu đầu kỳ	336	368	256	336
Khối lượng nguyên vật liệu cần mua	3.392	3.568	2.592	9.552
Đơn giá nguyên vật liệu	0,175	0,175	0,175	0,175
Chi phí mua nguyên vật liệu	593,6	624,4	453,6	1671,6
DỰ KIẾN TIỀN MẶT CHI MUA NGUYÊN VẬT LIỆU				
Chưa trả tháng 3	184,8			184,8
Tiền mặt chi tháng 4	356,16	237,44		593,6
Tiền mặt chi tháng 5		374,64	249,76	624,4
Tiền mặt chi tháng 6			272,16	272,16
Tổng chi tiền mặt	540,96	612,08	521,92	1.674,96

Đơn vị: triệu đồng

DỰ TOÁN CHI PHÍ NHÂN CÔNG TRỰC TIẾP				
CHỈ TIÊU	Tháng 4	Tháng 5	Tháng 6	Quý II
Khối lượng sản phẩm dự kiến sản xuất	420	460	320	1.200
Thời gian lao động trực tiếp 1 Sp	3,5	3,5	3,5	3,5
Tổng số giờ lao động trực tiếp	1.470	1.610	1.120	4.200
Đơn giá tiền lương 1 giờ công	0,2	0,2	0,2	0,2
Tổng chi phí tiền lương nc trực tiếp	294	322	224	840

Đơn vị: triệu đồng

DỰ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT CHUNG				
CHỈ TIÊU	Tháng 4	Tháng 5	Tháng 6	Quý II
Tổng số giờ lao động trực tiếp	1.470	1.610	1.120	4.200
Hệ số phân bổ chi phí SXC khả biến	0,04	0,04	0,04	0,04
Tổng chi phí SXC khả biến	58,80	64,40	44,80	168
Chi phí SXC bất biến	84	84	84	252
Tổng chi phí sản xuất chung	142,8	148,4	128,8	420
(-) Chi phí khấu hao TSCĐ	60	60	60	180
Tiền mặt chi cho sản xuất chung	82,8	88,4	68,8	240

Đơn vị: triệu đồng

DỰ TOÁN TỒN KHO THÀNH PHẨM CUỐI KỲ			
CHỈ TIÊU	Số lượng	Giá	Tổng cộng
Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	8 kg	0,175	1,4
Chi phí nhân công trực tiếp	3,5 giờ	0,2	0,7
Chi phí sản xuất chung	3,5 giờ	0,1	0,35
Thành phẩm tồn kho	80	2,45	196

Đơn vị: triệu đồng

DỰ TOÁN CHI PHÍ BÁN HÀNG VÀ QUẢN LÝ DN				
CHỈ TIÊU	Tháng 4	Tháng 5	Tháng 6	Quý II
Khối lượng tiêu thụ dự kiến	400	500	300	1.200
Chi phí bán hàng và QLDN khả biến	0,06	0,06	0,06	0,06
Tổng chi phí BH và QLDN khả biến dk	24	30	18	72
Chi phí bán hàng và QLDN bất biến	56	56	56	168
Tổng chi phí bán hàng và QLDN	80	86	74	240
(-) Chi phí khấu hao TSCĐ	30	30	30	90
Chi tiền mặt cho bán hàng và quản lý	50	56	44	150

Đơn vị: triệu đồng

DỰ TOÁN TIỀN MẶT				
CHỈ TIÊU	Tháng 4	Tháng 5	Tháng 6	Quý II
I. Tồn quỹ tiền mặt đầu kỳ	100	150	150	100
II. Thu tiền mặt trong kỳ	1.520	1.920	1.360	4.800
Cộng thu tiền mặt (I+II)	1.620	2.070	1.510	4.900
III. Chi tiền mặt trong kỳ				
1. Chi phí NVL trực tiếp	540,96	612,08	512,92	1674,96
2. Chi phí nhân công trực tiếp	294	322	224	840
3. Chi phí sản xuất chung	82,8	88,4	68,8	240
4. Chi phí BH & QLDN	50	56	44	150
5. Chi mua TSCĐ	60	100	20	180
6. Chi nộp thuế TNDN	350	0	0	350
Cộng chi tiền mặt	1.377,6	1.178,48	878,72	3.434,96
IV. Cân đối thu chi	242,24	891,52	631,28	1.465,04
Tiền gửi ngân hàng	92,24	741,52	481,28	1.315,04
Tồn quỹ tiền mặt cuối kỳ	150	150	150	150

Đơn vị: triệu đồng

DỰ TOÁN KẾT QUẢ HĐKD		
CHỈ TIÊU		
Doanh thu	(1.200 x 4)	4.800
(-) Giá vốn hàng bán	(1.200 x 2,45)	2.940
Lãi gộp		1.860
(-) Chi phí BH & QLDN		240
Lãi thuần		1.620
(-) Thuế thu nhập DN	(50% 1620)	810
Lãi thuần sau thuế		810

Đơn vị: triệu đồng

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN DỰ TOÁN	
	SỐ TIỀN
Tiền mặt	150
Tiền gửi ngân hàng	1315,04
Phải thu khách hàng	240
Nguyên vật liệu	50,4
Thành phẩm	196
Tài sản cố định	5.180
Hao mòn TSCĐ	(2.270)
Ký cược, ký quỹ dài hạn	50
NGUỒN VỐN	SỐ TIỀN
Phải trả người bán	181,44
Phải nộp nhà nước	810
Nguồn vốn kinh doanh	2.650
Lợi nhuận chưa phân phối	1.270
CỘNG NGUỒN VỐN	4.911,44

Kết luận chương 4

Hoạt động của doanh nghiệp là một hoạt động được định hướng thông qua kế hoạch dài hạn và được thực hiện thông qua các giai đoạn nối tiếp nhau trong các kỳ kế hoạch ngắn hạn. Kế hoạch ngắn hạn xác định các mục tiêu nhiệm vụ cụ thể. Để thực hiện mục tiêu này, cần phải dự toán nguồn tài chính đó là dự toán ngân sách. Dự toán này là một bảng tóm tắt trên mọi phương diện của các kế hoạch và mục tiêu cho tương lai, xác định nhiệm vụ cụ thể từng bộ phận trong đơn vị phải thực hiện.

CHƯƠNG V: PHÂN TÍCH BIẾN ĐỘNG CHI PHÍ

Kiểm soát và tiết kiệm chi phí là một yêu cầu cần thiết đối với mọi doanh nghiệp. Tiết kiệm chi phí làm giảm giá thành, tăng lợi nhuận, nâng cao hiệu quả sản xuất kinh doanh. Thông qua phân tích tình hình biến động của chi phí có thể xác định được các khả năng tiềm tàng, các nguyên nhân chủ quan, khách quan tác động đến sự tăng giảm chi phí thực tế so với kế hoạch đặt ra trước đó. Từ đó sẽ đề ra những biện pháp khắc phục những tồn tại, xây dựng các phương án hoạt động mới, khai thác các khả năng tiềm tàng, tiết kiệm chi phí, nâng cao hiệu quả sản xuất kinh doanh.

Trong chương này tập trung nghiên cứu những vấn đề cơ bản liên quan đến việc kiểm tra, đánh giá tình hình quản lý sử dụng các loại chi phí trong quá trình sản xuất kinh doanh. Chi phí sản xuất kinh doanh được phân thành:

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

Chúng ta sẽ lần lượt phân tích sự biến động của từng loại chi phí nói trên.

I. ĐỊNH MỨC CHI PHÍ

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

Định mức chi phí được các nhà quản lý xây dựng cho các khoản mục cấu tạo nên giá thành sản phẩm. Nghĩa là định mức chi phí được xây dựng trong chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, và chi phí sản xuất chung khả biến. Định mức chi phí được xác định cho từng kỳ kế hoạch, bởi vì mỗi kỳ sẽ có những thay đổi nhất định về điều kiện sản xuất, phương thức sản xuất, trình độ sản xuất... Định mức chi phí sẽ được xây dựng theo hai tiêu thức cơ bản:

- Lượng định mức hay định lượng (Quantity standards) cho thấy có bao nhiêu số lượng của loại chi phí được sử dụng như số lượng nguyên vật liệu tiêu hao hoặc số giờ lao động trực tiếp được sử dụng để chế tạo ra một đơn vị sản phẩm...

- Giá định mức hay định giá (Cost standards) cho thấy đơn giá của các khoản mục chi phí được sử dụng là bao nhiêu như đơn giá nguyên vật liệu, đơn giá một giờ công lao động...

Ví dụ: Tại một doanh nghiệp xây dựng định mức chi phí cho một sản phẩm A như sau:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:

+ **Định lượng:** lượng nguyên vật liệu trực tiếp tiêu hao cho một đơn vị sản phẩm sẽ bao gồm: lượng tiêu dùng thực tế cho một đơn vị sản phẩm và kể cả những hao hụt bình thường không thể tránh khỏi.

Định lượng cho một sản phẩm

<i>Mức tiêu hao cho 1 đơn vị sản phẩm</i>	2,9kg
<i>Hao hụt cho phép</i>	0,1kg
Cộng	3kg

+ **Định giá:** định mức giá cho một đơn vị nguyên vật liệu phải là giá chuyển giao cuối cùng mà không kể đến bất kỳ một khoản chiết khấu nào.

Định giá cho một sản phẩm

<i>Giá mua một ký nguyên vật liệu</i>	3.700đ
<i>Chi phí vận chuyển</i>	200đ
<i>Chi phí bốc vác</i>	100đ
Cộng	4.000đ

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

cho 1 đơn vị sản phẩm = 3kg x 4.000đ = **12.000đ**

- Chi phí nhân công trực tiếp

+ **Định lượng:** là phản ánh lượng thời gian lao động trực tiếp, tiêu hao cho một đơn vị sản phẩm, kể cả những thời gian ngừng nghỉ hợp lý của máy móc thiết bị cũng như của người lao động.

Định lượng cho một sản phẩm

<i>Thời gian căn bản cho 1 sản phẩm</i>	2,3 giờ
<i>Thời gian lau chùi và máy ngừng nghỉ</i>	0,1 giờ
<i>Thời gian giải lao và nhu cầu cá nhân</i>	0,1 giờ
Cộng	2,5 giờ

+ **Định giá:** giá của một giờ lao động trực tiếp sẽ bao gồm tiền lương căn bản, các khoản phụ cấp, các khoản trích theo lương theo quy định...

Định giá cho một sản phẩm

Tiền lương căn bản 1 giờ	11.000đ
Phụ cấp theo lương	2000đ
Thuế lao động	1.000đ
Cộng	14.000đ

Chi phí nhân công trực tiếp cho 1 đơn vị sản phẩm

$$= 2,5\text{giờ} \times 14.000\text{đ} = 35.000\text{đ}$$

- Chi phí sản xuất chung khả biến

Giả sử phân bổ chi phí sản xuất chung khả biến là số giờ lao động trực tiếp với đơn giá định trước là 3.000đ/1giờ.

Chi phí sản xuất chung khả biến = 2,5giờ x 3.000đ = **7.500đ**

Những định mức lập cho từng loại sản phẩm sẽ được tập hợp trên một thẻ định mức chi phí sản xuất có dạng như sau:

**THẺ ĐỊNH MỨC CHI PHÍ
SẢN XUẤT SẢN PHẨM A**

Chỉ tiêu	Định lượng	Định giá	Chi phí định mức
Nguyên vật liệu trực tiếp	3kg	4.000	12.000
<i>Nhân công trực tiếp</i>	2,5giờ	14.000	35.000
<i>Chi phí sản xuất chung khả biến</i>	2,5giờ	3.000	7.500
Tổng cộng			<u>54.500</u>

II. PHƯƠNG PHÁP PHÂN TÍCH

1. Phương pháp thay thế liên hoàn

Phương pháp thay thế liên hoàn là phương pháp phân tích dùng để tính toán mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến chỉ tiêu nghiên cứu.

Đặc điểm:

- Khi xem xét mức độ ảnh hưởng của nhân tố nào thì chỉ cho nhân tố đó biến đổi, còn các nhân tố khác sẽ được cố định lại (gốc hoặc báo cáo)

- Các nhân tố phải được sắp xếp theo một trình tự nhất định, nhân tố số lượng sắp trước, nhân tố chất lượng sắp sau. Xác định mức độ ảnh hưởng của nhân tố số lượng trước, nhân tố chất lượng sau, để thấy rõ sự biến đổi từ lượng đến chất.

- Lần lượt thay số thực tế vào cho số kế hoạch của các nhân tố. Lấy kết quả thay thế lần sau so với kết quả thay thế lần trước sẽ có được mức độ ảnh hưởng của nhân tố vừa biến đổi. Các lần thay thế hình thành một quan hệ liên hoàn. Tổng đại số mức độ ảnh hưởng của các nhân tố phải bằng đúng đối tượng phân tích.

Ví dụ: giả sử chỉ tiêu kinh tế M bao gồm ba nhân tố ảnh hưởng a, b, c. Các nhân tố hình thành chỉ tiêu bằng phương trình:

$$a \times b \times c = M$$

Quy ước:

- Kỳ kế hoạch: 0

- Kỳ thực tế: 1

Như vậy:

Chỉ tiêu kế hoạch:

$$a_0 \times b_0 \times c_0 = M_0$$

Chỉ tiêu thực tế:

$$a_1 \times b_1 \times c_1 = M_1$$

Đối tượng phân tích sẽ là: $M_1 - M_0$ (Chênh lệch giữa thực tế và kế hoạch)

- Thay thế lần 1:

$$a_1 \times b_0 \times c_0 = M'$$

Xác định mức độ ảnh hưởng do a thay đổi:

$$M' - M_0$$

- Thay thế lần 2:

$$a_1 \times b_1 \times c_0 = M''$$

Xác định mức độ ảnh hưởng do b thay đổi

$$M'' - M'$$

- Thay thế lần 3:

$$a_1 \times b_1 \times c_1 = M_1$$

Xác định mức độ ảnh hưởng do c thay đổi

$$M_1 - M''$$

2. Phương pháp số chênh lệch

Phương pháp này cũng dùng để tính mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến các chỉ tiêu nghiên cứu. Thực chất của phương pháp này chính là sự biến tướng của phương pháp thay thế liên hoàn để tính mức độ ảnh hưởng của nhân tố nào đó. Lấy trực tiếp chênh lệch của nhân tố này giữa các thời kỳ trong điều kiện các nhân tố khác được cố định lại.

Mức ảnh hưởng do a thay đổi

$$(a_1 - a_0) \times b_0 \times c_0$$

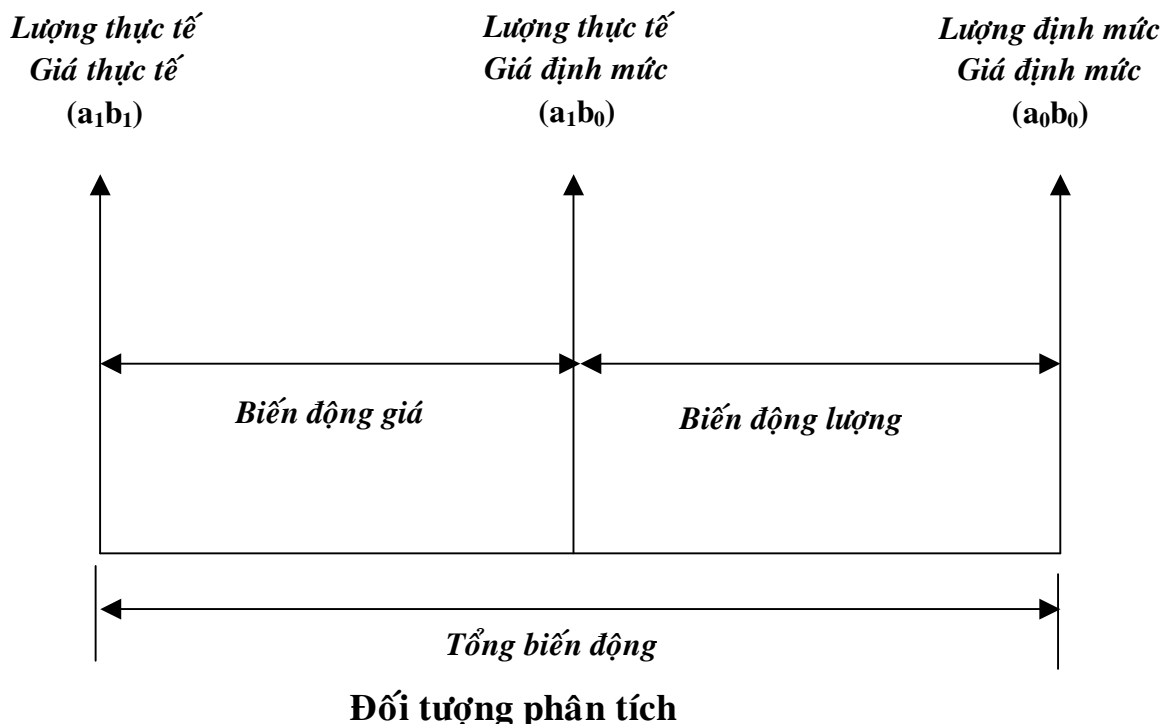
Mức ảnh hưởng do b thay đổi

$$(b_1 - b_0) \times a_1 \times c_0$$

Mức ảnh hưởng do c thay đổi

$$(c_1 - c_0) \times a_1 \times b_1$$

Mô hình chung để phân tích:



III. PHÂN TÍCH BIẾN ĐỘNG CHI PHÍ

1. Phân tích biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung khả biến

Tình hình thực tế

Các khoản chi phí thực tế phát sinh liên quan đến việc sản xuất sản phẩm A như sau:

- Nguyên vật liệu trực tiếp:

Trong tháng doanh nghiệp mua 6.500kg nguyên vật liệu trực tiếp, giá mua 3.600đ/1kg, Chi phí bốc vác 200đ/1kg. Toàn bộ số vật liệu này được xuất dùng và chế tạo 2.000 sản phẩm.

- Nhân công trực tiếp:

Trong tháng doanh nghiệp sử dụng 4.500giờ lao động trực tiếp. Tổng chi phí nhân công trực tiếp phát sinh 64.350.000

- Chi phí sản xuất chung khả biến phát sinh 13.950.000

Yêu cầu: hãy phân tích sự biến động của các khoản chi phí.

Chỉ tiêu	Định lượng	Định giá	Chi phí định mức
Nguyên vật liệu trực tiếp	3,25kg	3.800	12.350
<i>Nhân công trực tiếp</i>	2,25giờ	14.300	32.175
<i>Sản xuất chung khả biến</i>	2,25giờ	3.100	6.975
Tổng cộng			<u>51.500</u>

2. Phân tích sự biến động các khoản chi phí

Đối tượng phân tích : $(51.500 - 54.500) \times 2.000 \text{ sp} = - 6.000.000$

Nhân tố ảnh hưởng :

- Nguyên vật liệu trực tiếp:

Biến động lượng : $(3,25 - 3) \times 4.000 \times 2.000 = 2.000.000$

Biến động giá : $(3.800 - 4.000) \times 3,25 \times 2.000 = - 1.300.000$

- Nhân công trực tiếp:

Biến động lượng :	$(2,25h - 2,5h) \times 14.000 \times 2.000$	=	- 7.000.000
Biến động giá :	$(14.300 - 14.000) \times 2,25h \times 2.000$	=	1.350.000

- Chi phí sản xuất chung khả biến:

Biến động lượng :	$(2,25 - 2,5h) \times 3.000 \times 2.000$	=	- 1.500.000
Biến động giá :	$(3.100 - 3.000) \times 2,25h \times 2.000$	=	450.000

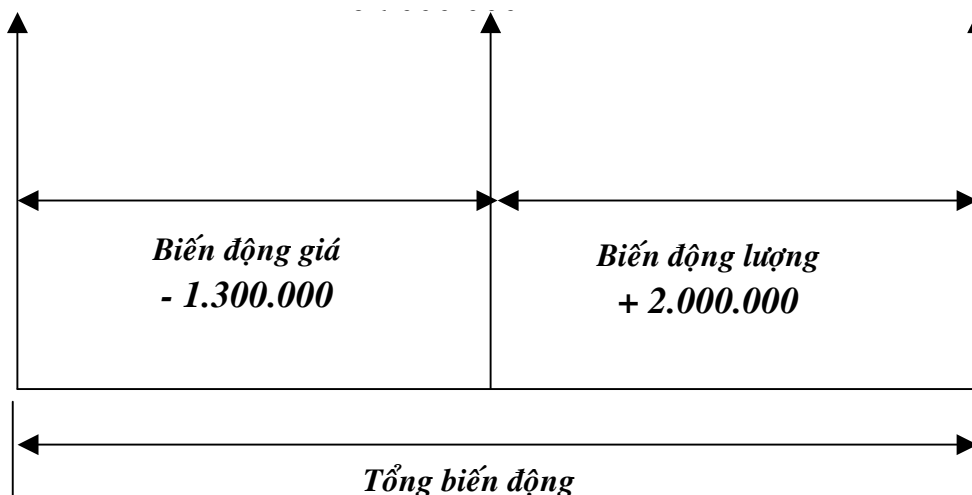
Nhận xét:

Tổng chi phí khả biến để sản xuất sản phẩm A, thực tế đã tiết kiệm so với định mức là 6.000.000đ. Nhìn chung phản ánh thành tích của doanh nghiệp trong công tác quản lý chi phí, làm tiền đề để tăng thu nhập cho doanh nghiệp, tăng tích lũy cho cả nước và tăng thu nhập cho người lao động.

*** Nguyên vật liệu trực tiếp:**

Minh họa phân tích biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

<i>Lượng thực tế</i> Giá thực tế (a₁b₁) $(3,25 \text{ kg} \times 3.800) \times 2000$ = 24.700.000	<i>Lượng thực tế</i> Giá định mức (a₁b₀) $(3,25 \text{ kg} \times 4.000) \times$ 2000	<i>Lượng định mức</i> Giá định mức (a₀b₀) $(3 \text{ kg} \times 4.000) \times 2.000$ = 24.000.000
--	---	--



Đối tượng phân tích
+ 700.000

Biến động lượng:

Lượng tiêu thụ bội chi 0,25kg cho 1 đơn vị sản phẩm, đã làm cho tổng chi phí bội chi 2.000.000đ. Nguyên nhân của hiện tượng này có thể do quy trình công nghệ sản xuất lạc hậu, trình độ thành thạo của người lao động thấp, hoặc chất lượng của nguyên vật liệu xấu...

Đây là biểu hiện không tốt, có thể là sự yếu kém trong việc quản lý sử dụng nguyên vật liệu, dẫn đến bội chi về chi phí, ngoài ra còn có thể phụ thuộc vào nhiều nguyên nhân khác như:

- Trình độ lao động, tay nghề của công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm.
- Tình trạng hoạt động của máy móc thiết bị
- Các điều kiện khác tại phân xưởng sản xuất như: môi trường làm việc, tình

hình cung cấp nguyên, nhiên vật liệu phục trực tiếp cho quá trình sản xuất...

- Các biện pháp quản lý chung tại phân xưởng

Biến động giá

Đơn giá bình quân giảm từ 200đ/1kg (từ 4000đ xuống còn 3.800đ/1kg), đã làm cho tổng biến động về giá tiết kiệm được 1.300.000đ.

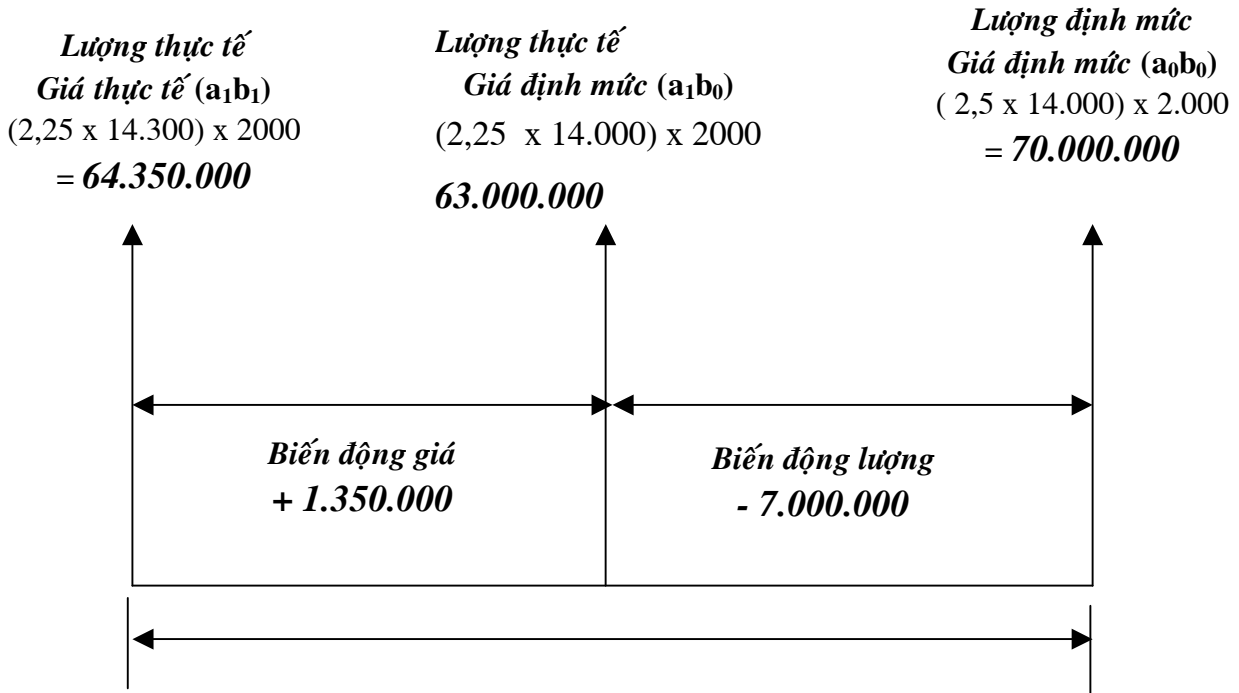
Kết quả này sẽ là thành tích của doanh nghiệp, nếu như chất lượng của nguyên vật liệu vẫn ổn định như dự kiến, đơn giá nguyên vật liệu giảm là do ký được hợp đồng với những nhà cung cấp có đơn giá thấp hơn, có chiết khấu mua hàng cao hơn, tiết kiệm được trong khâu vận chuyển, tránh qua nhiều trung gian...

Nếu đơn giá nguyên vật liệu giảm do quan hệ cung cầu trên thị trường, do các quy định của chính phủ, của nhà nước... thì đó là những nguyên nhân khách quan...

Nếu đơn giá nguyên vật liệu giảm do việc mua những nguyên vật liệu rẻ tiền, không đúng với cách chủng loại, không đúng chất lượng... thì có thể đánh giá ngay là không tốt vì ngoài việc làm giảm chất lượng sản phẩm, còn làm giảm uy tín của doanh nghiệp, giảm uy tín của thương hiệu, của nhãn hiệu, ảnh hưởng đến doanh thu, lợi nhuận của toàn doanh nghiệp... Cho nên việc tiết kiệm được chi phí nhưng lại ảnh hưởng đến giảm sút chất lượng và ảnh hưởng đến những vấn đề trên thì đều được đánh giá là không tốt.

*** Chi phí nhân công trực tiếp:**

Minh họa phân tích biến động chi phí nhân công trực tiếp



Tổng biến động

Đối tượng phân tích - 5.650.000

Thực tế so với định mức tiết kiệm 5.650.000, nguyên nhân do:

Biến động lượng:

Số giờ lao động trực tiếp để sản xuất sản phẩm đã tiết kiệm 0,25h/1sản phẩm làm cho tổng chi phí tiết kiệm 7.000.000đ. Nếu như chất lượng của sản phẩm không giảm thì đây chính là thành tích của doanh nghiệp trong việc sử dụng lao động và đây chính là kết quả của việc tăng năng suất lao động. Phản ánh thành tích trong việc sử dụng lao động. Nhưng năng suất lao động tăng còn phụ thuộc, chịu ảnh hưởng của nhiều vấn đề khác như:

- Năng suất lao động cá biệt của từng bậc thợ
- Tình trạng hoạt động của máy móc thiết bị

- Chất lượng của nguyên vật liệu trực tiếp đưa vào sử dụng
- Các biện pháp quản lý chung tại phân xưởng sản xuất
- Cách thức trả lương cho công nhân

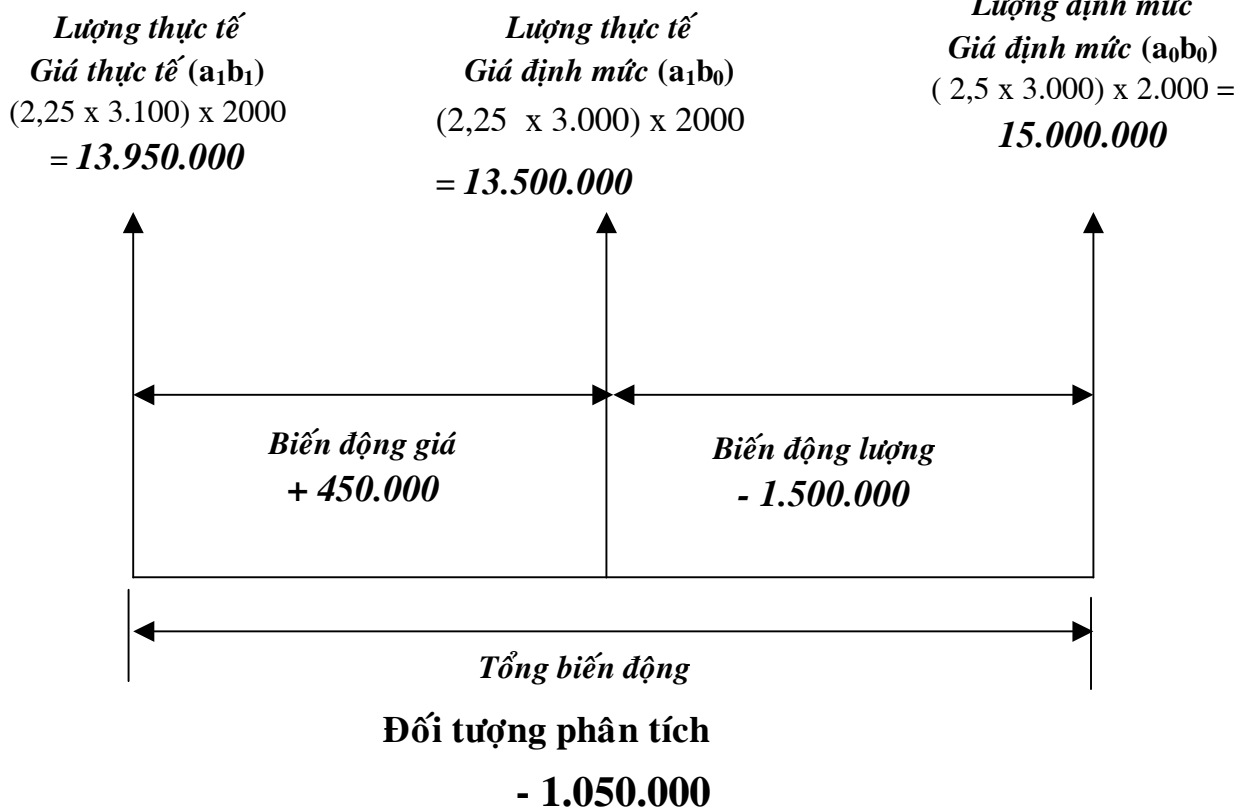
Biến động giá

Đơn giá tiền lương cho 1 giờ lao động trực tiếp tăng 300đ (tăng từ 14.000đ/1giờ lên 14.300đ/1 giờ) làm cho tổng chi phí bội chi 1.350.000đ. Tiền lương gia tăng có thể do năng suất lao động gia tăng. Tuy nhiên cũng cần phải xem xét tốc độ gia tăng có phù hợp với năng suất lao động hay không ? hoặc do lỗi của tổ chức sản xuất hoặc do sự thay đổi của kết cấu lao động theo hướng tăng tỷ trọng của những lao động lành nghề. Đơn giá tiền lương bình quân tăng có thể do rất nhiều nguyên nhân, nhưng nhìn chung chúng thường tập hợp dưới hai nhân tố:

- Đơn giá tiền lương của công nhân, của các bậc thợ cá biệt tăng
- Sự thay đổi về cơ cấu lao động

*** Chi phí sản xuất chung khả biến**

**Minh họa phân tích biến động chi phí
Sản xuất chung khả biến**



Thực tế so với định mức giảm 1.050.000đ, nguyên nhân:

- Số giờ lao động trực tiếp làm căn cứ phân bổ giảm dẫn đến chi phí phân bổ giảm 1.500.000đ (đây không phải là thành tích tiết kiệm được chi phí) vì do số giờ lao động trực tiếp giảm ở trên.

- Đơn giá phân bổ tăng 100đ/1h lao động trực tiếp làm chi phí tăng 450.000. Như vậy việc sử dụng các chi phí sản xuất chung khả biến là không tốt.

IV. PHÂN TÍCH BIẾN ĐỘNG CỦA CHI PHÍ SẢN XUẤT CHUNG

Chi phí sản xuất chung là những khoản mục chi phí gián tiếp, nó được tính vào giá thành của sản phẩm thông qua sự phân bổ theo một tiêu thức hợp lý:

- Theo trị giá nguyên vật liệu chính
- Theo số giờ máy hoạt động
- Theo số giờ lao động trực tiếp
- Theo tiền lương của công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm
- Theo số lượng sản phẩm sản xuất ra...

Ngoài ra chi phí sản xuất chung còn bao gồm những chi phí khả biến (nguyên, nhiên vật liệu phụ...) và những chi phí bất biến (chi phí khấu hao MMTB, chi phí khấu ghao nhà kho, nhà xưởng, chi phí lương quản lý...) Vì vậy, cần phải tìm hiểu và phân tích từ bước hoạch định chi phí.

1. Kế hoạch linh hoạt

Một kế hoạch được lập hướng tới một dãy mức độ hoạt động được gọi là kế hoạch linh hoạt, nhờ vào kế hoạch linh hoạt mà người quản lý có thể chọn cho mình một kế hoạch phù hợp để so sánh với các chi phí thực tế nhằm đánh giá tình hình thực hiện các loại chi phí.

Ví dụ: giả sử có kế hoạch linh hoạt của các khoản chi phí sản xuất chung khả biến tại doanh nghiệp A như sau:

DOANH NGHIỆP A

KẾ HOẠCH LINH HOẠT
Tổng số giờ máy kế hoạch : 50.000h

Đơn vị tính: 1.000đ

Khoản mục chi phí	1 h KH	Tổng số giờ máy			
		30.000	40.000	50.000	60.000
Nhân công gián tiếp	0,8	24.000	32.000	40.000	48.000
<i>Dầu nhờn</i>	0,3	9.000	12.000	15.000	18.000
<i>Động lực</i>	0,4	12.000	16.000	20.000	24.000
Cộng	1,5				

- Tổng số giờ máy kế hoạch: 50.000h là kế hoạch tính.
- Lập kế hoạch cho một dãy mức độ hoạt động (ở mức độ tối thiểu là 30.000h và tối đa là 60.000h), đây chính là kế hoạch linh hoạt.

2. Phân tích chi phí sản xuất chung

Tại doanh nghiệp A tình hình thực tế như sau:

Theo kế hoạch để sản xuất ra một sản phẩm cần 2h máy thực tế, trong kỳ doanh nghiệp đã sản xuất được 20.000 và đã sử dụng 42.000 giờ máy. Các khoản chi phí sản xuất chung khả biến thực tế phát sinh như sau:

- Tổng chi phí nhân công gián tiếp : 36.540.000
- Tổng chi phí dầu nhờn : 9.660.000
- Tổng chi phí động lực : 23.520.000

Từ những số liệu trên ta lập bảng phân tích ảnh hưởng của các nhân tố đến việc thực hiện các khoản chi phí như sau:

DOANH NGHIỆP A

BÁO CÁO THỰC HIỆN CPSXC KHẢ BIẾN

Tổng số giờ máy kế hoạch : 50.000h

Tổng số giờ máy thực tế : 42.000h

Tổng số giờ máy cho phép : 40.000h

Đơn vị tính: 1.000đ

Khoản mục chi phí	1 h KH	Chi phí	Chi phí	Chi phí	Chênh lệch TT/KH	Biến động	
		Thực tế	Kế hoạch 42.000h	Kế hoạch 40.000h		Giá	Lượng
Nhân công gián tiếp	0,8	36.540	33.600	32.000	+4.540	+2.940	+1.600
<i>Dầu nhờn</i>	0,3	9.960	12.600	12.000	-2.340	-2.940	+600
<i>Động lực</i>	0,4	23.520	16.800	16.000	+7.520	+6.720	+8.00
Cộng	1,5	69.720	63.000	60.000	+9.720	+6.720	+3.000

Nhận xét:

Tổng chi phí sản xuất chung khả biến thực tế so với kế hoạch tăng 9.720.000 nhìn chung là biểu hiện không tốt, nguyên nhân được phân tích thành hai biến động như sau:

Biến động giá:

Thực tế tăng so với kế hoạch 6.720.000 là do sự thay đổi của giá cả, của các khoản chi phí như sau:

+ **Nhân công gián tiếp:** thực tế tăng so với kế hoạch 70đ/1hmáy, đã làm cho tổng chi phí tăng lên là 2.940.000

Trong tình huống không tận dụng được năng lực tối ưu của máy móc thiết bị và năng suất hoạt động của bộ phận sản xuất tại doanh nghiệp giảm đi thì sự gia tăng này có thể xem là chưa hợp lý. Doanh nghiệp cần phải xem xét, nghiên cứu và có biện pháp xử lý.

+ **Dầu nhờn:** đơn giá phân bổ dầu nhờn giảm từ 300đ xuống còn 230đ/1hmáy, đã làm cho tổng chi phí giảm được 2.940.000.

Nguyên nhân có thể là do:

- Do nguyên nhân khách quan như quan hệ cung cầu trên thị trường, do sự biến động giá cả chung.

- Do tìm được nhà cung cấp có giá thấp, không qua các khâu trung gian, có chiết khấu cao, hay do việc hợp lý hóa các công việc bảo trì máy móc thiết bị, do đó đã tiết kiệm được chi phí về dầu nhờn

Có thể nói đây là yếu tố tích cực duy nhất đã kìm hãm sự gia tăng của giá cả. Tuy nhiên cũng cần phải tìm hiểu nguyên nhân dẫn đến sự thay đổi giá cả là do

khách quan hay chủ quan của doanh nghiệp, để có thể kết luận một cách chính xác

+ **Động lực:** đơn giá chi phí động lực đã tăng đáng kể từ 400đ lên 560đ/1h lđtt, đã làm cho tổng chi phí tăng 6.720.000. Cần phải tìm hiểu trong thực tế nguyên nhân dẫn đến sự gia tăng này.

Đơn giá động lực tăng có thể là do nhà cung cấp động lực gia tăng đơn giá, nhưng đây chỉ là nguyên nhân khách quan và nó ít thường xuyên xảy ra.

Còn về nguyên nhân chủ quan thì có thể là:

- Hiện trạng của máy móc thiết bị
- Việc bảo trì máy móc thiết bị
- Trình độ sử dụng máy móc thiết bị của công nhân trực tiếp sản xuất
- các biện pháp cải tiến kỹ thuật...
- Ngoài ra động lực còn được sử dụng cho công tác quản lý chung trong phân xưởng sản xuất như: thắp sáng, quạt thông gió, máy điều hòa nhiệt độ, nếu tỷ trọng về chi phí động lực phục vụ cho mục đích trên cao thì tỷ trọng động lực sử dụng chạy máy sẽ giảm xuống làm đơn giá phân bổ động lực trên một giờ máy sẽ tăng lên.

Biến động lượng

Do năng suất lao động giảm, đáng lẽ để sản xuất 20.000 sản phẩm chỉ cần đến 40.000h máy, nhưng trong thực tế doanh nghiệp đã sử dụng 42.000h máy. Vì vậy, số chi phí phân bổ của tất cả các khoản mục đều tăng so với kế hoạch.

Khi năng suất lao động giảm, số giờ sử dụng gia tăng, thì ngoài việc tăng thêm tiền lương trả cho công nhân thì doanh nghiệp còn phải tốn thêm các chi phí khả biến khác. Đồng thời, năng suất lao động phụ thuộc vào nhiều yếu tố:

- Tình trạng lao động của công nhân trực tiếp sản xuất
- Tình trạng máy móc thiết bị
- Tình hình cung cấp nguyên vật liệu
- Các biện pháp quản lý sản xuất chung tại phân xưởng

3. Chi phí bất biến và kế hoạch linh hoạt

Để có thể phản ánh một cách đầy đủ về kế hoạch linh hoạt, các khoản chi phí bất biến cũng được thể hiện ở trên kế hoạch linh hoạt. Giả sử cũng với số liệu của doanh nghiệp A, các khoản chi phí bất biến như sau:

- Lương quản lý phân xưởng: 160.000.000
- Khấu hao TSCĐ : 100.000.000
- Bảo hiểm : 40.000.000

Một kế hoạch linh hoạt đầy đủ sẽ như sau:

DOANH NGHIỆP A

KẾ HOẠCH LINH HOẠT

Đơn vị tính: 1.000đ

Khoản mục chi phí	1 h KH	Tổng số giờ máy			
		30.000	40.000	50.000	60.000
I. Chi phí khả biến					
Nhân công gián tiếp	0,8	24.000	32.000	40.000	48.000
<i>Dầu nhờn</i>	0,3	9.000	12.000	15.000	18.000
<i>Động lực</i>	0,4	12.000	16.000	20.000	24.000
Cộng chi phí khả biến	1,5	45.000	60.000	75.000	90.000
II. Chi phí bất biến					
<i>1. Lương Qlý phân xưởng</i>		160.000	160.000	160.000	160.000
<i>2. Khấu hao TSCĐ</i>		100.000	100.000	100.000	100.000
<i>3. Bảo hiểm</i>		40.000	40.000	40.000	40.000
Cộng chi phí bất biến		300.000	300.000	300.000	300.000
III. Tổng cộng CPSXC		345.000	360.000	375.000	390.000

Số liệu ở bảng trên cho thấy với mức độ hoạt động kế hoạch là 50.000 giờ máy thì đơn giá định trước để phân bổ cho chi phí sản xuất chung sẽ là:

$$375.000.000/50.000\text{giờ} = 7.500, \text{ trong đó:}$$

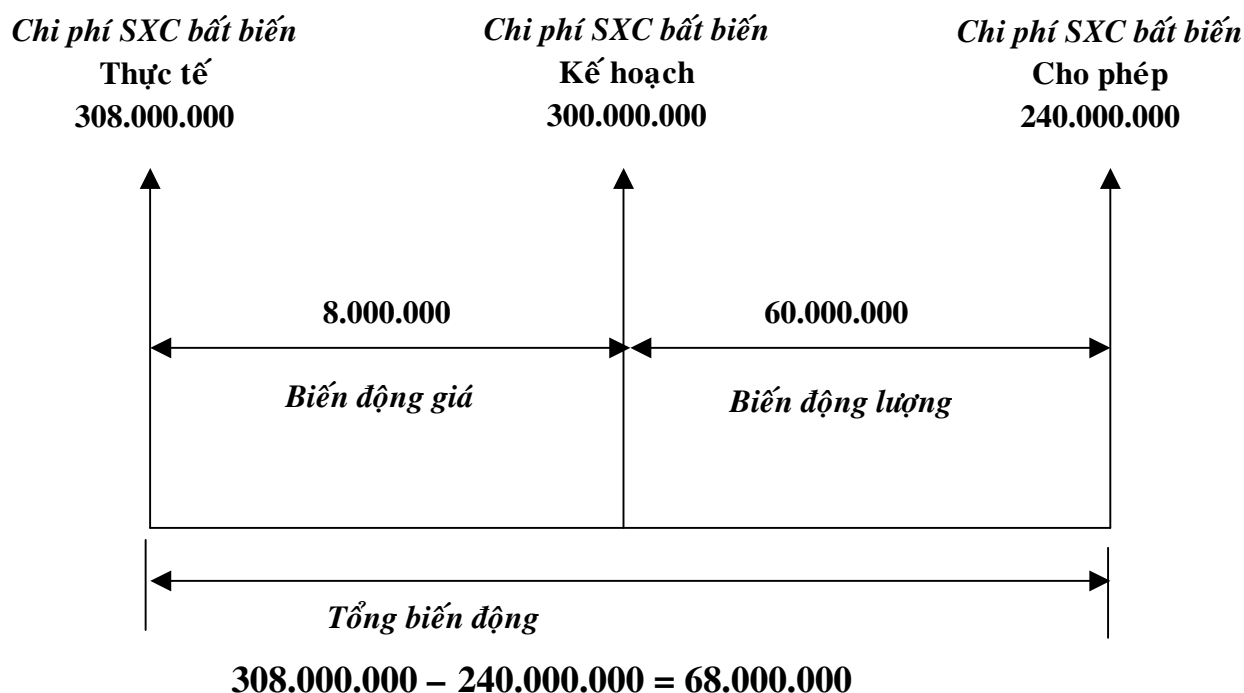
Phần khả biến là 1.500đ và phần bất biến là 6.000đ

Khi mức độ hoạt động thay đổi, thì phần khả biến tính trên một giờ máy sẽ không đổi (khả biến đơn vị). Tuy nhiên phần bất biến tính cho 1 giờ sẽ thay đổi. Trong thực tế người ta vẫn sử dụng đơn giá này để phân bổ, để tránh sự biến động giá thành giữa các kỳ.

Giả sử các khoản chi phí sản xuất chung bất biến thực tế phát sinh như sau:

- Tiền lương quản lý phân xưởng: 172.000.000
- Khấu hao tài sản cố định : 100.000.000
- Bảo hiểm : 36.000.000

Việc phân tích biến động về các khoản chi phí bất biến được thể hiện ở sơ đồ sau:



Tổng chi phí sản xuất chung bất biến thực tế so với số cho phép tăng lên 8.000.000, kết quả là do hai biến động hợp thành như sau:

- Biến động kế hoạch:

Tổng chi phí thực tế so với kế hoạch tăng 8.000.000, khoản chi phí đang xem xét là chi phí bất biến, do đó mọi sự gia tăng ngoài kế hoạch đều được đánh giá là chưa tốt.

- Biến động lượng:

Theo kế hoạch doanh nghiệp sử dụng 50.000 giờ máy. Như vậy, kế hoạch quy định số lượng sản phẩm sản xuất ra là 25.000 sản phẩm. Tuy nhiên trong thực tế do đã không tận dụng được số giờ máy kế hoạch. Vì vậy số sản phẩm sản xuất ra chỉ đạt 20.000 sản phẩm, và kết quả là đã phải gánh chịu thêm một khoản chi phí là 60.000.000đ. Vì vậy doanh nghiệp phải có những biện pháp sử dụng triệt để số giờ máy kế hoạch, thì lúc này việc sử dụng các chi phí bất biến sẽ được tiết kiệm hơn.

Kết luận chương 5

Mỗi một khoản mục chi phí có đặc điểm vận động khác nhau, yêu cầu và phương pháp quản lý cụ thể khác nhau đối với từng doanh nghiệp, nên việc phân tích cần có các hướng tiếp cận khác nhau. Để phân tích một khoản mục chi phí cần phải xác lập chỉ tiêu phân tích, đối tượng phân tích và biểu diễn nó dưới dạng một biểu thức đại số, chịu sự tác động của nhiều nhân tố, thông qua các phương pháp phân tích có thể xác định sự tác động định lượng của từng nhân tố đến sự biến động chi phí. Cần phải xác định người có trách nhiệm giải thích các nguyên nhân chủ quan, khách quan dẫn đến sự biến động của từng khoản mục chi phí, thông qua đó xác định các xu hướng và giải pháp để kiểm soát chi phí.

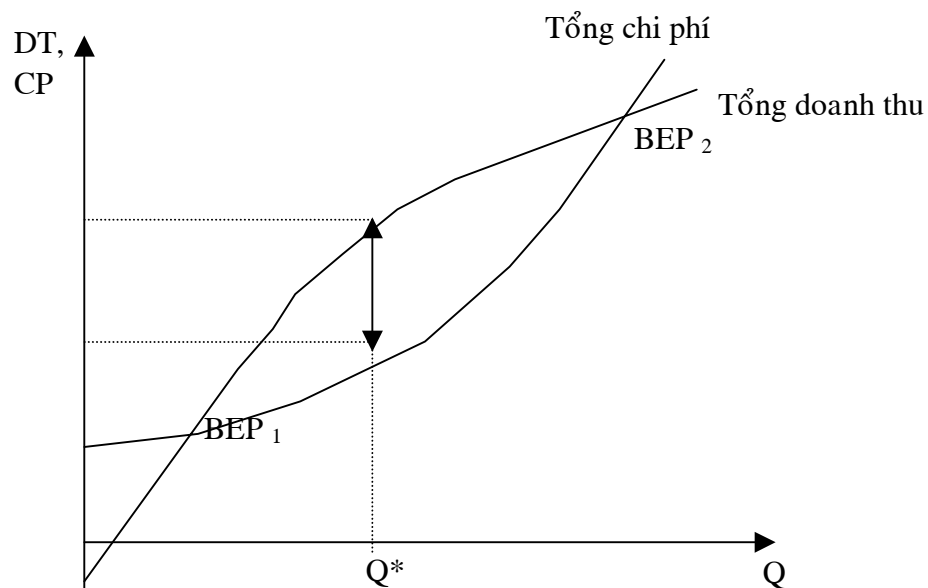
CHƯƠNG VI: ĐỊNH GIÁ SẢN PHẨM

Trong nền kinh tế thị trường, giá cả do thị trường quyết định. Tuy nhiên thị trường chỉ giữ vai trò quyết định giá khi các doanh nghiệp đã đưa giá cả sản phẩm của mình vào thị trường. Thị trường quyết định giá cả, nhưng quyết định giá cả của các nhà quản trị doanh nghiệp là tiền đề cho sự quyết định của thị trường. Quyết định giá của các nhà quản trị doanh nghiệp sẽ tác động đến tất cả các lĩnh vực hoạt động của doanh nghiệp, ảnh hưởng đến kết quả cuối cùng của doanh nghiệp.

I. NHỮNG NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG CHỦ YẾU ĐẾN CÁC QUYẾT ĐỊNH VỀ GIÁ

1. Một số lý thuyết kinh tế căn bản trong quá trình định giá sản phẩm

Để có thể xây dựng cơ cấu cho quá trình định giá sản phẩm chúng ta cần nghiên cứu mối quan hệ giữa các mô hình lý thuyết kinh tế vi mô với khái niệm của quá trình phân tích lợi nhuận trong doanh nghiệp.



Đường tổng doanh thu là 1 đường cong (do khối lượng sản phẩm bán ra không cùng một mức giá), đường cong tổng doanh thu tăng lên và có xu hướng nghiêng dần về bên phải, do: các nhà kinh tế giả thiết rằng đến một thời điểm nào đó doanh nghiệp phải giảm giá bán để khuyến khích bán ra sản phẩm nhiều hơn, nên tổng doanh thu tiếp tục tăng lên nhưng với tỷ lệ nghiêng dần do giá bán giảm từ từ.

Đường tổng chi phí cũng là đường cong do chi phí sản xuất của số sản phẩm tăng thêm không phải là hằng số. Khi tỷ lệ tăng tổng chi phí còn thấp hơn tỷ lệ tăng doanh thu thì công ty vẫn còn có lợi bằng việc sản xuất và bán thêm sản phẩm.

Đến một lúc nào đó khi tỷ lệ tăng của tổng chi phí bằng với tỷ lệ tăng của tổng doanh thu, thì hai đường biểu diễn này ở cách xa nhau nhất, chênh lệch giữa tổng chi phí và tổng doanh thu ở mức cao nhất, khối lượng sản phẩm bán được ở thời điểm này đạt mức Q^* , đây là khối lượng tốt nhất để sản xuất và bán sản phẩm.

Q^* thể hiện khối lượng bán và giá bán hợp lý nhất:

- Nếu khối lượng bán vượt quá Q^* (ở bên phải Q^*), thì khi đó tổng chi phí sẽ tăng nhanh hơn tổng doanh thu và tất nhiên tổng lợi tức sẽ giảm.

- Nếu khối lượng bán chưa đạt đến Q^* (ở bên trái Q^*), thì tổng doanh thu tăng nhanh hơn tổng chi phí, doanh nghiệp nên tận dụng năng suất để nâng cao khối lượng sản phẩm lên, để đạt ở mức sản lượng Q^* .

2. Vai trò của chi phí trong các quyết định về giá

Vấn đề được đặt ra là chi phí được sử dụng và có lợi ích gì trong các quyết định về giá, tại sao phải sử dụng các số liệu chi phí trong việc hình thành các quyết định về giá? Vì:

- Trong việc đưa ra các quyết định về giá bán sản phẩm, nhà quản lý phải đương đầu với vô số các điều kiện không chắc chắn, do đó việc lập giá dựa vào các số liệu chi phí phản ánh một điểm khởi đầu là đã có thể loại bớt một số điều không thực và bằng cách này nhà quản lý thấy được phương hướng để xác lập giá bán có thể được chấp nhận.

- Chi phí gắn liền với những phí tổn cụ thể tại doanh nghiệp. Vì vậy, việc lập giá dựa vào chi phí, giúp cho nhà quản trị nhận biết được mức giá tối thiểu, mức giá cá biệt, từ đó tránh xây dựng những mức giá quá thấp, dẫn đến thua lỗ.

- Trong điều kiện doanh nghiệp sản xuất nhiều loại sản phẩm khác nhau, không thể phân tích được mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận cho từng sản phẩm thì việc tính giá dựa trên chi phí giúp cho các nhà quản lý xác lập được giá trực tiếp, nhanh hơn để cung cấp cho khách hàng và sau đó có thể chỉnh lý khi thời gian và điều kiện cho phép.

- Giá bán được dựa vào các yếu tố chi phí có thể cung cấp cho người lập giá một số hiểu biết, giúp họ dự đoán được giá bán sản phẩm trong điều kiện cạnh tranh.

Từ những vấn đề trên ta thấy được tầm quan trọng của chi phí trong các quyết định về giá là tiền đề hoạch định giá và điều giá trong chính sách của doanh nghiệp. Do vậy, một trong những chức năng quan trọng của kế toán quản trị là cung cấp thông tin chi phí để hỗ trợ cho các quyết định lập giá.

II. ĐỊNH GIÁ SẢN PHẨM SẢN XUẤT HÀNG LOẠT

Quan điểm về định giá sản phẩm cần phải nhận thức được rằng, giá bán phải bù đắp được cho toàn bộ các khoản chi phí, đồng thời còn phải cung cấp một mức lợi nhuận nhằm thỏa mãn sự hoàn vốn đầu tư mong muốn.

Định giá sản phẩm sản xuất hàng loạt, đây là cách thức định giá bán đối với những sản phẩm sản xuất hàng loạt và được bán cho khách hàng trong hoạt động kinh doanh hàng ngày. Trong quá trình định giá, tất cả các chi phí đều thích hợp cho việc định giá, nhưng phải cân nhắc một cách thích hợp, dựa trên cơ sở là giá bán phải luôn đủ để bù đắp cho tất cả các chi phí đã bỏ ra và đảm bảo mục tiêu lợi nhuận lâu dài. Điều này có nghĩa là cả chi phí khả biến, chi phí bất biến, chi phí bán hàng quản lý doanh nghiệp đều phải được tính tới khi xác định giá bán sản phẩm.

Phương pháp định giá này thường được sử dụng là phương pháp cộng thêm chi phí vào chi phí cơ sở để hình thành nên giá bán. Như vậy trước hết cần phải xác định được chi phí cơ sở còn gọi là chi phí nền), bởi vì nó là nền tảng của quá trình định giá. Sau đó, xác định số tiền tăng thêm để cộng vào với chi phí nền, hình thành nên giá bán. Phương pháp định giá sẽ tùy thuộc vào cách xác định chi phí nền, gồm hai phương pháp: phương pháp định giá toàn bộ và phương pháp định giá trực tiếp.

1. Phương pháp định giá toàn bộ

Theo phương pháp định giá này, chi phí nền sẽ bao gồm toàn bộ các chi phí sản xuất, nghĩa là bao gồm các loại chi phí: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung. Như vậy số tiền tăng thêm được cộng vào với chi phí nền để hình thành nên giá bán sẽ bao gồm: chi phí ngoài sản xuất và mức lợi nhuận theo sự mong muốn của hoàn vốn đầu tư.

Ví dụ: tại một doanh nghiệp đang trong quá trình xây dựng giá bán cho 10.000 sản phẩm A vừa được sản xuất ra. Các khoản chi phí liên quan đến sản phẩm này được ghi lại ở bảng sau:

Đơn vị: 1.000đ

CHI PHÍ	1 Sản phẩm	10.000 sản phẩm
Nguyên vật liệu trực tiếp	18	180.000
<i>Nhân công trực tiếp</i>	10	100.000
<i>Sản xuất chung khả biến</i>	8,25	82.500
<i>Sản xuất chung bất biến</i>	19,75	197.500
<i>Bán hàng và quản lý khả biến</i>	5,75	57.500
<i>Bán hàng và quản lý bất biến</i>	8,25	82.500
Cộng	70	700.000

Theo phương pháp định giá này, chi phí nền sẽ được xác định như sau (xét 1sp)

Chi phí nền:

CHI PHÍ	1 Sản phẩm
Nguyên vật liệu trực tiếp	18.000
<i>Nhân công trực tiếp</i>	10.000
<i>Sản xuất chung khả biến</i>	8.250
<i>Sản xuất chung bất biến</i>	19.750
Cộng	<u>56.000</u>

Giả sử doanh nghiệp có chính sách định giá trong trường hợp này là số tiền tăng lên bằng 50% chi phí nền. Giá bán của sản phẩm được xác định như sau:

Chi phí sản xuất sản phẩm		56.000
<i>Số tiền tăng thêm</i>	56.000 x 50%	28.000
<i>Giá bán 1 sản phẩm</i>		<u>84.000</u>

2. Phương pháp định giá trực tiếp

Theo phương pháp này, chi phí nền sẽ bao gồm toàn bộ các chi phí khả biến, như vậy số tiền tăng thêm được cộng vào với chi phí nền để hình thành giá bán sẽ bao gồm toàn bộ các chi phí bất biến và một mức lợi nhuận theo sự mong muốn của hoàn vốn đầu tư.

Ví dụ : lấy lại số liệu ở trên, chi phí nền theo phương pháp này được xác định như sau:

Chi phí nền:

CHI PHÍ	1 Sản phẩm
Nguyên vật liệu trực tiếp	18.000
<i>Nhân công trực tiếp</i>	10.000
<i>Sản xuất chung khả biến</i>	8.250
<i>Bán hàng và quản lý khả biến</i>	5.750
Cộng chi phí khả biến 1 sản phẩm	<u>42.000</u>

Giả sử doanh nghiệp có chính sách định giá trong trường hợp này là số tiền tăng lên bằng 100% chi phí nền. Giá bán của sản phẩm được xác định như sau:

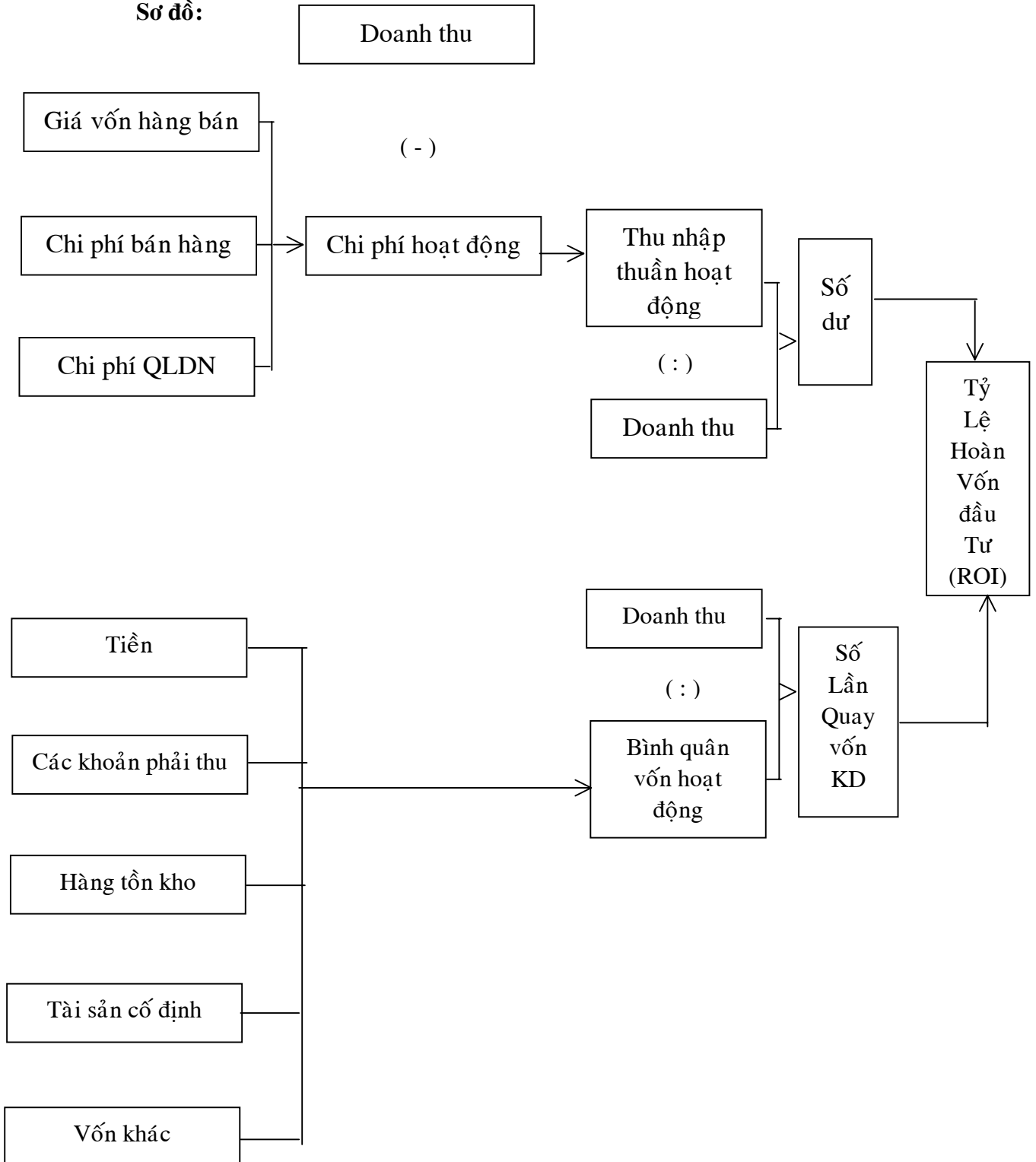
Chi phí khả biến 1 sản phẩm		42.000
<i>Số tiền tăng thêm</i>	42.000 x 100%	42.000

Giá bán 1 sản phẩm	<u><u>84.000</u></u>
--------------------	----------------------

3. Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư

a. cấu trúc của ROI

Sơ đồ:



Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư = Số dư x Số lần quay vòng vốn kinh doanh

$$\text{Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư} = \frac{\text{Thu nhập thuần hoạt động}}{\text{Doanh số}} \times \frac{\text{Doanh số}}{\text{Bình quân vốn hoạt động}}$$

$$\text{Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư} = \frac{\text{Thu nhập thuần hoạt động}}{\text{Bình quân vốn hoạt động}}$$

- Số dư: phản ánh khả năng quản lý các loại chi phí trong mối quan hệ với doanh số bán hàng.

- Thu nhập thuần hoạt động là thu nhập trước thuế và trước khi chia tiền lời, dùng chỉ tiêu này để phù hợp với doanh số và vốn tạo ra nó

- Bình quân vốn hoạt động là số bình quân của các khoản vốn tham gia hoạt động như: tiền, các khoản phải thu, hàng tồn kho, TSCĐ, vốn khác...

Nếu như vốn tham gia hoạt động đều đặn giữa các kỳ thì sẽ tính bình quân một cách đơn giản bằng cách (đầu năm + cuối năm) / 2

Nếu như vốn tham gia hoạt động không đều giữa các kỳ, để phản ánh chính xác lưu lượng vốn tham gia vào hoạt động cần phải tính bình quân tháng, quý, năm.

Các khoản vốn sau đây không được tính vào bình quân vốn hoạt động:

- + Giá trị tài sản cố định thuê ngoài
- + Giá trị đất đai để xây dựng nhà xưởng trong tương lai

b. Các biện pháp để tăng ROI

Dựa vào công thức:

$$\text{Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư} = \frac{\text{Thu nhập thuần hoạt động}}{\text{Doanh số}} \times \frac{\text{Doanh số}}{\text{Bình quân vốn hoạt động}}$$

- Tiết kiệm chi phí, thông qua tiết kiệm chi phí sẽ làm cho thu nhập thuần tăng lên.

- Tăng doanh thu bán hàng. Trong công thức cấu thành ROI, doanh thu như là một chỉ tiêu trung gian. Tuy nhiên nó lại là mẫu số của chỉ tiêu số dư và là tử số của chỉ tiêu số lần quay vòng vốn kinh doanh. Khi doanh thu tăng lên sẽ làm cho thu nhập thuần tăng lên, từ đó sẽ làm tăng số dư và số lần quay vòng vốn kinh doanh. Về mặt toán học, khi đơn giản doanh thu thì nó không cần thiết, nhưng khi xem xét dưới góc độ kinh tế thì doanh thu là chỉ tiêu quan trọng trong việc kích thích tăng ROI.

- Giảm bình quân vốn hoạt động: bằng cách:
 - + Tăng cường công tác tài chính
 - + Giảm bớt các khoản tiền phải thu (tiền của doanh nghiệp nhưng do người khác chiếm dụng, không tạo ra doanh thu)
 - + Hàng tồn kho, dự trữ ở mức tối thiểu, vừa đủ đáp ứng cho nhu cầu kinh doanh, tránh tình trạng gây ứ đọng vốn kinh doanh, không quay vòng.

4. xác định tỷ lệ số tiền tăng thêm

$$\text{Tỷ lệ số tiền tăng thêm} = \frac{\text{Số tiền tăng thêm}}{\text{Chi phí nền}} \times 100\%$$

*** Đối với phương pháp định giá toàn bộ.**

$$\text{Tỷ lệ số tiền tăng thêm} = \frac{\text{Mức hoàn vốn mong muốn} + \text{Tổng CPBH\&QL}}{\text{Số sản phẩm sản xuất ra} \times \text{Chi phí SX 1 sản phẩm}} \times 100\%$$

*** Đối với phương pháp định giá trực tiếp.**

$$\text{Tỷ lệ số tiền tăng thêm} = \frac{\text{Mức hoàn vốn mong muốn} + \text{Tổng chi phí bất biến}}{\text{Số sản phẩm sản xuất ra} \times \text{Chi phí khả biến 1sp}} \times 100\%$$

$$\text{Mức hoàn vốn mong muốn} = \text{Bình quân vốn hoạt động} \times \text{ROI}$$

Ví dụ:

Lấy lại số liệu của sản phẩm A ở trên, cho biết thêm doanh nghiệp có vốn bình quân hoạt động là 560.000.000 và mong muốn một tỷ lệ hoàn vốn là 25%. Xác định tỷ lệ số tiền tăng thêm theo hai phương pháp.

*** Phương pháp toàn bộ**

$$\text{Tỷ lệ số tiền tăng thêm} = \frac{(560.000.000 \times 25\%) + (5.750 + 8.250) \times 10.000}{10.000 \text{ sản phẩm} \times 56.000} \times 100\%$$

$$\text{Tỷ lệ số tiền tăng thêm} = 50\%$$

*** Phương pháp trực tiếp:**

$$(560.000.000 \times 25\%) + (19.750 + 8.250) \times 10.000$$

$$\text{Tỷ lệ số tiền tăng thêm} = \frac{\quad}{10.000 \text{ sản phẩm} \times 42.000} \times 100\%$$

$$\text{Tỷ lệ số tiền tăng thêm} = 100\%$$

Giả sử toàn bộ số sản phẩm sản xuất ra được bán đúng theo giá đã xây dựng. Báo cáo kết quả kinh doanh theo hai phương pháp được lập như sau:

*** Phương pháp toàn bộ:**

**BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH
THEO KẾ TOÁN TÀI CHÍNH**

DOANH THU (10.000 sp x 84.000)		840.000.000
(-) GIÁ VỐN HÀNG BÁN		
+ Chi phí NVL trực tiếp (10.000sp x 18.000)	180.000.000	
+ Chi phí NC trực tiếp (10.000sp x 10.000)	100.000.000	
+ Chi phí SXC khả biến (10.000sp x 8.250)	82.500.000	
+ Chi phí SXC bất biến (10.000sp x 19.750)	197.500.000	
	<u>560.000.000</u>	<u>560.000.000</u>
LÃI GỘP		280.000.000
(-) CHI PHÍ HOẠT ĐỘNG		
+ Chi phí bán hàng và QLDN khả biến	57.500.000	
+ Chi phí bán hàng và QLDN bất biến	82.500.000	140.000.000
	<u>82.500.000</u>	<u>140.000.000</u>
THU NHẬP THUẦN		140.000.000

* Phương pháp trực tiếp:

BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH THEO KẾ TOÁN QUẢN TRỊ		TỔNG SỐ	ĐƠN VỊ
DOANH THU		840.000.000	84.000
CHI PHÍ KHẢ BIẾN			
+ Chi phí NVL trực tiếp	180.000.000		
+ Chi phí NC trực tiếp	100.000.000		42.000
+ Chi phí SXC khả biến	82.500.000		
+ Chi phí BH&QLDNKB	57.500.000	420.000.000	
SỐ DƯ ĐẢM PHÍ CHI PHÍ BẤT BIẾN		420.000.000	42.000
+ Chi phí SXC bất biến	197.500.000		
+ Chi phí BH&QLDNBB	82.500.000	280.000.000	
LÃI THUẬN		140.000.000	

III. ĐỊNH GIÁ TRONG TRƯỜNG HỢP ĐẶC BIỆT

Trong thực tế doanh nghiệp có thể hoạt động trong những trường hợp như nhận được đơn đặt hàng với một khối lượng lớn hoặc mở ra được một thị trường mới hoặc sản xuất trong trường hợp năng lực còn nhàn rỗi hoặc hoạt động trong điều kiện cạnh tranh gay gắt...

Toàn bộ những trường hợp trên là những trường hợp đặc biệt mà người quản lý cần phải xem xét, đến khi định giá sản phẩm, để đi đến các quyết định về giá. Trong những trường hợp này người quản lý thường sử dụng mẫu định giá theo phương pháp trực tiếp. Bởi vì mẫu định giá này cung cấp một phạm vi linh hoạt về giá mà từ đây có thể sử dụng để ra quyết định. Tùy thuộc vào mỗi trường hợp, mẫu định giá có dạng như sau:

1. Nguyên vật liệu trực tiếp	XX		
2. Nhân công trực tiếp	XX		
3. Chi phí Sản xuất chung khả biến	XX		
4. Chi phí bán hàng và quản lý khả biến	XX		
Tổng chi phí khả biến	XX	NỀN	} PHẠM VI LINH HOẠT
<i>Số tiền tăng thêm</i>	XX		
<i>Giá bán</i>	XX	ĐỈNH	

Nhận xét:

- Giá nền là giá nền tảng của giá giới hạn thấp nhất.
- Giá đỉnh là giá bán mà doanh nghiệp mong muốn đạt được.]
 - Khoản cách giữa giá nền và giá đỉnh gọi là phạm vi linh hoạt mà căn cứ vào đó trong những trường hợp kinh doanh đặc biệt, người quản lý có thể ra quyết định về - giá mà không phải tính toán gì thêm.
 - Mẫu định giá này có cấu trúc tương tự như cấu trúc CVP.
 - Mẫu định giá này cho ra phạm vi linh hoạt về giá.

Các mẫu định giá vừa nghiên cứu ở trên, ngoài việc cho phép xây dựng nên giá bán của sản phẩm, người quản lý còn sử dụng nó để hình thành quyết định nên hay không nên sản xuất một sản phẩm nào đó, hoặc tính ra một chi phí sản xuất giới hạn, để có thể đạt được một tỷ lệ hoàn vốn mong muốn.

Ví dụ:

Doanh nghiệp đang dự kiến sản xuất một loại sản phẩm mới. Giá bán dự kiến của sản phẩm này là 90.000đ/1sản phẩm. Để đầu tư sản xuất 30.000sản phẩm/1năm, Doanh nghiệp cần phải có một lượng vốn bình quân hoạt động là 3.375.000.000 và mong muốn với tỷ lệ hoàn vốn đối với sản phẩm này là 16%. Dự kiến chi phí bán hàng và quản lý phân bổ cho sản phẩm này một năm 600.000.000.

Hãy tính chi phí sản xuất tối đa của một sản phẩm.

<u>Doanh số</u>	90.000 x 30.000	2.700.000.000
(-) Số tiền tăng thêm		
Lợi nhuận mong muốn	3.375.000.000 x 16%	540.000.000
Chi phí bán hàng và quản lý		600.000.000
Tổng chi phí sản xuất		1.560.000.000
<i>Chi phí sản xuất đơn vị</i>	1.560.000.000 / 30.000sp	52.000đ/1sp

IV. ĐỊNH GIÁ DỊCH VỤ

Đối với những doanh nghiệp chuyên cung cấp dịch vụ cho khách hàng như tư vấn, sửa chữa... Để định giá dịch vụ cung cấp, người ta căn cứ vào thời gian lao động hao phí và nguyên vật liệu sử dụng cho dịch vụ.

* Giá thời gian lao động bao gồm các yếu tố sau:

- Giá của một giờ lao động trực tiếp
- Các khoản chi phí khác ngoài chi phí lao động trực tiếp
- Lợi nhuận mong muốn cho một giờ lao động trực tiếp

* Giá của nguyên vật liệu sử dụng được tính bằng cách cộng thêm một khoản phụ phí nguyên vật liệu vào giá hóa đơn của nguyên vật liệu xuất dùng. Khoản phụ phí này thường được tính bằng số % trên số hóa đơn và được dùng để trang trải cho các khoản chi phí như: chi phí quản lý, chi phí giấy tờ, chi phí về bảo quản và một khoản lợi nhuận mong muốn cho nhà đầu tư.

Ví dụ:

Tại một doanh nghiệp sản xuất xe hơi có 25 công nhân cơ khí làm công việc sửa chữa trực tiếp. Bình quân trong năm làm việc 50 tuần, số giờ làm việc bình quân 1 tuần là 40giờ. Lợi nhuận mong muốn cho một giờ lao động trực tiếp là 5.000đ và lợi nhuận mong muốn cho nguyên vật liệu sử dụng là 12%. Các khoản chi phí kế hoạch trong năm của doanh nghiệp như sau:

CHI PHÍ	SỬA CHỮA	NGUYÊN VẬT LIỆU
Lương nhân công sửa chữa	800.000	
Lương quản lý sửa chữa	100.000	
Lương quản lý phụ tùng		50.000
Lương nhân viên văn phòng	20.000	10.000
BHXH, BHYT, KPCĐ	174.800	11.400
Chi phí phục vụ	15.200	5.000
Thuê tài sản	18.000	8.700
Khấu hao tài sản	113.000	30.000
Chi phí khác	9.000	4.900

Kế hoạch về nguyên vật liệu sử dụng trong năm theo giá hóa đơn (giá xuất kho) là 400.000.000đ.

Giả sử có một dịch vụ sửa chữa cần 12 giờ lao động trực tiếp và 23.000.000 chi phí nguyên vật liệu sử dụng theo giá hóa đơn, hãy thiết lập phiếu tính giá cho khách hàng.

Căn cứ vào số liệu ở trên, lập bảng chiết tính giá cho 1 giờ lao động và tỷ lệ phụ phí nguyên vật liệu như sau:

Đơn vị: 1.000đ

CHI PHÍ	Thời gian LĐTT		NVL sử dụng	
	TC	1 giờ	TC	%
- Lương công nhân trực tiếp sản xuất	800.000			
- BHXH, BHYT, KPCĐ	152.000			
Cộng	952.000	19,04		
- Giá hóa đơn nguyên vật liệu sử dụng			400.000	
Các khoản chi phí khác				
- Lương quản lý sửa chữa	100.000			
- Lương quản lý phụ tùng			50.000	
- Lương nhân viên văn phòng	20.000		10.000	
- BHXH, BHYT, KPCĐ	22.800		11.400	
- Chi phí phục vụ	15.200		5.000	
- Thuê tài sản	18.000		8.700	
- Khấu hao tài sản	113.000		30.000	
- Chi phí khác	9.000		4.900	
Cộng	298.000	5,96	120.000	30%
- Lợi nhuận mong muốn Tgian LĐTT tiếp (50.000 x 5)	250.000	5		
- Nguyên vật liệu sử dụng (400.000 x 12%)			48.000	12%
Cộng	1.500.000	30	168.000	42%

*** Phiếu tính giá dịch vụ**

- Thời gian lao động	(12giờ x 30.000)	360.000
- Nguyên vật liệu sử dụng		
+ Giá hóa đơn	23.000.000	
+ Phụ phí	(23.000.000 x 42%)	32.660.000
Tổng cộng		33.020.000

Nhân xét:

Khi thu với giá này:

- Bù đắp được cho tất cả các khoản chi phí
- Mỗi một giờ lao động có lợi nhuận 5.000
- Và cứ mỗi một giờ lao động có 12% lợi nhuận

V. ĐỊNH GIÁ BÁN SẢN PHẨM MỚI

Nếu những sản phẩm mới chưa xuất hiện trên thị trường, cũng như các sản phẩm mới được bán trên thị trường để thay thế các sản phẩm cũ, thì việc có thể tiêu thụ được những sản phẩm này hay không đều là điều không chắc chắn.

Để giảm thiểu được rủi ro và giảm mức độ của những điều không chắc chắn trên, đồng thời đưa ra các quyết định về giá bán sản phẩm mới, nhiều doanh nghiệp hiện nay đã sử dụng hình thức thực nghiệm tiếp thị.

1. Thực nghiệm tiếp thị sản phẩm mới

Phương pháp thực nghiệm tiếp thị được thực hiện thông qua việc thu thập số liệu liên quan đến các quyết định về giá bán sản phẩm mới.

Thực hiện việc giới thiệu sản phẩm mới ở các vùng đã được lựa chọn từ trước và sẽ giới thiệu những giá bán khác nhau tại những địa điểm, những vùng khác nhau. Bằng cách này, doanh nghiệp sẽ thu thập được các số liệu về tình hình cạnh tranh đối với sản phẩm mới, về mối quan hệ giữa khối lượng bán và giá bán sản phẩm mới, về mức lợi nhuận mà doanh nghiệp có thể dự kiến với các giá bán và khối lượng sản phẩm bán khác nhau. Từ đó một giá bán hợp lý sẽ được lựa chọn, mang lại lợi ích lâu dài cho doanh nghiệp.

2. Các chiến lược định giá

Có hai chiến lược định giá cơ bản thường được người lập giá sử dụng trong việc định giá sản phẩm mới.

a. Chiến lược định giá thoáng

. Chiến lược định giá thoáng là việc lập một giá ban đầu cao so với sản phẩm mới và sau đó giảm giá dần theo thời gian và đến khi thị trường được mở rộng. Mục đích của việc định giá thoáng là làm tối đa hóa lợi nhuận ngắn hạn của doanh nghiệp.

Qua việc định giá này có thể giúp doanh nghiệp tránh được những chi phí phát sinh ngoài dự tính trong sản xuất và tiếp thị một sản phẩm mới và đây là điều kiện thuận lợi để doanh nghiệp có thể làm cho sản phẩm mới của mình được chấp nhận trên một thị trường rộng hơn. Nếu chi phí phát sinh tăng cao hơn sự kiến thì doanh nghiệp vẫn đảm bảo bù đắp được, do lúc trước sản phẩm đã được định giá cao từ ban đầu, đã tạo ra một khoảng an toàn từ ban đầu.

b. Chiến lược định giá thông dụng

Định giá thông dụng là việc lập giá ban đầu thấp, nhằm mục đích đạt được sự chấp thuận nhanh chóng của thị trường đối với sản phẩm mới. Như vậy, doanh nghiệp phải chấp nhận hy sinh một số lợi nhuận ngắn hạn để đạt được một vị thế tốt vững vàng trên thị trường một cách lâu dài.

Nhưng với phương pháp định giá này, nếu chi phí phát sinh tăng cao hơn dự kiến, doanh nghiệp bắt buộc phải tăng giá, đây sẽ là điều khó khăn khi doanh nghiệp đang cố gắng để đạt được sự chấp nhận của thị trường đối với sản phẩm mới của mình.

Khi vận dụng các chiến lược định giá nói trên vào việc định giá bán sản phẩm mới, doanh nghiệp cần phải căn cứ thêm vào mục tiêu mà doanh nghiệp đang cố gắng đạt được và bằng cách nào đó phải có được nhiều cơ hội thành công nhất.

VI. ĐỊNH GIÁ SẢN PHẨM CHUYỂN GIAO

Giá của sản phẩm hoặc dịch vụ được chuyển giao từ bộ phận này sang bộ phận khác trong một doanh nghiệp, một công ty gọi là giá chuyển giao. Do giá chuyển giao ảnh hưởng đến cả lợi nhuận của từng bộ phận chuyển giao, ảnh hưởng đến thành quả của trung tâm trách nhiệm. Giá chuyển giao sẽ còn ảnh hưởng đến việc đo lường lợi nhuận của từng bộ phận bán và bộ phận mua. Giá chuyển giao cao sẽ cho lợi nhuận cao đối với bộ phận bán và lợi nhuận thấp đối bộ phận mua. Nếu giá chuyển giao thấp thì sẽ có ảnh hưởng ngược lại.

1. Các phương pháp định giá chuyển giao

Có ba phương pháp định giá chuyển giao:

a. Giá chuyển giao dựa vào thị trường

Doanh nghiệp sẽ sử dụng giá của thị trường để định giá cho sản phẩm hoặc dịch vụ của mình. Ví dụ, trên các báo tạp chí thương mại. Ngoài ra doanh nghiệp cũng có thể chọn giá tính cho khách hàng bên ngoài làm cơ sở định giá cho nội bộ của doanh nghiệp.

b. Giá chuyển giao dựa vào chi phí

Chi phí, bao gồm toàn bộ chi phí sản xuất sản phẩm cũng chi phí từ một vài hoặc tất cả các chức năng kinh doanh khác (chi phí nghiên cứu phát triển, thiết kế sản phẩm, tiếp thị, phân phối sản phẩm hàng hóa và dịch vụ cho khách hàng...). Chi phí có thể là chi phí kế hoạch hoặc chi phí thực tế.

c. Giá chuyển giao dựa vào thương lượng

Giá chuyển giao dựa vào thương lượng được thực hiện khi các bộ phận trong doanh nghiệp thương lượng với nhau. Thông tin về chi phí và thị trường có thể được sử dụng hỗ trợ cho việc thương lượng này.

Những tiêu chuẩn đặc trưng có thể giúp cho việc định giá sản phẩm chuyển giao:

- Thúc đẩy hướng đến mục tiêu chung
- Thúc đẩy duy trì sự cố gắng quản lý ở mức cao
- Thúc đẩy sự tự quản của các bộ phận ở mức cao trong việc ra quyết định

2. Nguyên tắc định giá sản phẩm chuyển giao

Việc định giá sản phẩm chuyển giao với mục tiêu là nhằm khuyến khích các nhà quản lý bộ phận có liên quan đến việc chuyển giao hướng đến mục tiêu chung. Và nguyên tắc chung sau đây được sử dụng trong việc định giá sản phẩm chuyển giao:

$$\text{Giá chuyển giao tối thiểu} = \left[\begin{array}{l} \text{Chi phí sản xuất và} \\ \text{chuyển giao đơn vị sản} \\ \text{phẩm và dịch vụ} \end{array} \right] + \left[\begin{array}{l} \text{Chi phí cơ hội đơn vị} \\ \text{đối với tổng thể doanh} \\ \text{nghiệp} \end{array} \right]$$

Kết luận chương 6:

Định giá sản phẩm là một quyết định khá quan trọng của nhà quản trị là nhân tố liên quan đến quyết định hàng ngày của nhà quản trị. Việc định giá sản phẩm đòi hỏi phải am hiểu về lý thuyết kinh tế về định giá, các bước chuẩn bị cụ thể.

Khi định giá sản phẩm bán ra ngoài, nhà quản trị có nhiều mô hình định giá. Tuy nhiên, định giá sản phẩm theo chi phí trực tiếp có nhiều linh hoạt hơn trong điều chỉnh giá. Phương pháp này có thể tính giá:

- Sản phẩm sản xuất hàng loạt
- Sản phẩm mới
- Trong một số điều kiện đặc biệt

Ngoài ra, trong một số trường hợp đặc biệt, nhà quản trị có thể định giá linh hoạt theo các phương pháp:

- Định giá theo giá lao động và giá nguyên vật liệu
- Định giá sản phẩm chuyển nhượng theo giá phí thực hiện, giá thị trường,...

Điều quan tâm là việc định giá sản phẩm cần phải được xem xét điều chỉnh theo tình hình thị trường. Các phương pháp định giá chỉ ra mức xuất phát cụ thể để doanh nghiệp đưa giá sản phẩm của mình tham gia vào thị trường.

CHƯƠNG VII: THÔNG TIN THÍCH HỢP CHO VIỆC RA QUYẾT ĐỊNH

Quá trình ra quyết định kinh doanh của doanh nghiệp là việc lựa chọn từ nhiều phương án khác nhau, trong đó mỗi phương án được xem xét bao gồm rất nhiều thông tin của kế toán nhất là thông tin về chi phí đầu tư, nhằm đạt được các lợi ích kinh tế cao nhất.

Ra quyết định là một trong những chức năng cơ bản của nhà quản trị. Những nhà quản trị thường xuyên đương đầu với các quyết định về sản xuất những sản phẩm nào, sử dụng phương pháp sản xuất nào, nên tự sản xuất hay mua ngoài, nên ngưng hoạt động, giải thể hay tiếp tục tồn tại... Các quyết định ngày càng khó khăn và phức tạp trước sự gia tăng và biến động thông tin liên quan đến hoạt động.

Để đảm bảo có quyết định đúng đắn, nhà quản trị cần phải có công cụ thích hợp giúp họ phân biệt được những thông tin thích hợp và những thông tin không thích hợp, những thông tin không thích hợp nào cần được loại bỏ ra khỏi cơ cấu thông tin cần xem xét và chỉ có những thông tin cần thiết mới thích hợp trong các quyết định kinh doanh. Trong chương này sẽ giới thiệu các phương pháp lựa chọn thông tin thích hợp để thiết lập thông tin cơ sở cho các quyết định kinh doanh ngắn hạn.

I. NHẬN DIỆN THÔNG TIN THÍCH HỢP

1. Khái quát về quyết định kinh doanh ngắn hạn

Quyết định kinh doanh là chọn lựa một phương án kinh doanh có hiệu quả phù hợp với điều kiện kinh doanh của doanh nghiệp từ nhiều phương án kinh doanh khác nhau. Quyết định kinh doanh gắn liền với những hành động và kết quả kinh doanh trong tương lai. Quyết định kinh doanh sẽ không bao giờ thay đổi được quá khứ. Chính đặc điểm này nên quyết định kinh doanh chỉ được kiểm định chứng minh trong tương lai và vì vậy quyết định của nhà quản trị điều hành hiện tại chính là kết quả hoặc hệ quả cho những nhà quản trị kế thừa.

Khi lựa chọn quyết định kinh doanh, nhà quản trị phải xem xét đến nhiều mục tiêu khác nhau như sự cực đại về doanh số, về lợi nhuận, giảm thiểu chi phí, tăng chất lượng phục vụ, sự tồn tại và ổn định của doanh nghiệp...

Quyết định kinh doanh thường ảnh hưởng đến nhu cầu tài chính khác nhau, ảnh hưởng đến các nhu cầu kinh doanh khác nhau. Nếu căn cứ vào thời gian hiệu lực, thời gian ảnh hưởng và thực thi quyết định kinh doanh, chúng ta có thể chia quyết định kinh doanh thành hai loại:

* **Quyết định kinh doanh ngắn hạn:** đây chính là quyết định kinh doanh mà thời gian hiệu lực, thời gian ảnh hưởng và thực thi dưới một năm. Ví dụ như quyết định về sự tồn tại hay giải thể một bộ phận kinh doanh trong kỳ kế hoạch, quyết định về sự chọn lựa các phương án kinh doanh hàng ngày của doanh nghiệp.

* **Quyết định kinh doanh dài hạn:** đây chính là quyết định kinh doanh mà thời gian hiệu lực, thời gian ảnh hưởng và thực thi thường trên một năm. Ví dụ như quyết định đầu tư tài sản cố định, xây dựng các phương án kinh doanh dài hạn...

2. Phân tích thông tin thích hợp

- Tập hợp tất cả thông tin về các khoản thu và chi có liên quan với các phương án được xem xét.

- Loại bỏ các khoản chi phí chìm, là những khoản chi phí không thể tránh được ở mọi phương án đầu tư xem xét.

- Loại bỏ các khoản thu và chi như nhau ở các phương án đang xem xét

- Những thông tin còn lại sau khi loại bỏ ở bước 2 và bước 3 là những thông tin thích hợp cho việc lựa chọn quyết định.

Tóm lại: mỗi một quyết định thường dựa trên những thông tin chủ yếu, quy trình:

- Nhận diện những thông tin không thích hợp đó là các khoản chi phí ẩn, hoặc các khoản chi phí và thu nhập không chênh lệch trong tương lai giữa các phương án.

- Loại trừ những thông tin không thích hợp ra khỏi những thông tin có được.

- Ra quyết định trên cơ sở những thông tin còn lại, bởi vì những thông tin này là những thông tin thích hợp.

3. Chi phí chìm (lặn, ẩn) là thông tin không thích hợp

Chi phí chìm là những khoản chi phí đã chi ra trong quá khứ, hiện tại không có gì thay đổi cho dù mức độ hoạt động như thế nào đi nữa. Thuộc về các khoản chi phí này là các khoản đầu tư mua sắm TSCĐ.

Nếu để những thông tin là các khoản chi phí này thì công việc tính toán sẽ khó khăn hơn và kết quả thường không đổi.

Ví dụ: người quản lý đang phân vân giữa 2 phương án, nên tiếp tục sử dụng những máy móc cũ hay bán chúng đi để mua máy móc mới, những thông tin liên quan đến hai phương án này như sau:

GIỮ LẠI MÁY CŨ (triệu đồng)		MUA MÁY MỚI (triệu đồng)	
1. Nguyên giá	50	1. Giá mua hiện tại	60
2. Giá trị còn lại	40	2. Giá bán sau 4 năm tới	0
3. Giá trị bán sau 4 năm tới	0	3. Chi phí KB hoạt động hg năm	28
4. Giá trị bán hiện tại	20	4. Doanh thu hàng năm	100
5. Chi phí KB hoạt động hg năm	40		
6. Doanh thu hàng năm	100		

Việc quyết định lựa chọn phương án nào sẽ căn cứ vào sự tính toán như sau:

CHỈ TIÊU	CHI PHÍ VÀ THU NHẬP QUA 4 NĂM		
	Máy cũ	Máy mới	Chênh lệch
1. Doanh thu	400	400	0
2. Chi phí khấu hao hoạt động	(160)	(112)	48
3. Chi phí khấu hao máy cũ	(40)	(40)	-
4. Chi phí khấu hao máy mới	-	(60)	(60)
5. Giá bán máy cũ	-	20	20
Tổng cộng thu nhập	200	208	8

Căn cứ vào số liệu trên bảng tính thì người quản lý có thể quyết định bán những máy móc cũ đi và mua máy mới để sử dụng. Bởi vì sau 4 năm, phương án mua máy mới đem lại một mức tổng lợi nhuận cao hơn là 8.000.000

Kết luận cũng không có gì thay đổi nếu như chúng ta loại trừ thông tin về giá trị còn lại của máy móc cũ là 40.000.000 trong cả hai phương án bởi vì nó là chi phí chìm, số tiền đầu tư vào máy móc cũ đã được bỏ ra từ trước đây, do đó cho dù phương án nào được chọn nó cũng xuất hiện như nhau.

4. Chi phí không chênh lệch là thông tin không thích hợp

Những khoảng chi phí và thu nhập không chênh lệch trong tương lai giữa tất cả các phương án được chọn sẽ là những thông tin không thích hợp. Do đó, trước khi lựa chọn phương án, cần phải loại bỏ những thông tin này ra.

Ví dụ:

Giả sử một doanh nghiệp đang nghiên cứu mua một thiết bị sản xuất mới, để thay thế thiết bị cũ đang sử dụng, với mục tiêu làm giảm chi phí nhân công trực tiếp. Nguyên giá của thiết bị mới có giá trị là 100 triệu, doanh thu và các loại chi phí hoạt động hàng năm được trình bày như sau:

Đơn vị: 1.000đ

CHỈ TIÊU	CHI PHÍ	
	Thiết bị cũ hiện tại	Thiết bị mới ước tính
1. Khối lượng sản phẩm	10.000	10.000
2. Đơn giá bán sản phẩm	60	60
3. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	20	20
4. Chi phí nhân công trực tiếp	15	10
5. Biến phí sản xuất chung 1 sản phẩm	5	5
6. Định phí hoạt động hàng năm	100.000	100.000
7. Chi phí khấu hao máy mới	-	10.000

Thiết bị mới dự kiến sẽ tiết kiệm được 5.000 chi phí nhân công trực tiếp cho mỗi sản phẩm sản xuất, nhưng bù lại nó làm tăng thêm 10.000.000 chi phí khấu hao hàng năm (Doanh nghiệp dự kiến thiết bị mới sử dụng 10 năm). Tất cả các khoản thu và chi còn lại đều giống nhau giữa 2 phương án, kể cả doanh thu tiêu thụ cũng như số lượng sản phẩm sản xuất.

Loại bỏ các khoản chi phí và thu nhập không chênh lệch

- Doanh thu tiêu thụ: 10.000 sản phẩm x 60.000
- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và biến phí sản xuất chung như nhau
- Định phí hoạt động cho mỗi năm giữa 2 phương án là như nhau

Các thông tin còn lại gồm chi phí nhân công trực tiếp và chi phí khấu hao thiết bị mới là những thông tin thích hợp cho quá trình ra quyết định:

Chi phí tiết kiệm do sử dụng thiết bị mới	
10.000 sản phẩm x 5.000	50.000.000
Chi phí khấu hao thiết bị mới tăng thêm	(10.000.000)
Chi phí tiết kiệm hàng năm do sử dụng thiết bị mới	40.000.000

II. ỨNG DỤNG THÔNG TIN THÍCH HỢP TRONG VIỆC RA QUYẾT ĐỊNH

1. Quyết định loại bỏ hay tiếp tục kinh doanh

Trong thực tế người quản lý thường phải đứng trước quyết định chọn lựa có nên tiếp tục duy trì việc kinh doanh đối với một loại sản phẩm hoặc một bộ phận nào đó khi mà việc kinh doanh hiện tại đang bị thua lỗ.

Ví dụ: Có số liệu tại một doanh nghiệp về việc kinh doanh của 3 loại sản phẩm A, B, Chi phí như sau:

Đơn vị: triệu đồng

Chỉ tiêu	Tổng cộng	SPA	SPB	SPC
<i>Doanh thu</i>	400	180	160	60
<i>Chi phí khả biến</i>	112	100	72	40
<i>Số dư đảm phí</i>	188	80	88	20
<i>Chi phí bất biến</i>	143	61	54	28
<i>Chi phí bất biến trực tiếp</i>	43	16	14	13
<i>Chi phí bất biến chung</i>	100	45	40	15
<i>Thu nhập thuần</i>	45	19	34	(8)

Qua báo cáo kết quả kinh doanh của doanh nghiệp trên cho thấy việc kinh doanh sản phẩm Chi phí đang bị lỗ. Do đó có nên tiếp tục kinh doanh sản phẩm C này nữa hay không. Để xem xét cần phải xác định rõ nguyên nhân dẫn đến lỗ của sản phẩm này.

Xét tất cả các khoản chi phí thấy rằng đối với chi phí bất biến có hai loại chi phí bất biến là chi phí bất biến trực tiếp, liên quan trực tiếp đến từng sản phẩm hoặc bộ phận bao gồm các khoản như:

- Chi phí nhân viên quản lý của từng bộ phận
- Chi phí khấu hao TSCĐ của phân xưởng
- Chi phí quảng cáo cho từng sản phẩm

Những khoản chi phí này sẽ tồn tại cùng với sự tồn tại của sản phẩm. Và một loại chi phí bất biến nữa là chi phí bất biến chung, bao gồm các khoản chi phí bất biến liên quan đến việc quản lý và tổ chức sản xuất chung trong toàn doanh nghiệp như:

- Chi phí cho nhân viên quản lý
- Chi phí khấu hao TSCĐ dùng chung trong toàn doanh nghiệp
- Chi phí quảng cáo chung

Các khoản chi phí này sẽ được tính toán cho từng bộ phận, sản phẩm thông qua việc phân bổ chi phí.

Trên cơ sở này, xem xét các thông tin liên quan đến sản phẩm C nhận thấy như sau, sản phẩm này tạo ra 1 số dư đảm phí là 20.000.000 sau khi trừ đi các chi phí bất biến trực tiếp (13.000.000) còn dư lại 7.000.000; khoản dư này sẽ được dùng để bù đắp cho những chi phí bất biến chung. Tuy nhiên chi phí bất biến chung phân bổ cho sản phẩm này là 15.000.000. Do đó, sản phẩm này bị lỗ 8.000.000.

Giả định nếu không tiếp tục kinh doanh sản phẩm C nữa doanh nghiệp sẽ bị mất đi 1 khoản số dư đảm phí là 20.000.000. Tuy nhiên chi phí bất biến trực tiếp cũng sẽ giảm (13.000.000). Nhưng tổng chi phí chung vẫn không thay đổi, do đó sẽ vẫn được phân bổ cho cả 2 sản phẩm còn lại là sản phẩm A và sản phẩm B.

Kết quả là tổng thu nhập của doanh nghiệp giảm (7.000.000). Như vậy doanh nghiệp vẫn phải tiếp tục kinh doanh sản phẩm C nếu như không chọn được 1 phương án nào thay thế có thể mang lại 1 số dư đảm phí nhiều hơn 20.000.000.

2. Quyết định nên làm hay nên mua

Đối với những doanh nghiệp sản xuất theo kiểu lắp ráp, một trong những chi tiết để lắp ráp sản phẩm mà doanh nghiệp đang sản xuất có thể đi mua ở bên ngoài. Như vậy, quyết định nên làm hay nên mua cần phải căn cứ vào sự thỏa mãn về số lượng, chất lượng của sản phẩm cũng như lợi ích kinh tế. Trong trường hợp này, giả sử không có sự ảnh hưởng về số lượng và chất lượng, như vậy vấn đề duy nhất cần phải quan tâm chính là lợi ích kinh tế.

Ví dụ: tại một doanh nghiệp đang sản xuất chi tiết A để cung cấp cho việc lắp ráp sản phẩm chính của mình, tổng nhu cầu hàng năm là 10.000 chi tiết, các khoản chi phí liên quan đến việc sản xuất chi tiết A này như sau:

Đơn vị: 1.000đ

Chỉ tiêu	Đơn vị	Tổng cộng
1. Nguyên vật liệu trực tiếp	12	120.000
2. Nhân công trực tiếp	11	111.000
3. Chi phí sản xuất khả biến	3	30.000
4. Lương nhân viên quản lý phân xưởng	7	70.000
5. Khấu hao TSCĐ ở phân xưởng	6	60.000
6. Chi phí chung phân bổ	9	90.000
	48	480.000

Doanh nghiệp nhận được lời chào hàng của một nhà cung cấp bên ngoài với giá 42.000đ/1chi tiết, đúng theo số lượng và chất lượng yêu cầu. Như vậy doanh nghiệp nên mua ngoài hay tiếp tục sản xuất.

Để hình thành quyết định nên mua ngoài hay tiếp tục sản xuất chi tiết này cần phải giả sử toàn bộ năng lực của việc sản xuất chi tiết này không thể sử dụng vào bất cứ một việc nào khác. Ngoài ra để quyết định cần thấy rằng trong các khoản chi phí để sản xuất chi tiết trên thì chi phí khấu hao TSCĐ và chi phí chung phân bổ, nó sẽ không có gì thay đổi cho dù chi tiết A có được sản xuất hay mua ngoài.

Vì vậy, đây là những thông tin không thích hợp cho loại quyết định này. Do đó, để quyết định cần phải dựa vào sự tính toán như sau:

Đơn vị: 1.000đ

Chỉ tiêu	Sản xuất	Mua ngoài
1. Nguyên vật liệu trực tiếp	120.000	0
2. Nhân công trực tiếp	111.000	0
3. Chi phí sản xuất khả biến	30.000	0
4. Lương nhân viên quản lý phân xưởng	70.000	0
5. Chi phí mua ngoài	0	420.000
	330.000	420.000

Kết quả cho thấy việc doanh nghiệp tự sản xuất chi tiết A sẽ tiết kiệm hơn so với việc đi mua bên ngoài là 90.000.000, do đó doanh nghiệp nên tiếp tục sản xuất sản phẩm A.

Tuy nhiên, nếu như năng lực sản xuất chi tiết A có thể được sử dụng vào việc khác như: sản xuất sản phẩm khác hoặc cho thuê... mà có thể đem đến

một khoản lợi nhuận hàng năm nhiều hơn 90.000.000, lúc đó lại nên quyết định mua ngoài chi tiết A.

3. Quyết định nên bán hay tiếp tục sản xuất.

Các quyết định nên bán hay tiếp tục sản xuất, thường gặp ở các doanh nghiệp sản xuất có quy trình sản xuất khởi đầu từ một loại nguyên liệu chung, qua các giai đoạn sản xuất chế biến sẽ tạo ra nhiều bán thành phẩm khác nhau. Các bán thành phẩm này có thể tiêu thụ ngay hoặc tiếp tục được sản xuất theo những quy trình riêng cho từng loại để tạo thành những thành phẩm khác nhau, rồi mới đem tiêu thụ.

Nguyên tắc chung để đưa ra quyết định là dựa vào kết quả so sánh giữa thu nhập tăng thêm với chi phí tăng thêm do tiếp tục sản xuất:

- Nếu thu nhập tăng thêm > Chi phí tăng thêm, thì quyết định tiếp tục sản xuất rồi mới tiêu thụ.

- Nếu thu nhập tăng thêm < Chi phí tăng thêm, thì quyết định nên bán ngay bán thành phẩm tại điểm phân chia, không tiếp tục sản xuất.

Ví dụ: doanh nghiệp chế biến thực phẩm tập hợp được tài liệu về 3 loại sản phẩm kết hợp từ nguyên liệu thịt heo, trong bảng dưới đây:

Đơn vị: 1.000.000

CHỈ TIÊU	CÁC SẢN PHẨM KẾT HỢP		
	A	B	C
1. Giá trị tiêu thụ ở điểm phân chia	120	150	60
2. Giá trị tiêu thụ khi chế biến thêm	160	240	90
3. Chi phí kết hợp phân bổ	80	100	40
4. Chi phí chế biến thêm	50	60	10
5. Doanh thu tăng thêm khi chế biến (2 – 1)	40	90	30
6. Lãi (lỗ) tại điểm phân chia (1 – 3)	40	30	20
7. Lãi (lỗ) tăng thêm do chế biến thêm (5 – 4)	(10)	40	20

Qua tài liệu phân tích ở trên cho ta thấy sản phẩm A sẽ bị lỗ nếu tiếp tục sản xuất vì chi phí tăng thêm cao hơn thu nhập tăng thêm. Do vậy, đối với sản phẩm A nên bán ngay tại điểm phân chia, không nên sản xuất tiếp tục rồi mới tiêu thụ. Đối với hai sản phẩm còn lại B và C thì sản xuất tiếp tục sẽ mang lại thêm lợi nhuận.

4. Quyết định trong điều kiện năng lực sản xuất giới hạn.

Trong các trường hợp ứng dụng trước, chúng ta giả thuyết năng lực doanh nghiệp không hạn chế. Điều quan tâm ở đó là chọn lựa một phương án kinh doanh làm sao tăng tối đa nguồn lợi kinh tế cho doanh nghiệp. Thực tế, doanh nghiệp luôn bị ràng buộc với những điều kiện giới hạn về vốn, công suất thiết bị, thị trường tiêu thụ..., một sự ràng buộc mang tính quy luật của bất kỳ một doanh nghiệp nào. Trong trường hợp này, ứng dụng mô hình phân tích thông tin thích hợp trong sự lựa chọn ra quyết định như thế nào?

Chúng ta lần lượt nghiên cứu qua các trường hợp sau:

a. Trường hợp có một điều kiện giới hạn

Doanh nghiệp đang hoạt động với những điều kiện giới hạn như tiềm năng, thời gian, nguồn nguyên liệu... Thì khi xem xét để đi đến quyết định cần phải đạt trong điều kiện có giới hạn để làm sao với những tiềm năng sẵn có, có thể đạt được hiệu quả kinh tế cao nhất. Thông thường sẽ lựa chọn những sản phẩm có thể cung cấp được một tổng số dư đảm phí lớn nhất. Tuy nhiên sẽ không nhất thiết phải lựa chọn những sản phẩm có tỷ lệ số dư đảm phí cao.

Ví dụ: Doanh nghiệp có thể sản xuất 2 loại sản phẩm A và B, giá bán sản phẩm A là 25.000, sản phẩm B 40.000. Chi phí khả biến sản xuất sản phẩm A 10.000 và sản phẩm B 28.000. Cả hai loại sản phẩm, để sản xuất phải huy động tối đa năng lực mới đủ để cung cấp.

Để sản xuất 1 sản phẩm A cần 2 giờ máy

Để sản xuất 1 sản phẩm B cần 1 giờ máy

Tổng số giờ máy có thể huy động tối đa trong kỳ là 18.000 giờ. Cho biết nên sản xuất sản phẩm A hay sản phẩm B.

$$\text{TỶ LỆ SỐ DƯ ĐẢM PHÍ SPA} = \frac{25.000 - 10.000}{25.000} \times 100\% = 60\%$$

$$\text{TỶ LỆ SỐ DƯ ĐẢM PHÍ SPB} = \frac{40.000 - 28.000}{40.000} \times 100\% = 30\%$$

Điều này cho thấy rằng khả năng sinh lãi của sản phẩm A là cao hơn sản phẩm B. Tuy nhiên để lựa chọn còn cần phải đặt trong điều kiện giới hạn. Quyết định sẽ dựa vào sự tính toán như sau:

CHỈ TIÊU	SPA	SPB
<i>GIÁ BÁN</i>	25.000	40.000
<i>CHI PHÍ KHẢ BIẾN</i>	10.000	28.000
<i>SỐ DƯ ĐẢM PHÍ</i>	15.000	12.000
<i>Số giờ máy cần cho 1 sản phẩm</i>	2 giờ	1 giờ
<i>Số dư đảm phí trên 1 giờ máy</i>	7.500	12.000

Như vậy, kết quả phân tích này chứng tỏ rằng thông tin thích hợp để chọn lựa phương án kinh doanh với 1 điều kiện giới hạn liên quan đến biến phí là số dư đảm phí trên một điều kiện giới hạn, sản phẩm, bộ phận nào có số dư đảm phí tính cho một đơn vị điều kiện giới hạn cao hơn sẽ mang lại lợi ích kinh tế cho doanh nghiệp cao hơn.

b. Trường hợp có nhiều điều kiện giới hạn.

Trong điều kiện doanh nghiệp hoạt động với nhiều điều kiện giới hạn về tiềm năng. Để đi đến kết luận, cần phải sản xuất theo một cơ cấu nào để đạt được tối đa hóa lợi nhuận thì cần phải dùng phương pháp phương trình tuyến tính để giải quyết vấn đề.

Quá trình thực hiện:

- Xác định hàm mục tiêu và biểu diễn theo dạng phương trình đại số. Đây là phương trình kinh tế thể hiện những ẩn số của kết cấu sản phẩm sản xuất kinh doanh mang lại số dư đảm phí cao nhất.

- Xác định hệ thống ràng buộc, xác định các điều kiện giới hạn sản xuất và thể hiện chúng qua hệ thống phương trình tuyến tính $ax + by > \text{chi phí}$ hoặc $ax + by < c$.

- Biểu diễn hệ phương trình tuyến tính trên mặt phẳng tọa độ và chọn vùng thỏa mãn tất cả các giới hạn, trong vùng này chọn 1 phối hợp thỏa mãn hàm mục tiêu (xác định vùng sản xuất tối ưu trên đồ thị).

- Căn cứ vào vùng sản xuất tối ưu được thể hiện trên đồ thị, chọn điểm hỗn hợp sản phẩm sản xuất kinh doanh làm tăng số dư đảm phí của hàm mục tiêu cao nhất hay giảm tối thiểu về chi phí.

Ví dụ: tại một doanh nghiệp sản xuất 2 loại sản phẩm X và Y, những tài liệu liên quan đến 2 sản phẩm này như sau:

- Số dư đảm phí đơn vị sản phẩm X là 8, sản phẩm Y là
- Để sản xuất 1 sản phẩm X cần 6 kg nguyên vật liệu và Y là 3kg
- Số nguyên vật liệu có thể có tối đa mỗi kỳ là 24kg
- Để sản xuất 1 sản phẩm X cần 6 giờ máy, sản phẩm Y 9 giờ máy
- Tổng số giờ máy tối đa có được hàng kỳ là 36giờ
- Chỉ có thể tiêu thụ tối đa 3 sản phẩm Y mỗi kỳ

Cho biết cần sản xuất bao nhiêu sản phẩm X và sản phẩm Y để đạt được lợi nhuận tối đa.

Quyết định sẽ dựa vào sự tính toán sau đây:

1. Xác định hàm mục tiêu:

$$Z = 8X + 10Y \longrightarrow \max$$

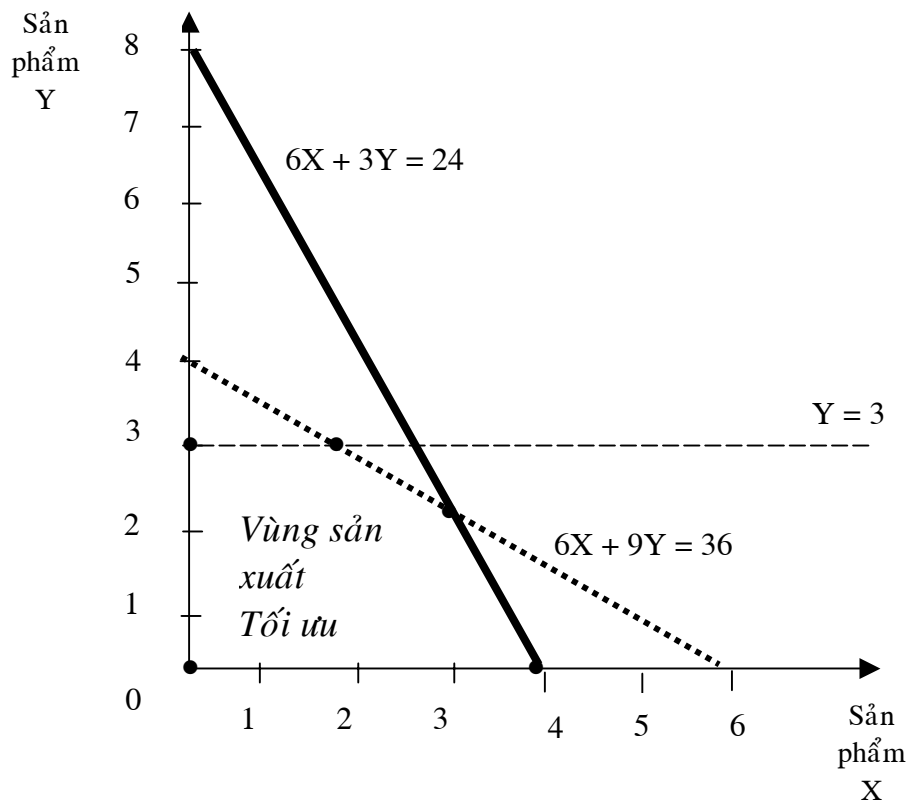
2. xác định hệ ràng buộc:

$$6X + 3Y \leq 24 : \text{ràng buộc về nguyên vật liệu}$$

$$6X + 9Y \leq 36 : \text{ràng buộc về số giờ máy}$$

$$Y \leq 3 : \text{ràng buộc về thị trường}$$

3. Biểu diễn hệ phương trình tuyến tính lên mặt phẳng tọa độ:



4. Trong vùng sản xuất tối ưu, chọn một điểm có thể thỏa mãn hàm mục tiêu, đó là các đỉnh của đa giác (các dấu chấm), trừ gốc tọa độ $O(0,0)$

Dem giá trị của các đỉnh thay vào hàm mục tiêu:

GỐC	Số sản phẩm sản xuất		Hàm mục tiêu : $8X + 10Y$		
	SPX	SPY	8X	10Y	$8x + 10Y$
1	0	0	0	0	0
2	0	3	0	30	30
3	1,5	3	12	30	42
4	3	2	24	20	44
5	4	0	32	0	32

Như vậy: với những điều kiện giới hạn trên, doanh nghiệp nên sản xuất theo cơ cấu 3 sản phẩm X và 2 sản phẩm Y sẽ đạt được tổng số dư đảm phí là cao nhất và lợi nhuận lớn nhất.

Kết luận chương 7

Qua nghiên cứu chương 7 gợi ý cho chúng ta mô hình lựa chọn thông tin thích hợp để ra quyết định kinh doanh. Tính thích hợp của thông tin sẽ tùy vào từng tình huống cụ thể. Vì vậy, sự lựa chọn thông tin thích hợp, ngoài mô hình phân tích thông tin thích hợp, chúng ta còn phải biết xử lý theo từng tình huống cụ thể. Chính mô hình phân tích thông tin thích hợp, giúp cho nhà quản trị có được nguồn thông tin đơn giản, tập trung nhưng vẫn bao quát được vấn đề, tránh được những sai lầm khi lựa chọn những phương án kinh doanh chỉ dựa vào nguồn thông tin của kế toán tài chính.

